

RESUMEN EJECUTIVO

El Ecuador a pesar de no ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y tampoco haber demostrado interés de adoptar las medidas del plan BEPS, ha adoptado medidas que buscan minimizar efecto de BEPS tales como la penalización por el uso de entidades en paraísos fiscales (a través de la estructura accionaria o en operaciones), eliminar la deducibilidad de las operaciones riesgosas entre partes relacionadas, lo que incluye los servicios y la comercialización de commodities a través de intermediarios, redefinición del concepto de residencia, entre otras.

Respecto a las operaciones con commodities, un ejemplo de cambio de paradigma en precios de transferencia es la del sector bananero, que fue centro de diversas fiscalizaciones, pero que con la legislación vigente no se encuentran obligados a reportar un análisis de Precios de Transferencia (PT), pero cuentan con un impuesto único a la renta y con precios regulados cuando se trata de operaciones con relacionadas del exterior. Bajo este mecanismo, la Administración Tributaria (AT), está generando una mayor base imponible para este sector, que la que hubiera gravado de ser un sector regulado por el mercado.

Respecto de las medidas para evitar las operaciones riesgosas, servicios, para el año 2015 no han discriminado transacciones locales con transacciones del exterior, haciéndolas gravosas en un panorama de recesión y crisis económica.

Por otro lado, las normas de precios de transferencia, a pesar de existir cambios respecto de alcance y metodología de PT, la referencia técnica permitida corresponde al documento desarrollado por la OCDE en esta materia en el año 1995.

¹ Socia de TP Consulting Ecuador con 9 años en la práctica de precios de transferencia en Perú, Ecuador y Colombia. MBA de la Universidad Esan, con especializaciones en tributación, tributación internacional, Normas de Información Financiera (NIIF).

Además, el SRI ha desarrollado documento que define el alcance y la metodología de PT, que tiene algunos aspectos que van en contra de lo ya desarrollado por la OCDE. Este documento podría calificarse como un Local file, que de acuerdo con la legislación local, de así requerirlo la AT, se puede ampliar su alcance.

Otro reto dentro de la legislación ecuatoriana es la indefinición de conceptos como el de “*renta pasiva*” para desvirtuar el uso del sexto método, “*actividad económica sustancial*” en la definición o no de paraísos fiscales, entre otros.

De lo anterior, se puede observar que ha habido una evolución en materia de precios de transferencia en el Ecuador. Pueda que parte de los cambios hayan sido influenciados por documentos desarrollados por la OCDE, pero también existen otros que han sido influenciado por la experiencia y conocimiento que funcionarios del SRI han ido adquiriendo.

El plan de acción BEPS, o Plan BEPS, ha influenciado tanto a países que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como a los que no son, inclusive a aquellos que señalan que actualmente no tienen interés político de pertenecer a dicha entidad, como lo es el caso de Ecuador. Sin embargo, sus funcionarios han sido capacitados por la OCDE respecto del desarrollo y alcance del Plan BEPS, además de estar al tanto de las últimas publicaciones existentes. Las investigaciones y documentos finales que derivan de BEPS son, sin lugar a dudas, una herramienta útil en la tarea de fiscalización.

Antes de abordar el desarrollo del Plan BEPS y su influencia en la legislación interna, es importante señalar que respecto de las normas de precios de transferencia, en Ecuador se sigue lo establecido por la OCDE. En el artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno (RIR) se establece como referencia técnica en materia de Precios de Transferencia (PT), siempre que no contradigan a la normativa expresa en esta materia y los tratados internacionales, a las “*Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*” (Directivas PT OCDE) del año 1995.

Las características significativas del régimen de PT vigentes en Ecuador y la normativa encontrada en las Directivas PT OCDE² son los siguientes:

² A pesar de que la norma ecuatoriana establece las Directivas PT OCDE del año 1995, para efectos de análisis se tiene como referencia las Directivas PT OCDE del año 2010 y su modificación de octubre del 2015.

	Legislación ecuatoriana	Directivas PT OCDE
Ámbito de aplicación	Operaciones locales y del exterior (primer artículo innumerado de la segunda sección de la LIR).	Operaciones entre compañías de distintas jurisdicciones.
	Se establece el principio de plena competencia y el análisis se basa sobre la óptica de simular que es una empresa independiente en el segundo artículo innumerado de la segunda sección de la LIR.	Se establece el principio de plena competencia y el análisis de empresa independiente. Sin embargo, ya se abordan temas de la asignación de la rentabilidad sobre la base de activos y riesgos que tenga en cada país.
Criterios de Vinculación	Artículo innumerado posterior al artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno o LIR - administración, dirección, control o capital común. ³ Transacciones con paraísos fiscales.	Artículo 9 incisos a y b del Modelo de Convenio de la OCDE o MCOCDE donde se establece la dirección, control o capital común.
Metodología	Seis métodos detallados en el artículo 85 del RIR y en las Directivas PT OCDE. ⁴	Cinco métodos.

³ 25% directa o indirectamente, individual o en conjunto.

⁴ El método descrito como partición de utilidades en la legislación ecuatoriana se divide en residual partición de utilidades y la anterior mencionada.

	Legislación ecuatoriana	Directivas PT OCDE
Artículo 86 del RIR establece la prelación metodológica y la obligación de demostrar que no se puede aplicar los métodos tradicionales empezando con el MPCNC.		Método más apropiado que refleje las circunstancias económicas de la operación, sin necesidad de demostrar que un determinado método no es apropiado. Se reconoce que los métodos tradicionales son el medio más directo para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia. Se establece el MPCNC para commodities con varias opciones en el uso de la información, ajustes de comparabilidad, fechas de referencia.
Se acepta el sexto método o MPCNC para commodities aplicable a operaciones a través de intermediarios o con paraísos fiscales (PF), estableciendo como fecha de referencia la de embarque.		
Análisis de comparabilidad:	El tercer artículo innumerado de la segunda sección de la LIR establece criterios de comparabilidad, sin perjuicio de aplicar los que señala la referencia técnica.	La sección D del capítulo I de las Directivas PT OCDE modificado en octubre del 2015 ⁵ contiene un amplio detalle de los criterios de comparabilidad y el capítulo III de las Directivas PT OCDE.
APA's:	El artículo 88 de la RIR establece la posibilidad de establecer un Acuerdo Anticipado de Precio (APA) con la Administración Tributaria (AT).	La definición y análisis de los APA's se encuentra en la sección F del capítulo IV.

⁵ Reporte final de las acciones 8-10 del Plan BEPS: *"Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 10 2015"*.

	Legislación ecuatoriana	Directivas PT OCDE
Régimen de protección (safe harbours)	<p>Los contribuyentes que tengan un impuesto igual o superior al 3% de los ingresos, no tengan operaciones con PF y no tengan contratos con el estado de exploración y explotación de recursos no renovables están exentos del régimen de PT.⁶</p> <p>La norma de subcapitalización para deducción de intereses por préstamos recibidos de relacionadas.</p>	Se define en forma general la posibilidad, beneficios y problemas que trae un régimen de protección.
Comparables secretos:	El uso de comparables secretos está permitido de acuerdo con el artículo 90 de la RIR.	Señala que es injusto aplicar cualquier método de PT a menos que ésta sea revelada al contribuyente y así ejerza una debida defensa.
Transacciones especiales:	No hay tratamiento especial para las operaciones bajo un acuerdo de costos compartidos, reestructuración empresarial, entre otros.	Se establece un tratamiento y formas de análisis para operaciones especiales, entre ellas las operaciones intragrupo, acuerdos de costos compartidos, activos intangibles, entre otros.

A pesar de que se siguen los parámetros establecidos por la OCDE en PT, existen muchas diferencias entre las Directivas PT OCDE actualizadas y la legislación

⁶ A pesar de que la ley señala la exención del régimen de PT, la Resolución NAC-DGERCGC11-29 del 17 de enero del 2011, establece la información que debe presentar las empresas que se encuentran exentas del régimen de PT y en su artículo 2 deja sentado que esto no limita la facultad de la AT de determinar el cumplimiento del artículo que señala los requisitos de la exención. CIAT (2014) señala que esta exención es únicamente de deberes formales.

ecuatoriana de PT, debido a que hay operaciones que específicamente tienen un tratamiento en las nuevas Directivas PT OCDE y sus posteriores modificaciones, pero que no se abordan en la legislación vigente de forma directa, aunque sí a través de normas generales y a través de la referencia técnica Directivas PT OCDE de 1995.

Por otro lado, existen medidas de control y otras de política fiscal que generan diferencias con el desarrollo de la OCDE, teniendo entre otras las siguientes:

- El uso de los APA's para incrementar el límite de deducción de gastos que tienen los servicios de regalías, técnicos, de ingeniería y administrativos recibidos de partes relacionadas, que es del 20% de la base imponible más el valor de dichos gastos. Estos gastos se convierten en gastos no deducibles en caso no se genere una base imponible.
- Que se consideran como relacionados las empresas ubicadas en un paraíso fiscal, lo que afecta la carga de la prueba en los procesos de determinación tributaria.
- Al estar dentro del ámbito de aplicación compañías locales y no existir conceptos como la determinación del perjuicio fiscal o el ajuste correlativo, se pierde la neutralidad tributaria y se genera doble imposición interna en el análisis de operaciones locales.

Una particularidad del régimen es que la LIR, la RIR y la Resolución 455 del 29 de mayo del 2015 establecen los parámetros para definir las obligaciones formales de acuerdo a las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, siendo estos los siguientes:

- Operaciones que no deben tomarse en cuenta para ser reportadas:
 - Con partes relacionadas del sector bananero y transporte internacional.
 - Con partes relacionadas locales cuando no tengan las siguientes condiciones:
 - Transacciones con relacionadas del sector bananero y de transporte internacional.
 - Declare una base imponible menor a cero.
 - No se haya acogido a beneficios tributarios.
 - Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico.
 - Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables.

- Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en PF.

Al parecer, el sentido de la norma es identificar aquellas operaciones en las que podría haber riesgo de erosionar la base imponible en las operaciones locales.

Adicionalmente a lo dispuesto en la Resolución anteriormente citada, el mismo 29 de mayo de 2015, se publicó en la página web del SRI la “Ficha Técnica Para La Estandarización Del Análisis De Precios De Transferencia” (Directivas PT SRI). Este documento tuvo su última actualización el 31 de diciembre del 2015 y constituye un manual de contenido del informe de precios de transferencia, documentación de sustento anexa y cálculo del MMNT. Ambas normativas fueron de aplicación para la declaración del periodo fiscal 2014, que usualmente tiene vencimiento en junio del siguiente año, pero que a razón del cambio, fue aplazada a septiembre.

Con respecto a la generalidad y a las acciones del plan BEPS para precios de transferencia, en las siguientes secciones se abordará la normativa específica existente en la legislación vigente y las conclusiones a las que la OCDE ha llegado.

1. ACCIÓN 8: INTANGIBLES

En la legislación tributaria ecuatoriana no existe una definición de intangibles, sin embargo, de acuerdo con el artículo 19 de la LIR y 39 de la RIR señalan que la contabilidad es base de la declaración de impuestos y se llevará acorde con las normas que establezca el ente regulador.

El ente regulador de las compañías es la Superintendencia de Compañías del Ecuador que estableció el año 2009 como año de transición en normativa contable, debiendo aplicarse las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. La transición inició con las empresas que cotizan en bolsa y las que realicen auditoría.

En ese sentido, para la definición tributaria de intangibles, la referencia se encuentra en la NIC 38 que en su párrafo 8 establece la siguiente definición:

“(...) es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”.

En el desarrollo de la NIC 38 encontramos conceptos como “control”, “sean identificables”, “que generen beneficios futuros”.

Para que un intangible sea reconocido como activo, debe obedecer las normas contables establecidas en la NIC 38, lo que genera que existan muchos activos

valiosos, como marcas, secretos empresariales, entre otros; que no sean visibles a la AT en la revisión de los Estados Financieros.

Por otro lado, la AT en procesos de determinación de precios de transferencias ha aceptado la clasificación de intangibles que se encuentra en la contabilidad de la compañía, sin hacer un análisis de la definición.

En ese sentido, la actuación de la AT y norma aplicable en el caso de intangibles se podría revisar bajo tres posibles transacciones: el registro de gasto por regalías en el uso de intangibles, la compra de intangibles o la cesión y venta de intangibles.

Respecto del gasto por regalías pagados a relacionados, existen normas básicas que cumplir:

- Que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos (Artículo 9 de la LIR). Se debe señalar que no solo la materialidad cuenta para reconocer el gasto sino también la formalidad, lo que incluye el establecimiento de contratos, que el activo este registrado por quien se beneficia de las regalías, además de soportes que sustenten que tiene valor. Estos últimos como requerimientos por parte de la AT dentro de un proceso de control.
- Respetar el límite de gasto permitido para activos con vida útil definida, que es una amortización de 20 años como mínimo. (Artículo 28 numeral 7 del RIR).
- Que los gastos por regalías, sumados a los gastos administrativos, de ingeniería y consultoría, recibidos de partes relacionadas no deben superar el límite del 20% de la base imponible más el valor de dichos gastos. En caso que no exista base imponible, la totalidad de los gastos son no deducibles⁷. (Artículo 28 numeral 16 del RIR).
- No será deducible el pago de regalías a relacionadas si el activo le perteneció al contribuyente en los últimos 20 años (Artículo 28 numeral 16 del RIR).

⁷ La norma para el año 2015 contempla las operaciones con relacionados locales o del exterior. Con Decreto Ejecutivo 844 publicado el viernes 11 de diciembre del 2015, se modificó este artículo del reglamento, incorporando el siguiente párrafo: “En caso de operaciones con partes relacionadas locales no se observarán estos límites, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva aplicable; para el efecto, en caso de reinversión de utilidades no se considerará la reducción prevista como un cambio en la tarifa”. De esta forma, para el año 2016, si los relacionados locales que tienen una tasa del 22% ya no tienen el límite de deducibilidad.

- Se encuentra dentro del ámbito de precios de transferencia, aun cuando se le haya considerado no deducible.

Respecto de la compra de activos intangibles pagados a relacionados, existen normas básicas que cumplir:

- En primer lugar debe pasar el test de la NIC 38 para ser considerado activo, de lo contrario sería un gasto del ejercicio.
- Se siguen las normas señaladas en la sección anterior respecto de su amortización, de tener una vida útil finita.
- Se debe medir el valor de mercado de la misma, o el que terceros independientes estarían dispuestos a pagar. Cumplimiento del PPC.

En cuanto a la cesión y venta de intangibles, las normas a cumplir también son generales:

- Es renta de fuente ecuatoriana.
- Si la operación se genera entre partes relacionadas, debe respetar las normas de precios de transferencia.

De lo señalado respecto del desarrollo de intangibles, la principal restricción es su reconocimiento y visibilidad para su control. Este límite también se encuentra en el desarrollo de intangibles a través de acuerdos de costos compartidos (ACC), los mismos que son reconocidos como gastos y tienen un límite de deducibilidad.

En el Ecuador, la entidad que controla el registro de la propiedad intelectual es el Instituto Ecuatoriano de la Propiedad Intelectual, IEPI, la misma que no tiene coordinación con la AT respecto del traspaso de activos intangibles. Las estadísticas de registro de activos intangibles según el IEPI son:

2013: 16,517

2014: 15,888

2015: 17,706

No se cuenta con un detalle explicativo de la caída de la cantidad de registros en el 2014, sin embargo no es menos cierto, que la propiedad intelectual cada vez es más reconocida y es la mejor retribuida.

En la documentación que debe presentarse cuando se utilizan activos intangibles de acuerdo a la Directivas PT SRI, el contribuyente debe identificar los activos

utilizados, lo que incluye los intangibles. En cuanto a las características de operaciones con relacionados, se debe identificar el activo intangible por su forma de operación, quienes intervienen, la forma de la retribución y otros aspectos que determinan el valor del activo.

Las Directivas PT SRI no establecen expresamente realizar un desglose del valor de los intangibles inmersos en una operación, sin embargo se solicita señalar “*las características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contra-prestación o margen de utilidad*”. De forma general esto puede incluir a los intangibles, pero no se señala que éstos deben ser analizados de forma segregada, sino es un requisito descriptivo parte del análisis.

En la revisión de la última modificación de las Directivas PT OCDE, a través del documento “*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*” se modificó el capítulo que analizaba el activo intangible, advirtiéndose de la dificultad en la identificación de estos activos y haciendo énfasis en su identificación a través del análisis funcional, en las características contractuales y funcionales de quien lo controla, en el análisis de la retribución, si es que debe generarse uno, entre otros.

La legislación ecuatoriana ha cuidado mucho el establecer límites para la deducción de gastos asociados a intangibles con relacionadas, pero no existen declaraciones ni controles para los ingresos, ni para el traslado fuera del Ecuador o cesiones de uso de los activos intangibles.

Por otro lado, las Directivas de la OCDE modificadas, que no son la versión que se utiliza en el Ecuador, sino la de 1995, solicitan un análisis funcional del que posee la marca, además de un análisis de mercado que sustente cuando el uso de un intangible genera un valor adicional en las operaciones y un análisis contractual. Si bien la AT en sus Directivas lo solicita, no hace un desglose de lo que implica atender este requerimiento, lo que sí se detalla en las Directivas PT OCDE. Tampoco existe algún control respecto de la deslocalización de los intangibles del Ecuador, dado que si no se encuentra en Estados Financieros y no tiene un valor comercial reflejado, pueda pasar desapercibido sobre los controles que realiza la AT. Quedaría este control en lo que se reflejen en las notas de los Estados Financieros auditados.

Los cuestionamientos a los que el SRI ha llegado son básicamente al valor de retribución por uso de intangible, al límite de gastos asociados o al desconocimiento si es que considera que no cumple con el principio de causalidad.

Respecto a la metodología usual para la medición de intangibles, en el caso de

pago o cobro por regalías, ha sido a través del uso de bases de datos que contienen información de contratos de este tipo. Si se trata de compra - venta de intangibles y éste es revelado, se solicita una valoración financiera del mismo, que usualmente es aceptada sin discusión. Se considera que ambos calzan en la aplicación del MPCNC y acorde con la legislación que establece prelación metodológica.

El campo de los intangibles viene siendo uno de los más riesgosos para la AT.

2. ACCIÓN 9: RIESGOS Y CAPITAL

La definición e identificación del capital asignado y el riesgo asumido es una de los principales retos, no sólo para las empresas multinacionales (MNE) al momento de enfrentar una fiscalización en el Ecuador, sino para la AT.

En fiscalizaciones realizadas en diversos sectores, el SRI ha asignado riesgo completo, bajo la óptica de empresa independiente para determinar el precio o margen que debe tener un contribuyente en sus operaciones con partes relacionadas. Por ejemplo:

- Caso de fiscalizaciones al sector del banano: la metodología aplicada para las exportadoras de banano (productoras o comercializadoras), que vendan a sus partes relacionadas, fue el de MPCNC. La metodología implicaba determinar el precio en mercado de destino (Rusia, Europa y Estados Unidos), descontar los valores que se consideraban costaba llevar la fruta y venderla en el exterior, determinando así un nuevo precio. En el supuesto de que la cadena de valor estaba bien construida, este precio implícitamente asigna el margen del importador y comercializador internacional al Ecuador.

La metodología señalada fue amparada en la variante del MPCNC, conocida como el sexto método.

- Caso maquila de madera: dado que no habían comparables con el riesgo mínimo de un maquilador en el sector maderero, el contribuyente utilizó los comparables de maquila existentes en otros sectores. La posición de la AT fue establecer comparables con todos los riesgos de una empresa independiente del mismo sector.

Lo que se desprende de ambas acciones es que la tendencia del SRI ha sido desconocer la deslocalización del riesgo, a menos que tenga toda la información para verificarla.

En las Directivas PT SRI, no existen situaciones en las que, en caso de asignacio-

nes de riesgo distintas, se aplique el MPU, salvo lo señalado en la norma general. Sin embargo, el SRI sí ha aceptado la aplicación del MPU en los casos de fiscalización a grupos económicos locales en los que ha podido verificar y observar la renta generada en la cadena de valor, así como su asignación.

La aceptación del MPU en el caso mencionado, tiene sentido y de lo que se puede delinear de las herramientas que plantea el Plan BEPS, como el CbC report, va alineado con el hecho de que en algún momento se pretenda distribuir la renta global que se genera. En esta supuesta situación, los conflictos por gravar la renta generada serían en su mayoría transfronterizos con mayor participación de las AT tratando de resguardar sus intereses. Por otro lado, esta alternativa eliminaría la generación de renta ficticia a través de la aplicación de métodos de PT, cuando todas las operaciones internacionales del contribuyente no tienen rentabilidad, escenario probable en un análisis de empresa independiente; o por el contrario gravaría la renta que no viene siendo gravada y se localiza en una jurisdicción que no asume riesgos ni funciones.

En el análisis funcional dentro de un proceso de determinación, la definición del riesgo inicialmente es obtenida de la documentación aportada por el contribuyente. Sin embargo, la información presentada está sujeta a la interpretación de la Administración Tributaria, que posterior al proceso de fiscalización y de entender las operaciones según la sustancia económica por encima de la forma jurídica que tenga, puede recalificar el hecho económico o el análisis planteado por el contribuyente. El artículo 17 del Código Tributario (CT), faculta a la AT a realizar esta recalificación señalando:

“Calificación del hecho generador.-

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Dada la generalidad de este artículo, la posibilidad de la recalificación de las operaciones de un contribuyente son potestativas de quien lleva a cabo e interpreta las operaciones representando a la AT, lo que hace gravosa la carga de la prueba en un proceso contencioso, además de restarle objetividad, seguridad jurídica y equidad, ya que en su mayoría, por no decir en todos los casos, se aplica a opera-

ción con partes relacionadas. Un ejemplo de lo señalado se encuentra revisando la aplicación de esta norma que dio lugar al desconocimiento de gastos por intereses tomando como parámetros normas de subcapitalización en fiscalizaciones a empresas del sector petrolero, aun cuando no eran existentes en los periodos fiscales aplicados.

Otra cuestión que surge de la asignación de riesgos y funciones que realizan las MNE, localizando o deslocalizando parte o toda la actividad, sobre lo que no hay norma expresa ni tampoco existe casuística que señale que la AT haya realizado fiscalizaciones en este sentido.

3. ACCIÓN 10: OTRAS TRANSACCIONES DE ALTO RIESGO

a. Servicios entre partes relacionadas

Como se señaló dentro de la sección del análisis de las operaciones que incluyen intangibles, los esfuerzos de la AT se encuentran enfocados en minimizar las transacciones de alto riesgo registradas como gastos en las compañías locales y que erosionan la base imponible.

Dentro de estas operaciones se pueden encontrar los servicios intragrupo (SSII)⁸ y los acuerdos de costos compartidos (ACC)⁹.

Las normas específicas en el Ecuador para estas operaciones calzan dentro lo que el plan BEPS busca eliminar y son:

- Límite del 5% de la base imponible más los gastos indirectos¹⁰ asignados desde el exterior (numeral 6A artículo 10 LORTI).

⁸ De acuerdo a la referencia técnica permitida en la legislación ecuatoriana, Directivas PT OCDE de 1995 en su glosario lo define como “*Actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc.) que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera realizado por cuenta propia*”, y es prestada por parte de su relacionada, que generalmente es su casa matriz.

⁹ Directivas PT OCDE de 1995 en su glosario lo define como Acuerdo de Reparto de costes (ARC): “*Un ARC es un marco establecido de común acuerdo entre distintas empresas para repartir los costes y los riesgos de instrumentación, producción u obtención de activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza e importancia de los intereses de cada participante en los resultados de la actividad de desarrollo, producción u obtención de estos activos, servicios o derechos*”, y es prestada por parte de su relacionada, que generalmente es su casa matriz.

¹⁰ Se entenderá como gastos indirectos a aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente de conformidad con las regulaciones que establezca el Servicio de Rentas Internas (artículo 30 RIR).

- Los gastos pagados a partes relacionadas del exterior por regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares recibidos de relacionadas locales o del exterior tienen el límite del 20% de la base imponible más dichos gastos (numeral 20 artículo 10 LORTI y numeral 16 artículo 28 RLORTI)¹¹. Este límite se puede aumentar a través de la gestión de una consulta previa de operaciones con partes relacionadas, como lo define la normativa legal o conocido como Acuerdo Previo de Precios (APA).
- En el caso de pagos al exterior realizados a paraísos fiscales, la tasa de retención del impuesto a la renta será la máxima para personas naturales que es 35% (artículo 39 LORTI).
- No se permite la deducción de pérdidas en la venta de activos fijos o corrientes a partes relacionadas (artículo 11 LORTI).

Además de las normas señaladas que limitan el gasto, se tiene el artículo 17 del CT, citado anteriormente, que se está aplicando a los servicios recibidos de partes relacionadas locales o del exterior.

Por otro lado, de acuerdo a las Directivas PT SRI, en los servicios recibidos de partes relacionadas, debe adjuntarse los reportes que sustenten la prestación del servicio, mismos que en el caso de los SSII no necesariamente se llevan a cabo, teniendo como consecuencia una carga administrativa mayor para recopilar correos electrónicos u otra documentación de soporte.

Comparando la legislación local con lo que la OCDE menciona, se propone un nuevo puerto seguro en la sección D.2.4 en la página 158 del documento “*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*”, al sugerir un margen para estos servicios, cuando son de poco valor agregado, de 5%, el que no requeriría de un análisis de comparabilidad. Sin embargo, para la AT tributaria todos estos gastos si fueron asignados a través de un fee, de forma indirecta, aun con todos los soportes requeridos, tiene un límite de deducibilidad del 5% detallado en líneas anteriores.

¹¹ La norma para el año 2015 contempla las operaciones con relacionados locales o del exterior. Con Decreto Ejecutivo 844 publicado el viernes 11 de diciembre del 2015, se modificó este artículo del reglamento, incorporando el siguiente párrafo: “*En caso de operaciones con partes relacionadas locales no se observarán estos límites, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva aplicable; para el efecto, en caso de reinversión de utilidades no se considerará la reducción prevista como un cambio en la tarifa*”. De esta forma, para el año 2016, si los relacionados locales que tienen una tasa del 22% ya no tienen el límite de deducibilidad.

Respecto de los ACC, de no ser con una liquidación de documentos reembolsados, estos se considerarían en el límite legal que existe en los gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares recibidos de relacionadas. De haber un respaldo documental, se podría considerar como reembolso de gastos, que de ser del exterior sería sujeta a retención de impuestos¹².

b. Operaciones con uso de ubicados en un paraíso fiscal

El uso de intermediarios ubicados en un paraíso fiscal fue una práctica común, no se tiene estadísticas de cuando efectivamente se neutralizó o minimizó su uso, pero en el año 2012, de acuerdo a la Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, el Ecuador incremento sus ingresos por impuesto de 18.38% a 20.75%¹³ sobre el PBI.

Para la aplicación de una norma anti abuso con uso de intermediario en paraíso fiscal, es necesario la definición del mismo. La Resolución NAC-DGERCGC15-52 del 28 de enero del 2015 y posteriores modificaciones, establece 87 jurisdicciones consideradas como paraíso fiscal. Además señala criterios de exclusión de la lista de paraíso fiscal y de calificación como régimen preferente, que tributariamente equivale a ser considerado como paraíso fiscal. Esta última calificación se da cuando: se cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones: No existe actividad económica sustancial; La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga es menor al 60% de tasa local. Se debe señalar que no existe definición de “*actividad económica sustancial*”, dejando esta definición en discreción del funcionario a cargo de la revisión.

Una de las herramientas para minimizar la fuga de capitales utilizadas por la AT, fue la implementación del llamado sexto método o MPCNC para commodities, a través de los siguientes artículos:

Artículo 23 de la LIR

“Determinación por la administración.- (...)

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

¹² Artículo 30 RIR.

¹³ Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (p. 411), por Karilin Arenas, 2015, ILADT México.

(...)

- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,
- c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales”.

Artículo 85 de la RIR

“Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- (...):

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

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

- a) *Operaciones de Importación y Exportación.*- En los casos que tengan por objeto operaciones de importación y exportación respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente ecuatoriana, salvo prueba en contrario.
- b) *Operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios.*- Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos precedentes cuando se trate de exportaciones e importaciones realizadas con partes relacionadas que tengan por objeto cualquier producto primario agropecuario, recursos naturales no renovables y en general bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente ecuatoriana de la exportación, el de precio comparable no controlado, considerándose como tal a efectos de este artículo el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la

***carga de la mercadería**, cualquiera sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario internacional. (...)*”

Se debe considerar que esta es una norma anti elusión que se aplicó a las exportaciones y que tuvo inicios en Argentina. Eduardo Baistrocchi (2008) detalló el método que se deriva de la aplicación del MPCN, que se ubicaba en el sexto párrafo del artículo 8 de la Ley argentina 25.784 reformada en el 2003. Su ubicación tuvo como consecuencia que se le nombre con el sexto método.

La reforma del 2003 en la legislación Argentina fue el inicio de lo que se puede considerar una corriente en América Latina¹⁴, adoptada en el Ecuador desde el año 2008 con la publicación del RIR a través del Decreto Ejecutivo No 1051, publicado en Registro Oficial Suplemento 337 de 15 de mayo de 2008.

La norma ecuatoriana es una réplica de la norma argentina y se ha mantenido en los mismos términos en la RIR aplicable en el presente año. Al igual que la norma argentina, acepta prueba en contrario si se demuestra lo que se detalla en el mismo artículo 85 de la RIR:

- “(I) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.*
- (II) Su actividad principal no debe **consistir en rentas pasivas** ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados y,*
- (III) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera”.*

En de la legislación ecuatoriana **no existe la definición de renta pasiva**, que es importante para desvirtuar la aplicación del sexto método. Sin embargo, en legislación comparada, tomando como referencia a la legislación peruana encontramos una definición. En el artículo 114 de la LIR peruana se define como renta pasiva los ingresos por dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, arrendamiento; y en el numeral 9 del mismo artículo se señala como rentas pasivas a

¹⁴ CIAT (2013) señala que en la región los países de Brasil, Ecuador, Guatemala, Perú y Uruguay adoptaron el sexto método como norma anti elusión o respuestas al control de esquemas abusivos utilizados por las empresas multinacionales.

las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados¹⁵.

Chuquimarca (2013) no hace la definición de renta pasiva en su investigación, pero califica como tal las rentas que provienen de ganancias de capital, es decir enajenación de la fuente productora de renta, intereses, dividendos y regalías. Esta definición no enmarca al objetivo que la AT persigue, desvirtuar o confirmar la ganancia por intermediación de operaciones comerciales.

Tanto en la concepción, como en aplicación, este método es una forma de persuadir a los contribuyentes a evitar el uso de intermediarios en la importación o exportaciones de bienes tangibles. Finalmente, en la práctica se evidencia la conclusión de CIAT (2014) al señalar que *“la principal desventaja de esta metodología radica precisamente en la rigurosidad de ella; pues para su aplicación requiere de información pública sobre los bienes en mercados transparente y que dicha valuación exista para los días en que las mercaderías son embarcadas”*. Adicionando, se cuestiona la validez de la calidad de información de cotización para efectos fiscales.

El uso de precios de cotización, bajo el MPCNC se ha aplicado en fiscalizaciones llevadas a cabo al sector florícola y bananero, a través de partir con el precio de cotización el mercado externo y descontar valores hasta obtener un valor equivalente al FOB (Arenas, 2014). La aplicación de este método dio a lugar el caso más conocido de PT del Ecuador, que dio lugar a que el precio del banano FOB del año 2005 se ajuste a USD 9.32 por caja, cuando la compañía exportó a USD 4.78 promedio por caja. Como referencia se tiene el precio FOB de Colombia por caja en USD 5.29 y el de Costa Rica en USD 5.36 por caja, dejando constancia la desviación que dio como resultado el método aplicado (Lara, 2011). Es de notar que el caso en cuestión es por el ejercicio fiscal 2005, cuando no existía en la legislación la aplicación del sexto método.

Esta fiscalización agresiva, llevo al cambio de estrategia de control de BEPS con el sector bananero, a través de establecer precios regulados, tanto para la comercialización local,¹⁶ cuanto para la exportación tanto a terceros¹⁷ y partes relacionadas,¹⁸ que incluye a productores y comercializadores. Además se fijó de un im-

¹⁵ El numeral 9 del artículo 114 señalan además condiciona la calificación de renta pasiva si existe vinculación entre ambas compañías, si dichas rentas son gasto deducible para la empresa domiciliada y si no es renta de fuente peruana. Además establece presunción cuando se trata de una empresa constituida, establecida o residente de un territorio de baja o nula imposición.

¹⁶ Precio mínimo de sustentación.

¹⁷ Precio mínimo referencial de exportación.

¹⁸ Precio indexado anualmente con un indicador que refleje la variación del precio internacional.

puesto a la renta único en base en base al ingreso facturado, que es controlado, independientemente de los gastos que esta pueda tener.

4. ACCIÓN 13: DOCUMENTACIÓN

El SRI no ha señalado expresamente interés por acoger la normativa diseñada en el plan BEPS, sin embargo desde la reforma del régimen tributario publicado en diciembre del 2014, existen diversas normas que buscan eliminar BEPS. Es importante señalar que entre los cambios realizados, se encuentra la publicación de las Directivas PT SRI aplicables para la documentación de PT entregada en el año 2015 por el periodo fiscal 2014.

Respecto de la documentación de PT, esta es regulada a través de la Resolución N° NAC-DGERCGC15-00000455 del 29 de Mayo de 2015 (Resolución 455), que deroga la Resolución N° NAC-DGER2008-0464 del 25 de abril del 2008 y posteriores modificaciones. Los montos para determinar las obligaciones formales del régimen de Precios de Transferencia, de forma comparativa con la última regulación deroga, se presentan detallan en el siguiente cuadro:

Resolución	Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas	Informe Integral de Precios de Transferencia (IIPT)
Hasta el periodo fiscal 2013 (NAC 464 - 2008 - derogada)	USD 3,000,000	USD 6,000,000
Actual (NAC 455 - 2015)	USD 3,000,000	USD 15,000,000

Para considerar operaciones con relacionadas que generan obligaciones se toma en cuenta la definición de activos,¹⁹ pasivos,²⁰ ingresos²¹ y egresos²² definidas en el

De acuerdo a Resolución NAC-DGERCGC15-3197 publicado el 28 de diciembre del 2015 establece este precio límite inferior en USD 0.4595 por kilo para el 2016.

¹⁹ Son todas aquellas que afecten bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico, los cuales en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Dentro de estas operaciones se incluyen las inversiones hechas en el período y cualquier tipo de importación de activos, incluyendo las que hayan estado en tránsito al final del período.

²⁰ Son todas las que representan las obligaciones contraídas o renegociadas por el ente

artículo 11 de la Resolución 455. Así, mismo se toma en consideración las operaciones del exterior, y las locales que cumplen con algunos requisitos detallados en la Resolución 455.

Las Directivas PT SRI,²³ definen el contenido, características, formulas metodológicas y documentación que debe ser anexada para considerar que se ha cumplido con la entrega del IIPT. Toda la información presentada, de acuerdo con el artículo 91 del RIR es confidencial y para fines tributarios.

De acuerdo al artículo 84 de la RIR, el SRI definirá los contribuyentes obligados a presentar IIPT, bajo pena de sanción por incumplimiento²⁴ o inconsistencias. Además de la información que tiene que presentar el sujeto pasivo, el artículo 260 de la RIR, faculta a la AT a requerir información necesaria para la determinación tributaria.

De acuerdo a lo anterior, el SRI podría establecer la información necesaria que le permita determinar el cumplimiento del PPC en operaciones con relacionadas, sea a través de la Documentación de PT con la modificación a las Directivas PT SRI o a través de un requerimiento de información.²⁵ Es importante aclarar que las Directivas PT SRI a pesar de regular el alcance de la Documentación de PT, no es una norma que se encuentre en el marco legislativo y se publique a través de diario oficial, sino es una ficha que se publica en la web del SRI conforme lo señala el artículo 6 de la Resolución 455.

El contenido del IIPT, de acuerdo a las Directivas PT SRI, es el siguiente:

económico pagaderas en dinero, bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestaciones.

²¹ Las operaciones de ingreso son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo, disminuciones de pasivo o una combinación de ambos. Dentro de este tipo de operaciones se incluye cualquier tipo de exportación de bienes, servicios e intangibles. También se incluyen los intereses ganados, dividendos recibidos y ganancias de capital.

²² Las operaciones de egreso son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio, afectando los resultados del período gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero. Algunos ejemplos de este tipo de operaciones son las pérdidas de capital y los pagos de cánones, intereses, cuotas de leasing o arrendamiento y servicios recibidos.

²³ La última versión es del 31 de diciembre del 2015.

²⁴ La sanción es de hasta USD 15,000.

²⁵ El SRI dejó de aplicar el sexto método, en el caso de las empresas del sector bananero, cuando obtuvo los precios de mercado de destino reales de aquellos contribuyentes que estaban integrados verticalmente.

- Resúmen Ejecutivo: el cual debe contener el alcance del informe, el contenido y las conclusiones del análisis de PT.
- Transacciones Inter-compañía: contiene una descripción, sustento o razonabilidad económica de las transacciones llevadas a cabo con relacionadas.
- Características de las operaciones: el cual contiene características relevantes, que incluyen las contractuales, que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad.
- Análisis funcional: que se deberá detallar las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso. En esta sección, además de la información de la compañía local, se debe incorporar los antecedentes y funciones llevadas a cabo por el grupo multinacional.
- Análisis de mercado: se deberá detallar el comportamiento y evolución de la industria en los ámbitos mundial y local, la ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva, etc.
- Análisis Económico: se deberán describir puntos como partes relacionadas, operaciones a ser analizadas con el método seleccionado, la existencia de operaciones comparables internas, descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, fuentes de información, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia.

Los puntos cuestionables del análisis económico son: la limitación del uso de comparables con pérdidas operativas²⁶ antes o después de realizar el ajuste de capital; el uso de información financiera del año corriente o el inmediato anterior para establecer el ratio de rentabilidad de la comparable,²⁷ el señalar una metodo-

²⁶ Esta limitación se puede desvirtuar si se justifica que es característica del negocio quedando en potestad de la AT si considera a justificación válida.

²⁷ El párrafo 1.50 de las Directivas PT OCDE de 1995 señalan la utilidad del uso de varios años para suministrar información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida productos de las empresas comparables. Sin embargo, bajo la normativa actual, su uso debe

logía específica para el ajuste de capital de trabajo y dejarla potencialmente inválida por considerarla que las diferencias son ajustadas bajo la normativa NIIF; el aceptar comparables con información financiera traducida en inglés o español.²⁸

Los ajustes de capital buscan eliminar las diferencias del nivel de capital de trabajo y el nivel de recuperación de cartera, rotación de inventario y pago a proveedores.²⁹ Por ello acertadamente, la AT definió la necesidad de establecer el ciclo económico, pero invalida esto a través de señalar que el efecto de este ciclo económico es eliminado con ajustes NIIF, cuando estos persiguen propósitos distintos, por ejemplo: el ajuste de inventarios en el análisis de PT, busca eliminar el efecto de la necesidad de financiamiento si mantiene un nivel alto de inventario, sin embargo el ajuste NIIF³⁰ castiga la obsolescencia, desvalorización y la pérdida de valor de realización, que no tiene nada que ver con la cantidad de tiempo que estos se encuentren en inventario, como el acero, que varía según el precio del mercado internacional o los vehículos que por cambio de año pierden sustancial valor, aun cuando se hayan adquirido pocos meses antes del cierre de año.

Dentro del análisis económico, las Directivas PT SRI establecen la necesidad de documentar la fecha selección de comparables, así como la obtención de la información financiera. Además prioriza la información pública de empresas o transacciones que se encuentre localmente. Una potencial fuente de esta información es la Superintendencia de Compañías, que publica la información financiera de todas las compañías bajo su regulación,³¹ la misma que puede ser auditada. Otra potencial fuente de información es la que se encuentra en Aduanas del Ecuador. No existe pronunciamiento al respecto, pero esta información podría ser utilizada por la AT en procesos de determinación.

De lo anteriormente descrito, tenemos dos puntos, el SRI sigue parcialmente las recomendaciones de la OCDE y a nivel de Documentación, se puede señalar que exige un Local file con unos pocos detalles que se encuentran en un Master file. Por otro lado, de acuerdo a la legislación vigente, la AT ecuatoriana puede ampliar el alcance de este documento.

Es claro que el plan BEPS también debe recoger los intereses y el contexto de los

ser justificado y queda en potestad de la AT su aceptación.

²⁸ Esta medida encarece el análisis de PT cuando, por el tipo de negocio, tienes comparables que tengan idiomas distintos a los señalados, obligando a contratar adicionalmente un traductor.

²⁹ Explicación encontrada en el Anexo al Capítulo III de las Directivas PT OCDE 2010.

³⁰ El párrafo 28 de la NIC 2 Inventarios, define las razones por las que pierde valor.

³¹ La Superintendencia de Compañías reporta información de 197,952 entidades bajo su control, de las cuales 80,515 se encuentran activas, entre sociedades y sucursales.

países en desarrollo, como lo es el caso de Ecuador, que busca ser atractivo para importar capital y a su vez controlar BEPS que se genera a través de operaciones de commodities. Dentro de las propuestas del plan BEPS sin duda es atractivo acceder a información que permita un mayor alcance en la determinación de la AT ecuatoriana, que permita controlar la recaudación de grupos económicos locales así como transnacionales. Sin embargo, el principal temor de esta búsqueda es que las acciones deriven en una menor recaudación³² del impuesto a la renta, que representa una buena porción de los ingresos de los países en desarrollo.

Por tal razón, y actuando unilateralmente, la AT del Ecuador ha implementado una serie de declaraciones de información y exigencias para determinar la omisión o diferimiento de la base imponible a través de estructuras tributarias o uso de paraísos fiscales. Ejemplo de estas medidas son: el anexo de accionistas, participes, socios, miembros de directorio y administradores (Declaración informativa en donde se llega a la persona natural), nueva definición de residencia de personas naturales,³³ eliminación de la exención de la renta percibida por dividendos si el beneficiario efectivo es del Ecuador o si se distribuye a paraíso fiscal,³⁴ la retención para pagos a paraísos fiscales es la máxima aplicable,³⁵ incremento de la tasa de impuesto a la renta de 22% a 25% si el 50% de las acciones se encuentran directa o indirectamente con accionistas en paraíso fiscal, además de no beneficiarse de los incentivos tributarios³⁶ y la declaración de empresas domiciliadas o establecimientos permanentes cuyas acciones (directa o indirectamente) hayan sido enajenadas ya que es renta gravada de fuente ecuatoriana.³⁷

Si las medidas adoptadas son suficientes o es necesario adoptar un Master file o un CbC report, es importante observar la conformación de los principales grupos económicos en Ecuador, sobre todo los que generan más de €750 millones³⁸ en

³² Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (p.188 y 189), por Gemma Patón García, 2015, ILADT México.

³³ Si la permanencia de 183 días, incluyendo ausencias esporádicas, en los últimos 12 meses. En caso sea su residencia en paraíso fiscal se admite prueba de que ha permanecido ahí al menos 183 días en el ejercicio fiscal correspondiente. Núcleo de actividad económica o fuente principal de activos en el Ecuador (artículo 4.1 LIR).

³⁴ Numeral 1 artículo 9 LIR.

³⁵ La retención general es del 22%. De acuerdo al artículo 39 LIR para paraísos fiscales es del 35%.

³⁶ Artículo 37 LIR.

³⁷ Artículo innumerado posterior al artículo 40A LIR.

³⁸ Al tipo de cambio de €0.822 por USD 1, este valor equivale a USD 912,408,759. El tipo de cambio se encuentra publicado por el “Treasury Reporting Rates of Exchange” de los Estados Unidos al 31 de diciembre del 2014.

ingresos anuales y su contribución de impuesto. Esto se detalla a continuación:

Nombre Grupo Económico	Total Ingresos 2014	Contribución I.R. 2014
Corporación Favorita (Supermaxi, Megamaxi, Juguetón, Akí, Supersaldos, Kywi, Sukasa, Tventas)	2,545,369,099.59	2.44%
Almacenes Juan Eljuri (Neohyundai, Aymesa, Aekia, Quito Motors, Metrocar)	2,128,938,086.19	1.96%
Ocp Ecuador (Andes Petroleum, Consorcio B-16, Overseas Petroleum And Investment Corporation, Repsol , Sinopec Service)	2,040,543,818.82	5.08%
General Motors (Omnibus Bb, Elasto, Gmica Ecuador)	1,884,404,671.42	1.54%
Banco Pichincha (Diners Club, Banco Rumiñahui, Banco De Loja, Interdin, Credi Fe)	1,806,527,286.02	2.36%
Claro (Amovecuador, Ecuadortelecom, Tecnomillensa)	1,736,381,063.70	7.90%
Dinadec (cervecería nacional)	1,275,616,456.01	4.23%
Corporación el Rosado (Mi Comisariato, Mi Juguetería, Ferrisariato, Chilis, Supercines, Radio Disney)	1,196,444,955.18	1.10%
Holdindine s.a. Corporación industrial y comercial (A.N.D.E.C., Dine, Hotel Marriott, Fabrilfame)	1,113,673,436.97	0.64%
Holcim (Construmercado, Generadora Rocafuerte)	1,050,542,227.72	3.90%
Industria pronaca (Inaexpo, Mardex, Produastro, Inca)	1,037,240,948.36	1.82%

Nombre Grupo Económico	Total Ingresos 2014	Contribución I.R. 2014
Industrias Lácteas Toni (Distribuidora Importadora Dipor, Plásticos Ecuatorianos, Helados)	889,136,544.97	0.96%
Arca Ecuador (Emproro, Congaseosas, Indega, Emprosur, Emprocen)	873,905,606.46	1.54%
Nestlé (Ecuajugos Sa, Industrial Surindu)	735,594,094.12	2.07%
Exportadora bananera noboa (Elcafé, Truisfruit, Industrial Molinera, Banacon, Industria Cartonera Ecuatoriana, Industrial Molinera)	731,231,379.48	1.30%
Constructora Hidalgo E Hidalgo (Consortio Vial Manabí, Conorte, Consortio Avq, Propiedades Agroindustriales Surco)	720,636,610.20	3.67%
Herdoiza Crespo Construcciones (Panavial, Constructora Herdoiza Guerrero, Consortio Herdoiza Crespo)	719,476,617.39	2.51%
Farmacias Fybeca (Sanasana, Farvictoria, Provefarma, Inmofybe)	713,696,808.60	0.98%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Los potenciales contribuyentes que calificarían para presentar un CbC report, son 18, de los cuales 5, si se aplica la exención que existe anteriormente señalada, probablemente no presenten documentación de PT por tener un impuesto a la renta superior al 3%. Por lo tanto, pueda que por el número de contribuyentes que pasan la base para un CbC report no amerite un cambio de legislación sino el uso otros instrumentos, o requerimientos específicos.

5. CONCLUSIONES

De lo revisado se puede llegar a las siguientes breves conclusiones:

- i. Que las operaciones más riesgosas y menos controladas por parte de la AT derivan de la transferencia, generación y cesión de activos intangibles.
- ii. En la legislación ecuatoriana se ha implementado una serie de medidas para neutralizar BEPS. Estas medidas están concentradas en limitar los gastos de operaciones que se consideran riesgosas, así como desalentar el uso de paraísos fiscales a través de diversas medidas, abordadas parcialmente en este documento.
- iii. Adicionalmente, se observan los esfuerzos por llegar a realizar acuerdos efectivos de intercambio de información. Sin perjuicio de ello ha establecido obligaciones que buscan transparentar activos en el exterior y gravar renta que anteriormente pasaba desapercibida.
- iv. Que sin perjuicio de lo anterior, también ha modificado la documentación de PT y los parámetros para establecer las obligaciones formales.
- v. Que la documentación de PT se puede calificar como un local file, y a pesar que suena atractivo reportes más complejos y con mayor información, por el tamaño de la economía y los principales actores, estos podrían ser fiscalizados o controlados a través de requerimientos de información de forma individual.

BIBLIOGRAFÍA

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LIR).

Reglamento a la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RIR).

Resolución NAC-DGERCGC15-455 del 29 de mayo del 2015.

Resolución NAC-DGERCGC15-52 del 28 de enero del 2015.

Ficha Técnica para la Estandarización del Análisis de Precios de Transferencia.

Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias del año 1995 y del año 2010 publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation publicado por la OCDE en octubre del 2015.

NIC 2 Inventarios y NIC 38 Intangibles.

Eduardo Baistrocchi (2008) *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica* (p. 166, 167). Argentina.

Patón García (2015) *Análisis de las medidas españolas alineadas con el plan de acción BEPS: Desafíos en la implementación e incidencia en Latinoamérica* (p. 188 y 189). *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. México.

Arenas A. (2015) *Influencia del plan de acción BEPS en Ecuador y Colombia* (p. 411). *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. México.

Arenas A. (2014) *Tendencias en fiscalizaciones en precios de transferencia en América Latina* (p. 201). *II Foro de Tributación y Contabilidad - Tomo II*. Perú.

Lara V. (2011) *Aplicación de la metodología de precios de transferencia en la industria bananera del Ecuador a fin de evitar litigios tributarios*. Ecuador. Recuperado el 10 de enero del 2016, de http://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/123456789/5219/1/Tesis_Martha_Lara.pdf.

Chuquimarca. (2013) *Variantes del concepto de renta en los países miembros de la CAN*. Ecuador. Recuperado el 10 de enero del 2016, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3904/1/T1406-MDE-Chuquimarca-Variantes.pdf>.

CIAT (2013) *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*. Recuperado en junio del 2014, de http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=8068.

Enero, 2016

