

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE AUDITORÍA  
MAESTRÍA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO  
DIPLOMADO EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA  
VERSIÓN II



**MONOGRAFÍA**

**ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN  
EXPORTACIONES Y SU INCIDENCIA EN LA  
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Por :  
**Ximena Teresa Achá Huanca**

La Paz, Octubre de 2005

## PRESENTACIÓN

*El presente trabajo de investigación es puesto a consideración de la Facultad de Ciencias Económicas y Financieras a través de la carrera de Auditoría Financiera dirección de la Maestría en Auditoría y Control Financiero para ser considerado como trabajo final Monografía. Siendo último requisito para la aprobación y optar la promoción del curso de diplomado en legislación tributaria.*



**Ximena Teresa Achá Huanca**  
POSTULANTE

*La Paz, Octubre de 2005*

## DEDICATORIA

*A mi papá Eduardo Achá Jiménez  
por la inagotable fuente  
de sabiduría que en mi vida es,  
porque como afirma, ante dificultades  
y adversidades lo fundamental es poner todo  
nuestro empeño, por último porque con su ejemplo  
me ha enseñado que lo importante es no pecar  
de soberbia si en la vida triunfo.*

## AGRADECIMIENTOS

*Agradezco principalmente a los docentes de nuestra facultad y especialmente a los docentes de la maestría y el diplomado quienes me han transmitido sus conocimientos, y a través de ellos pude plasmarlos en el presente trabajo de investigación y análisis.*

## CONTENIDO

### 1 INTRODUCCIÓN Y MARCO METODOLOGICO

1.1 Justificación .....	2
1.2 Planteamiento del problema .....	2
1.3 Objetivos .....	3

### CAP. I

#### MARCO DE REFERENCIA

2 MARCO TEÓRICO .....	5
2.1 Derecho tributario .....	5
2.2 Derecho Internacional Tributario .....	6
2.3 Precios de Transferencia .....	7
3 MARCO CONCEPTUAL .....	10
3.1 Agencia .....	10
3.2 Sucursal .....	11
3.3 Subsidiaria .....	11
3.4 Asociada .....	12

**CAP. II**

**MARCO DE PRÁCTICO**

<b>4 ANÁLISIS LEGISLACIÓN NACIONAL .....</b>	<b>13</b>
<b>5 EJERCICIO PRÁCTICO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....</b>	<b>19</b>
<b>6 ANÁLISIS DE LA DOCTRINA .....</b>	<b>24</b>
<b>7 ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA .....</b>	<b>25</b>

**CAP. III**

**CONCLUSIONES**

<b>Conclusiones finales .....</b>	<b>26</b>
-----------------------------------	-----------

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>29</b>
---------------------------	-----------

**ANEXOS**

<b>Anexo I .....</b>	<b>31</b>
<b>Ley sobre Precios de Transferencia en Ecuador .....</b>	<b>36</b>

# ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EXPORTACIONES Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

## 1. INTRODUCCIÓN

A través de la historia de la humanidad se ha realizado intercambio de diversos productos o mercancías (de consumo, para producción, y artículos en general), frente a las necesidades de la sociedad. Estas actividades de comercio son reguladas por la legislación de la materia en cada país.

Cuando las actividades de intercambio de productos o venta de éstos son realizadas entre personas (naturales y/o jurídicas) de distintos países será Comercio Internacional, regido por la legislación de cada país, comercio internacional y convenios o tratados internacionales sobre comercio.

Grandes empresas internacionales, denominadas multinacionales, poseen acciones o control sobre empresas de menor envergadura denominadas subsidiaria, sucursal o asociada. En cuyo caso éstas producen un fenómeno económico denominado vinculación económica al realizar transacciones comerciales entre ésta empresa matriz (o central) y las empresas subyugadas.

En Comercio Internacional no existe prohibición alguna sobre las transacciones realizadas entre éstas empresas vinculadas económicamente, ya que jurídicamente incluso podrían presentarse como empresas autónomas e independientes, el tema es que **éstas operaciones o transacciones comerciales tienen diversos efectos sobre la economía y el régimen impositivo o de recaudación tributaria de cada país.**

Es a causa de este fenómeno de vinculación económica que surge el concepto de Precios de Transferencia entre empresas vinculadas económicamente y se pone a consideración del lector el tema precios internacionales de transferencia en exportaciones y sus consecuencias o incidencia en materia impositiva.

### **1.1 JUSTIFICACIÓN.**

Considero el tema de investigación trascendental para establecer precedentes para una legislación nacional sobre precios de transferencia, ya que en la actualidad no existe legislación específica debidamente reglamentada sobre el tema, y dadas las corrientes internacionales es de apremiante necesidad para el país.

La falta de disposiciones legales nacionales sobre el tema implica vacíos legales y limitantes a la potestad tributaria en nuestro país, por lo que este suceso podría constituir hechos de elusión e incluso evasión tributaria.

### **1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

En una transacción de comercio internacional, dado que el precio de transferencia del dominio de bien o mercancía es definido por estas empresas vinculadas económicamente éste, es decir el precio, podría ser menor o mayor al precio razonable o justo precio (denominado precio de mercado para algunos autores) produciendo efectos económicos adversos en la recaudación tributaria.

En vista del tema, objeto de estudio del presente trabajo de investigación, se presenta la formulación del problema con las siguientes interrogantes:

**¿De que manera afecta el tema de precios de transferencia en la recaudación tributaria nacional?**

**¿Cuál es el grado de control sobre precios de transferencia en la legislación nacional?**

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo General

**Analizar el tema de precios de transferencia en nuestro país y definir la incidencia sobre la recaudación tributaria.**

### 1.3.2 Objetivos específicos

- ❖ Analizar y describir teorías, concepto e información respecto de los precios de transferencia.
- ❖ Revisar la doctrina y legislación nacional sobre precios de transferencia.
- ❖ Determinar la relación entre precios de transferencia y recaudación tributaria nacional.
- ❖ Realizar las conclusiones y recomendaciones sobre precios de transferencia en Bolivia.

El presente trabajo de investigación es desarrollado en las siguientes partes:

La primera parte, Introducción y Marco Metodológico, expone la justificación del trabajo de investigación, el planteamiento del problema y los objetivos del trabajo. El planteamiento del problema describe la situación y hechos que se constituyen en el objeto de verificación y comprobación, la formulación del problema consiste en exponer en interrogantes que definen exactamente el problema a resolver mediante el conocimiento sistemático y sobre las variables identificadas se fundamenta la formulación de objetivos.

El primer capítulo, Marco de Referencia, expone los planteamientos teóricos relacionados con la investigación. El marco teórico contiene la descripción de

elementos teóricos relacionados al tema de investigación. El marco conceptual define el significado de los términos o lenguaje técnico empleado en el trabajo.

El segundo capítulo, Marco Práctico, describe el análisis de la legislación nacional sobre los precios de transferencia, sobre esta base se plantea un ejercicio práctico sobre los resultados o incidencia de los precios de transferencia en la recaudación tributaria, se realiza un breve análisis de la doctrina nacional sobre el tema y para concluir un análisis de la legislación comparada.

El tercer capítulo, Conclusiones y Recomendaciones, expone los resultados conclusiones y recomendaciones, a las que se llegó en el desarrollo del trabajo de investigación referido a la Precios de Transferencia en exportaciones y su incidencia en la recaudación tributaria.

Finalmente, en la parte de anexos se adhiere al trabajo la legislación ecuatoriana sobre el tema precios de transferencia, por considerarse una de las legislaciones más completas y actuales.

# Capítulo I

## MARCO DE REFERENCIA

### 2. MARCO TEÓRICO

#### 2.1 DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Tributario es una rama del derecho que estudia las leyes y disposiciones sobre el fenómeno económico de la tributación o el tributo, como definiría el Dr. Alfredo Benítez en su obra Compendio de Derecho Financiero Boliviano, Derecho Tributario (Tomo I):

*“El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos.”*

Distintas categorías de estudio sobre el derecho tributario se desprenden de esta rama del derecho como son:

- ❖ Derecho Tributario Constitucional
- ❖ Derecho Tributario Sustantivo o Material
- ❖ Derecho Tributario Administrativo o Formal
- ❖ Derecho Tributario Penal
- ❖ Derecho Tributario Procesal

Finalmente, para algunos autores una rama del Derecho Tributario y para otros una rama del Derecho Internacional Público el “Derecho Internacional Tributario”, materia a la que corresponde el tema de estudio.

## 2.2 DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

El Derecho Internacional Tributario, en acepción personal, es una rama del derecho que estudia el ordenamiento jurídico en materia de tributación internacional, definido por el Dr. Víctor del Barco Carrillo como:

*"El conjunto de tratados y relaciones que contrae con otros estados para lograr una pacífica y útil convivencia en el concierto internacional de naciones."*

A su vez definido, en su obra el Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional, por César Montaña Galarza como:

*"Disciplina independiente del derecho tributario, pero no del todo desligada a él, debido a sus elementos y aplicaciones comunes que se proyectan en el plano internacional."*

Refiriéndose a la potestad de cada estado agrega:

*"Siempre nos vamos a encontrar, materialmente hablando, con un derecho de conflicto, de colisión, en donde la pugna se plantea por la concurrencia de varias normas materiales de diversos estados en los mismos espacios de tiempo"*

Necesario agregar para tener un panorama completo lo referido por este autor a la evasión fiscal, tema tratado por el Derecho Internacional Tributario:

*"Se puede afirmar que el tema central aunque no único del derecho internacional tributario son los problemas relativos a la doble imposición internacional, que ha puesto en apuros a más de un poder ejecutivo o cuerpo congresal, sin perjuicio de que trate no con menos importancia los problemas derivados a la evasión fiscal internacional y la ausencia de cooperación entre dos estados, en lo atinente a las consultas que pueden realizar las autoridades*

*tributarias para definir la verdadera situación de los contribuyentes frente a la administración fiscal de cada país"*

Aseveraciones de las que por el contenido de nuestra investigación nos interesa resaltar la evasión fiscal, que se produce en detrimento de un estado y beneficio de otro en nuestro particular tema de investigación, precios de transferencia.

### **2.3 PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

El precio de transferencia es la valía pactada por la venta (transferencia del dominio) de un bien o servicio, entre partes relacionadas o vinculadas económicamente, cuya operación crea en términos económicos un mercado imperfecto. Como definiría James Otis Rodner en su obra La inversión internacional en países en desarrollo:

*"Precio de transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades"*

En Derecho Tributario Internacional y/o Comercio Internacional frecuentemente se utiliza el precepto o principio de "Arm's Length" que en traducción literal sería "La Longitud del Brazo", "El Alcance del Brazo" o "Brazo Extendido" (término utilizado como sinónimo para el concepto de "Precio de Mercado"), que en acepción para el tema de estudio sería "Precio Razonable" es decir un precio de mercado que se determina sin influencia de la relación o vinculación económica de las partes. Este "Precio de Mercado" es contrario u opuesto a un precio de transferencia (precio pactado bajo una relación de vinculación económica) ya que el Precio de Mercado se determina en condiciones normales del mercado, libertad contractual, y libre mercado, en cambio el precio de transferencia se determina bajo influencia de la relación económica de las partes creando un mercado imperfecto que no respeta el principio de Arm's Length.

Conceptos que permiten extraer las principales características de los precios de transferencia:

- 1. Relación entre partes o Vinculación Económica**
- 2. Transacciones u operaciones entre estas partes**
- 3. Elusión de impuestos en un estado, o transferencia de utilidades**

En el entendido de que los precios de transferencia no son iguales a los precios de mercado (justo precio o precio razonable con alguna diferencia de acepción para algunos autores) este precio de transferencia podrá ser mayor o menor al precio de mercado, sin incidencia en la recaudación tributaria si ambas partes estarían sujetas a la misma potestad tributaria, dado que el tema de estudio es precios de transferencia en exportaciones y ambas partes relacionadas (empresas vinculadas económicamente) responden por sus actividades o están sujetas a distintas potestades tributarias (sujeto activo o Estado) crea la posibilidad de eludir (si no existe una clara normativa sobre el tema) y evadir (sí existe la normativa pero el sistema permite burlar los controles) impuestos en un estado.

En caso de que el precio de transferencia sea mayor al precio de mercado, que no es lo más habitual pero se da cuando la carga tributaria es menor en el país de origen de la venta al país de destino del bien cuya carga tributaria es mayor, el objetivo final será pagar impuestos en el país de menor carga tributaria.

En el caso contrario, es decir cuando el precio de transferencia es menor al precio de mercado, que es lo más usual en el tema de precios de transferencia, ocurre cuando la carga tributaria es mayor en el país de origen, cuyo objetivo final será transferir utilidades vía precio del producto.

Dentro de la doctrina mundial en derecho internacional tributario se definen formas para demostrar que existe vinculación económica, relaciones comerciales, entre ellas como un principio general aceptado esta el hecho de que responden a las mismas actividades y /o tienen los mismos intereses.

Sin embargo podríamos definir ciertos criterios aceptados para demostrar que existe vinculación económica:

1. Capital accionario de una empresa pertenece a otra
2. Decisiones u ordenes de una empresa se ejecutan en otra empresa
3. Políticas económicas y/o comerciales son definidas por la otra empresa
4. Gerentes, directorio y/o administrativos de una empresa son los mismos de la otra empresa
5. Cuando dos o más empresas pertenecen al mismo grupo empresarial
6. Negocios o tratos comerciales solo entre estas empresas

Otras acepciones o formas de identificación de vinculación económica son:

Capital de una empresa es significativo en otra empresa (acciones).

Ordenes de la matriz se ejecutan en la asociada, subsidiaria, sucursal u otra empresa.

Gerentes o administradores o directores trabajan las mismas empresas.

Grupo empresariales familiares.

### 3. MARCO CONCEPTUAL

**3.1 Agencia.** Un contrato de Agencia es un procedimiento mediante el cuál una entidad desarrolla su capacidad productiva y/o de comercialización, ingresando a nuevos mercados ya sea en su misma plaza u otra, nacional o internacional. Consiste en contratar un agente, cuya labor le permitirá hacer conocer las bondades de los artículos que habitualmente comercializa, obtener solicitudes de compra y proveer los pedidos.

De acuerdo al Art. 1248 del Código de Comercio, Decreto Ley N° 14379, por un

*"Contrato de Agencia o Representación de Negocios, un comerciante asume, en forma independiente y estable el encargo de promover o explota negocios en determinado ramo y dentro de una zona prefijada del país, como intermediario de otro empresario nacional o extranjero, con libertad para dedicarse a cualquier otra actividad comercial."*

Las características de una Agencia son:

1. Representación. Promover y explotar negocios por cuenta y a nombre de la compañía con quien se contrate dicha representación.
2. Independencia. Por ser un negocio establecido legal y jurídicamente diferente a la compañía de la que constituye su agente.
3. Intermediario. La agencia se sitúa en posición de posibilitar en el mercado, una intermediación entre el comprador (consumidor), y el vendedor (Productor o Distribuidor)
4. Libertad. Porque a parte de vender mercaderías bajo contrato con la central, puede también vender o ser agente de otras centrales o, en su caso, negociar productos propios.
5. Pacto de no competencia. En conformidad al artículo 1249 del Código de Comercio, salvo pacto en contrario, el agente está prohibido de promover o

explotar dentro de la misma zona líneas de negocios de otros empresarios competidores del mismo ramo, bajo pena de resarcir los daños ocasionados. Del mismo modo, el empresario, no podrá servirse de otro u otros agentes en la misma zona y para el mismo ramo de actividades o productos, salvo pacto en contrario.

**3.2 Sucursal.** Las sucursales son pequeñas organizaciones, con respecto a la central, dependientes económica y administrativamente de ésta.

Crear una sucursal, es otro procedimiento que posibilita a una compañía ampliar nuevos mercados para introducir y comercializar sus productos. Pueden tener o no independencia económico - financiera en sus actos mercantiles, y para iniciar sus actividades son financiadas íntegramente por la oficina central.

Dependiendo del grado de independencia económico - financiera, si la hubiere, la sucursal llevará sus propios registros de contabilidad y preparará sus propios estados financieros con objeto de información. Por el contrario, si no tuviera independencia, será la oficina central quién lleve todos los registros contables necesarios para el respectivo control contable de la sucursal. En estos casos, la sucursal dispone de un fondo fijo para realizar gastos menores y sólo cuenta con un muestrario de los productos para su venta a través de pedidos exclusivos.

En ambos casos, al final de la gestión se deberán elaborar los estados financieros consolidados de la oficina central y sus sucursales.

**3.3 Subsidiaria.** Se denomina como subsidiaria a una empresa que soporta el control que ejerce una empresa matriz sobre ésta. También recibe los denominativos de filial, dependiente o subtenedora. La empresa que ejerce el control sobre la empresa o un grupo de sociedades se denomina matriz, o también tenedora o dominante.

La participación de una empresa en el capital de otras, puede dar lugar a diferentes tipos de dominio o tenencia.

**3.4 Asociada.** Una empresa, en términos generales, es una unidad orientada al fin concreto de producir, de crear valores dentro del sistema económico en que desenvuelve sus acciones, acciones cuyo objetivo es obtener unos bienes que sirvan para una satisfacción de las necesidades sociales, partiendo de la utilización y combinación de recursos escasos.

Las empresas, de acuerdo a la naturaleza de sus actividades, pueden ser clasificadas en: industriales (transformadoras, agrícolas y mineras), comerciales y de servicio.

En este entendido, una empresa asociada es una unidad jurídica que mantiene una relación contractual con otra, las empresas asociadas tendrán una relación contractual entre dos o más con un objetivo determinado.

## **Capítulo II**

### **MARCO DE PRÁCTICO**

#### **4. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL**

La legislación nacional hace escasa referencia al tema de estudio, es así que a continuación hacemos mención a las leyes inherentes:

##### **a. Constitución Política del Estado - CPE**

La CPE en su Artículo N° 142 hace referencia al tema de exportaciones:

“El Poder Ejecutivo podrá, con cargo de aprobación legislativa en Congreso, establecer el monopolio fiscal de determinadas exportaciones, siempre que las necesidades del país así lo requieran”

Siendo la Constitución Política del Estado la principal y más importante fuente del Derecho en nuestro país, y particularmente del Derecho Tributario (definida así en el Art. 5° del nuevo Código Tributario, Ley N° 2492 de fecha 02 de Agosto de 2003) además tema de interés nacional no se hace ninguna otra mención sobre el tema de exportaciones, importaciones o precios de transferencia.

##### **b. Impuesto al Valor Agregado - IVA**

El IVA es un impuesto a las ventas de tipo valor agregado, es decir, que en cada etapa se grava sobre el valor agregado por el vendedor. Las operaciones de exportación quedan fuera del gravamen de este impuesto, definido así en su artículo 11° (Ley N° 843):

*“Las exportaciones quedan liberadas del Débito Fiscal que les corresponda . . . .*

*En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de Notas de Crédito Negociables, (CEDEIMS, Certificados de Devolución de Impuestos) de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este título I.”*

Artículo reglamentado por el DS. N° 21530 (Reglamentario del IVA, Art. 11°), DS N° 25465 de 23/07/99 (Devolución del IVA para el sector minero metalúrgico exportador, Art. 3°), DS N° 25504 de 13/09/99 (Devolución del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores de hidrocarburos, Art. 1° y 2°), DS N° 27020 de 29/04/03 (Tratamiento Tributario para las Exportaciones ATPDEA en la parte asociada con la Certificación de Créditos Fiscales, Art. 2°), Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0007-03 de 04/06/03 (Devolución del Crédito Fiscal para las empresas exportadoras), Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0004-03 de 11/03/03 (Nuevo Sistema de Devolución Impositiva, Art. 1° al 37°).

Normativa que reglamenta la devolución de impuestos a las exportaciones mediante **“Certificados de Devolución de Impuestos” (CEDEIM's)**, aplicable solo a tributos que recauda Impuestos Nacionales o la Aduana Nacional, en la que establece diferentes procedimientos para empresas exportadoras en general, sector minero metalúrgico y sector de hidrocarburos. Establece además que el límite de devolución de impuestos (diferenciado de acuerdo al sector) es el 13% sobre el valor FOB (siglas de los términos en inglés Free At Board, terminología utilizada en comercio internacional para determinar precios internacionales de compra, para nuestro caso de venta de un bien, definido en la legislación nacional como “se entiende como valor FOB de exportación el

consignado en la póliza de exportación y/o factura definitiva de esta venta" D.S. N° 25504 de 13/09/1999).

Entre estos impuestos objeto de esta devolución están:

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)

Gravamen Arancelario (GA)

### **c. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE**

El impuesto sobre las utilidades de las empresas, Ley N° 843 Art. 43, al referirse al tema de exportaciones e importaciones menciona:

*“La determinación de las utilidades derivadas de la exportación e importación de bienes y servicios se regirá por los siguientes principios:*

- a) Las utilidades provenientes de la exportación de bienes y servicios son totalmente de fuente boliviana;*
- b) Las utilidades que obtienen los exportadores del exterior por la simple introducción de sus productos y servicios a la República, son de fuente extranjera.”*

Artículo derogado según disposiciones finales de la Ley N° 2493 de 04/08/03 (Modificaciones a la Ley N° 843) reglamentado según el DS. N° 27190 de 30/09/03.

El artículo 45°, de la misma Ley N° 843, refiere a las empresas vinculadas económicamente:

*"Las sucursales y demás establecimientos de empresas . . . . .*

*Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que, directa o indirectamente, la controle, serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes, cuando las condiciones convenidas se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.*

*Cuando no se cumplan los requisitos previstos en el párrafo anterior, para considerar las respectivas operaciones como celebradas entre partes independientes, los importes que excedan los valores normales de mercado entre entes independientes no se admitirán como deducibles a los fines de este impuesto "*

Si bien este artículo hace una breve referencia a la vinculación económica entre empresas o personas naturales y jurídicas, "**directa o indirectamente, la controle**", continúa mencionando que este acto será considerado a todos los efectos como un acto independiente o separado, más no hace referencia al precio de venta pactado o precio de transferencia entre éstas empresas vinculadas económicamente. Para continuar con el análisis de este artículo, menciona o hace referencia, que de no cumplir con el precepto anterior la transacción u operación se considerará bajo un precio de mercado (precio razonable o justo precio denominado así por diversos autores), se entiende por el tema de deducibilidad de los gastos, mas no de devolución de impuestos a las exportaciones.

Además, de entenderse que el artículo regula el precio de transferencia pactado sobre las mercancías o mercaderías vendidas, para nuestro caso de estudio exportación, a la empresa matriz, subsidiaria, asociada o solo vinculada económicamente el decreto supremo reglamentario (DS N° 24051 Reglamentario del Impuesto a las Utilidades de las empresas) no hace

referencia al tema, por lo que se entiende que el tema no estaría adecuadamente reglamentado.

#### **d. Impuesto a las Transacciones – IT**

La Ley de análisis, N° 843, en su artículo 76° inciso c) exenciona del Impuesto a las Transacciones las operaciones de exportación:

*“ Están exentos del pago de este gravamen:*

.....

*c) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en*

*la venta de mercaderías efectuadas al exterior por el exportador*

*.....”*

Artículos reglamentados por el DS N° 21532, en el artículo 4° al hacer referencia a los ingresos que no integran la base imponible de este impuesto menciona los reintegros por devolución de impuestos, derechos arancelarios y reembolsos a las exportaciones. Es a través de la Ley N° 1606 que este Impuesto a las Transacciones ya no es objeto de devolución de impuestos.

#### **e. Impuesto a los Consumos Específicos - ICE**

El Impuesto a los Consumos Específicos es un tributo que grava el consumo o adquisición de ciertos productos, este impuesto es objeto de devolución a las exportaciones, siempre que el impuesto no haya sido pagado por la compra de insumos intermedios (DS N° 25465 de 23/07/03 , artículo 4°).

Este impuesto en el artículo 83° (Ley N° 843 Texto Ordenado Vigente), refiere a la **vinculación económica** entre el sujeto pasivo del impuesto y personas naturales o jurídicas, aplicable solamente a los productos gravados con tasas porcentuales definidos en el mismo impuesto, reglamentado mediante el DS N° 24053 artículos 3° y 4° que hace una extensa descripción de la posible

vinculación económica entre una empresa y una persona natural o jurídica, del siguiente modo:

- a) Sociedad matriz o filial y una subsidiaria
- b) Entre dos subsidiarias de una matriz
- c) Entre dos empresas cuyo capital pertenece directa o indirectamente a un solo dueño
- d) Posesión directa o indirecta del 50% o más del capital de otra
- e) Capital perteneciente a personas con parentesco familiar hasta 2do. Grado o matrimonio
- f) Operaciones entre una empresa y el socio de la misma o accionista
- g) Operaciones entre una empresa y el socio o socios accionistas con derecho a administración de la misma
- h) Operaciones entre dos empresas con propietarios familiares
- i) Operaciones de venta del 50% o más de la producción a otra empresa

Si bien esta amplia descripción de una posible vinculación económica entre una empresa y una persona natural o jurídica considero bastante acertada es necesario aclarar que esta definición de vinculación económica es aplicable solamente a efectos de este impuesto, mas no acerca del tema de Impuesto a las Utilidades de las Empresas o de Devolución de Impuestos a las Exportaciones.

Finalmente y a modo de conclusión mencionar o hacer énfasis en la necesidad de una ley específica sobre el tema: **Precios de Transferencia o Precios Internacionales de Transferencia**, caso contrario una clara reglamentación sobre precios de transferencia o vinculación económica y modificación del artículo N° 45 de la Ley 843, Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

## 5. ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN UN EJERCICIO PRÁCTICO

Para realizar el análisis de la incidencia de los precios de transferencia en la recaudación tributaria nacional se expone el siguiente ejercicio:

" EL GATO BLANCO"

La Paz - Bolivia

### ESTADO DE COSTO DEL ARTÍCULO FABRICADO

( Al 31 de Marzo de 200x )

( Expresado en Bolivianos )

	Inventario Inicial de Materia Prima		24000
Más:	Compras Netas de Materia Prima		78000
	Compras Brutas	72000	
	Fletes sobre compras	6000	
	Costo de Materia Prima Disponible		102000
Menos :	Inventario Final de Materia Prima		<u>18000</u>
	<b>COSTO DE MATERIA PRIMA UTILIZADA</b>		<b><u>84000</u></b>
	<b>COSTO DE MANO DE OBRA DIRECTA</b>		<b>36000</b>
	<b>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN</b>		<b><u>42000</u></b>
	<b>COSTO DE PRODUCCIÓN</b>		<b><u>162000</u></b>
Menos :	Inventario de Productos en Proceso		18000
	Inventario Inicial	6000	
	Inventario Final	24000	
	<b>COSTO TOTAL DE PRODUCCIÓN</b>		<b><u>144000</u></b>

Estado que expone el costo de producción de un artículo, es decir los principales elementos del costo de producción como son:

- a. Materia prima utilizada, comprende los artículos en estado natural o semi elaborados medibles e identificables en el producto final.

- b. Costo de la mano de obra directa, es la labor directa o fuerza mental y física empleada para transformar la materia prima o material en un producto acabado.
- c. Costos de fabricación, son los costos adicionales de material, mano de obra y otros costos necesarios para el proceso de transformación, pero no identificables en el producto final acabado.

Elementos esenciales en lo que compone el costo de producción de un artículo o producto, incorporados con el costo de los productos en proceso de transformación, inventario inicial y final de productos en proceso.

Este costo de producción deberá adicionarse al inventario inicial de productos terminados para tener el total de productos disponibles para la venta y finalmente restarse del inventario final de productos terminados para determinar el **costo total de los productos vendidos**.

" EL GATO BLANCO"

La Paz - Bolivia

**ESTADO DE COSTO DE VENTAS**

( Al 31 de Marzo de 200x )

( Expresado en Bolivianos )

	Inventario Inicial de Productos terminados	42000
Más :	Costo de Productos Fabricados	<u>144000</u>
	Costo de Producción Terminada Disponible	<u>186000</u>
Menos :	Inventario Final de Productos Terminados	<u>54000</u>
	<b>COSTO DE VENTAS DE LO PRODUCIDO Y VENDIDO</b>	<u><b>132000</b></u>

Por lo expuesto en los dos estados (Estado del Costo del Artículo Fabricado y Estado del Costo de Ventas), la venta de los productos a un mayor o menor precio del costo real no afecta hasta el momento.

Una vez que la empresa tenga finalizada la fase de producción determinará un porcentaje para la venta o comercialización de los productos, que le permita cubrir sus costos o gastos de operación y lograr un margen de utilidad, del siguiente modo:

" EL GATO BLANCO"

La Paz -- Bolivia

**ESTADO DE RESULTADOS**

( Al 31 de Marzo de 200x )

( Expresado en Bolivianos )

	Ventas	240000
Menos:	Costo de Ventas	<u>132000</u>
	<b>UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>	<b><u>108000</u></b>
Menos :	GASTOS DE OPERACIÓN	21000
	Gastos de Administración	9000
	Gastos de Comercialización	6000
	Gastos Financieros	6000
	<b>UTILIDAD EN OPERACIONES</b>	<b><u>87000</u></b>
	IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS	21750
	<b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>	<b><u>65250</u></b>

Como expone el Estado de Resultados precedente a un precio de venta unitario de exportación de 240.- por las 1000 unidades de producción hacen un total de 240000.-, que una vez deducidos los costos operativos permiten lograr una utilidad de 87000.- de las que se determina el Impuestos a las Utilidades de las Empresas (25%) a pagar de 21750.-

Los precios de transferencia en exportaciones o la relación de vinculación económica de las partes inducen a determinar precios que no son iguales al precio de mercado (que en el ejemplo el precio unitario sería de 240.-), entonces se determinarán precios mayores o menores al precio de mercado :

" EL GATO BLANCO"

La Paz - Bolivia

**ESTADO DE RESULTADOS**

( Al 31 de Marzo de 200x )

( Expresado en Bolivianos )

	Ventas	320000
Menos:	Costo de Ventas	<u>132000</u>
	<b>UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>	<b><u>188000</u></b>
Menos :	GASTOS DE OPERACIÓN	21000
	Gastos de Administración	9000
	Gastos de Comercialización	6000
	Gastos Financieros	6000
	<b>UTILIDAD EN OPERACIONES</b>	<b><u>167000</u></b>
	IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS	41750
	<b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>	<b><u>125250</u></b>

En el ejemplo, el precio unitario pactado de venta en la exportación es de 320.- por las 1000 unidades se determina un precio de venta de 320000.- , artificio utilizado por las empresas vinculadas cuando la presión tributaria es menor en el país de origen de la venta (pagando mayores impuestos en el país de origen) y es mayor en el país de destino del producto.

Sin embargo en nuestro país tendría un efecto adverso adicional sobre la devolución de impuestos a las exportaciones, dado que la ley determina la devolución de impuestos sobre un máximo (sin considerar particularidades de los sectores) de 13% sobre el valor FOB, dando al exportador la posibilidad de inflar los costos de producción y justificarlos de manera incorrecta para hacer la solicitud de devolución de impuestos.

En el opuesto caso, cuando el precio de exportación sea menor al precio de mercado el panorama se presenta del siguiente modo:

" EL GATO BLANCO "

La Paz -- Bolivia

**ESTADO DE RESULTADOS**

( Al 31 de Marzo de 200x )

( Expresado en Bolivianos )

	Ventas	160000
Menos:	Costo de Ventas	<u>132000</u>
	<b>UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>	<b><u>28000</u></b>
Menos :	GASTOS DE OPERACIÓN	21000
	Gastos de Administración	9000
	Gastos de Comercialización	6000
	Gastos Financieros	6000
	<b>UTILIDAD EN OPERACIONES</b>	<b><u>7000</u></b>
	IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS	<u>1750</u>
	<b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>	<b><u>5250</u></b>

Prosiguiendo con el análisis de nuestro ejemplo, cuando el precio unitario pactado de venta en la exportación es de 160.- por las 1000 unidades se determina un precio de venta de 160000.-, el precio de transferencia es menor al precio de mercado, se da cuando la presión tributaria es mayor en el país de origen, cuyo objetivo final será transferir utilidades vía precio del producto.

Observamos que el impuesto las utilidades de las empresas determinado es muchísimo menor al impuesto si se habría respetado el principio de Arm's Length, descrito en la parte teórica del trabajo.

Necesario aclarar que el tema de precios de transferencia no es aplicable solamente a productos sino también a servicios y a costos financieros (intereses

sobre préstamos de capital, cuyo objetivo será transferir utilidades vía pago de costos financieros). Del mismo modo que para los productos, los precios de transferencia para servicios no están regulados por la legislación nacional.

Sin embargo el tema de precios de transferencia en el pago de costos financieros (intereses sobre préstamos de capital), está implícitamente regulado al determinar la deducibilidad de los costos o servicios financieros, en el D.S. N° 24051 Artículo 13, del siguiente modo:

*“Conforme a lo dispuesto en el artículo 8° del presente reglamento son deducibles:*

- a) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por su constitución, renovación o cancelación. La deducción se efectuará siempre que la deuda haya sido contraída para producir renta gravada o mantener su fuente productora.*

*En los casos en que el tipo de interés no hubiera sido fijado expresamente, se presume, salvo prueba en contrario, que la tasa de interés, en los préstamos de origen local, no es superior a la tasa de interés activa bancaria promedio del periodo respectivo publicada por el Banco Central de Bolivia. En el caso de préstamos recibidos del exterior, se presume una tasa no superior a la LIBOR más tres por ciento (LIBOR + 3%).*

*..... ”*

Este artículo del decreto supremo reglamentario del impuesto a las utilidades de las empresas establece claramente la limitación a la distribución de utilidades o transferencia de utilidades a través de intereses.

## **6. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA**

Siendo un tema de relativa actualidad que adquiere bastante fuerza a partir de la globalización, acuerdos de libre comercio e integración económica, diferentes acuerdos comerciales internacionales y convenios para evitar la doble imposición,

no existe una doctrina nacional manifiestamente conocida. De modo que se considera bastante importante y necesario hacer doctrina a partir de una legislación específica sobre el tema.

## **7. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN COMPARADA**

De los países en desarrollo, que en comercio internacional son los que tienen la más alta carga tributaria, es de especial interés analizar los que comprenden América Latina o Latinoamérica para los precios de transferencia:

1. México introduce el tema en su legislación en 1991 y afianza las disposiciones a partir de la reforma tributaria 1997
2. Venezuela considera el tema a partir del impuesto sobre la renta 1995
3. Brasil incluye el concepto y su legislación a partir de 1996
4. Chile aborda la importancia del tema a partir de 1998
5. Argentina adopta una reforma tributaria en 1998 e introduce el tema
6. Ecuador reconoce la importancia del tema y su implicancia en materia tributaria y el poder legislativo promulga la Ley específica sobre Precios de Transferencia en enero de 2005 (Anexo I).

De las legislaciones de los países vecinos es de particular importancia destacar la legislación ecuatoriana por ser uno de los países a la vanguardia en la doctrina y legislación en materia tributaria.

## Capítulo III

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A partir de la teoría descrita sobre los precios de transferencia y la determinación de la importancia relativa o significativa sobre la recaudación tributaria es que se concluye en la **apremiante necesidad de una legislación específica sobre precios de transferencia en nuestro país**, dadas las actuales tendencias sobre integración económica regional, acuerdos de libre comercio, convenios para evitar la doble imposición tributaria e incluso la globalización.

A la postre de lo descrito se advierte, para una posible legislación sobre precios de transferencia, considerar los métodos utilizados para determinar si los precios pactados serían los mismos o similares a una transacción sin influencia de la vinculación económica.

La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) hace referencia a diferentes métodos para determinar precios de transferencia:

- 1 Métodos tradicionales (basado en las transacciones)
  - 1.1 Método de precio no controlado comparable (comparable uncontrolled price method)
  - 1.2 Método de precio de reventa (resale price method)
  - 1.3 Método de costo adicional (cost plus method)
- 2 Otros métodos (basado en las utilidades)
  - 2.1 Método de la participación de utilidades o ganancias (profit split method)
  - 2.2 Método de margen neto de la transacción (transactional)

### 2.3 Métodos no específicos

No de menor importancia la consideración en una legislación sobre los ajustes de los precios de transferencia, actividad posterior a la transacción, importante en una fase de revisión, inspección o fiscalización de la información declarada, dado que las observaciones implican correcciones o ajustes en diferentes organismos fiscales y contribuyentes sujetos a distintas potestades tributarias. El mismo organismo, la OCDE, propone los siguientes métodos:

- 1 Ajustes correlativos o bilaterales
- 2 Procedimiento amistoso
- 3 Procedimiento de arbitraje
- 4 Comprobaciones simultáneas
- 5 Acuerdos avanzados sobre precios de transferencia
- 6 Los puertos seguros

Métodos de los que se sugiere sean de aplicación:

- 1 Acuerdos avanzados sobre precios de transferencia
- 2 Los puertos seguros

En virtud de que estos métodos ha sido los más utilizados en las diversas legislaciones, el primero porque implica un acuerdo bilateral entre el estado y el sujeto pasivo que toma como base de los impuestos un precio de mercado, y el segundo porque define ciertas condiciones para determinar los impuestos sobre los precios de transferencia.

Para concluir el trabajo de investigación y análisis insistir en la necesidad de esta ley, ya que este vacío fiscal produce elusiones tributarias (omisión de pago de tributos) significativas, dadas las actuales corrientes de productivismo creando importantes economías de escala y el correspondiente mercantilismo de éstos.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [www.ciat.org](http://www.ciat.org)
2. Código de Comercio Boliviano, Decreto Ley N° 14379
3. Código Tributario Boliviano Ley N° 2492
4. Derecho Tributario Internacional, Cesar Montaña Galarza, Edit. Temis, 2004
5. El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional, Cesar Montaña Galarza, Edit. Corporación editora nacional, 1999
6. Instituto de Estudios Fiscales [www.ief.es](http://www.ief.es)
7. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario [www.iladt.org](http://www.iladt.org)
8. La inversión internacional en países en desarrollo, James Otis Rodner, Edit. Arte, 1993
9. Organización Mundial del Comercio [www.wto.org/indexsp.htm](http://www.wto.org/indexsp.htm)
10. Sistema Tributario Boliviano Ley N° 843

Impuesto al Valor Agregado

Decreto Supremo Reglamentario N° 21530

Impuesto a los Consumos Específicos

Decreto Supremo Reglamentario N° 24053

ANEXOS

Este documento ha sido procesado teniendo como fuente bibliográfica el:

# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR

Año I -- Quito, viernes 31 de diciembre del 2004 -- No. 494

Administración del Sr. Ing. Lucio E. Gutiérrez Borbúa  
Presidente Constitucional de la República

## SUPLEMENTO

DR. JORGE A. MOREJÓN MARTÍNEZ  
DIRECTOR

### SUMARIO

#### FUNCIÓN EJECUTIVA

##### DECRETOS:

- 2424 Modifícase el Decreto Ejecutivo No. 2166, publicado en el Registro Oficial No. 442 del 14 de octubre del 2004, que contiene las "Normas que deben Observarse en la Prestación de Servicios de Intermediación Laboral conocida como Tercerización".....2
- 2425 Autorízase al Ministerio de Economía y Finanzas para que disponga el traspaso a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, en concepto de anticipo de los superávits del Banco Central del Ecuador correspondientes al ejercicio económico del 2004, la suma de US\$ 24'000.000,00.....3
- 2426 Derógase el Decreto Ejecutivo No 925-A, publicado en el Registro Oficial No 221 de 28 de noviembre del 2003.....4
- 2427 Declárase el estado de emergencia del sector eléctrico en todo el territorio nacional, con el objeto de prevenir las consecuencias del período del estiaje, comprendido entre los meses de octubre del 2004 y marzo del 2005.....4
- 2428 Confiérese la condecoración "Al Mérito Profesional", en el grado de "Gran Oficial", a varios señores clases de la Policía Nacional.....7
- 2430 Expídense varias reformas al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.....9
- 2431 Autorízase la incorporación de las remuneraciones mensuales unificadas determinadas en el Art. 1 de la Resolución No. SENRES - 2004 - 000216 de 29 de diciembre del 2004, expedida por la Secretaría Nacional Técnica de Desarrollo de Recursos Humanos y Remuneraciones del Sector Público, SENRES, reformándose por lo tanto los decretos ejecutivos Nos. 1820 y 2211, promulgados en los Registros Oficiales Nos. 373 de julio 8 y 455 de 5 de noviembre del 2004.....14

RESOLUCIONES: ...

**No 2430**

Lucio Gutiérrez Borbúa  
PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA  
REPÚBLICA

Considerando:

Que el inciso segundo del artículo 68 del Código Tributario establece que la facultad determinadora de la Administración Tributaria comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación;

Que el artículo 23 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en relación con el artículo 91 del Código Tributario, establece que la determinación directa se hará con base en la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo; y, que además el sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios;

Que el artículo 89 del Código Tributario dispone que la determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan;

Que el artículo 96 del Código Tributario considera deberes formales del contribuyente, entre otros: presentar declaraciones; facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo; exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas;

Que el artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas obliga a las entidades del sector público, las sociedades, las organizaciones privadas y las personas naturales a proporcionar a la Administración Tributaria toda la información que requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario;

Que el artículo 1 de la Ley de Modernización del Estado, ordena la búsqueda de la eficiencia administrativa;

Que se ha establecido un consenso doctrinario a nivel mundial que pretende eliminar diversos mecanismos utilizados por empresas, dentro del derecho tributario internacional, para transferir beneficios en forma encubierta, hechos que han sido estudiados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en atención a que la manipulación en los precios afecta la correcta determinación de los beneficios tributables; y,

En ejercicio de la atribución que le confiere el numeral 5 del artículo 171 de la Constitución Política de la República,

Decreta:

Expedir las siguientes reformas al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

Artículo 1.- Reemplácese el artículo 4, por el siguiente:

"Art. 4.- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe

directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

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

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

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

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

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.

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

El término sociedad empleado en este concepto será el entendido por el artículo 98 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno.”.

Artículo 2.- A continuación del artículo 66 añadir los siguientes:

”- Art. .. (66.1).- Anexo de la declaración.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con el artículo 4 de este » Reglamento, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán en las Oficinas del Servicio de Rentas Internas el Anexo de Precios de Transferencia referente a sus transacciones con estas partes, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en función de los métodos y principios establecidos en los artículos siguientes.

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

- Art. ... (66.2).- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel en el que, cuando se establezcan o impongan condiciones entre dos partes relacionadas, en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán cuantificadas y registradas.

- Art. ... (66.3).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

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

1. Las características de los bienes o de los servicios, para lo cual se deberá tomar en cuenta, entre otras, las siguientes:
  - a. En caso de la transferencia de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta;
  - b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
  - c. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;
  - d. En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones;
  - e. En caso de operaciones de financiamiento, el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.
2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.
3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.
4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

- Art. ... (66.4).- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- El precio, en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, deberá ajustarse mediante la aplicación, individual o combinaciones de cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que en su resultado se refleje el principio de plena competencia, en conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior:

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.

2. Método del Precio de Reventa.- Determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

$$PA = PR (1-X\%)$$

PA = Precio de Adquisición

PR = Precio de Reventa

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

3. Método del Costo Adicionado.- Determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

$$PV = C (1+X\%)$$

PV = Precio de Venta

C = Costo del bien

X% = Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

4. Método de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad Operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes.

5. Método Residual de Distribución de Utilidades.-

Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad Operacional obtenida por cada una de ellas; y,

b) Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo a lo siguiente:

1. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.

2. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el numeral 1 anterior, de la utilidad Operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.- Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad Operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

- Art. ... (66. 5).- Facultades de la Administración Tributaria.- La Administración Tributaria, previa la verificación de la ocurrencia de las circunstancias contempladas en el artículo 91 del Código Tributario, ejercerá la facultad determinadora directa, en función de los métodos detalladas en el artículo anterior, de acuerdo a caso particular.

-Art. ... C66.6).- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con el mandato del artículo 91 del Código Tributario, con las disposiciones de este Decreto y con los tratados celebrados por Ecuador."

Artículo 3.- La presente reforma entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial y se aplicará desde el ejercicio fiscal 2005 y de su cumplimiento encárguese al Servicio de Rentas Internas.

Dado en el Palacio Nacional, en Quito, a 30 de diciembre del 2004.

f.) Lucio Gutiérrez Borbúa, Presidente Constitucional de la República.

Es fiel copia del original.- Lo certifico.

f.) Dr. Guillermo H. Astudillo Ibarra, Subsecretario General de la Administración Pública.