



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

TÍTULO:

ANÁLISIS DE IMPACTO TRIBUTARIO DE LOS PRECIOS DE
TRANSFERENCIA EN EL SECTOR BANANERO

AUTORES:

RIVAS LEON GABRIELA MADELINE

SICHA CEDILLO CARMEN STEFANÍA

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
CPA.

TUTOR:

C.P.A BARBERÁN ZAMBRANO NANCY JOHANNA, MSC.

GUAYAQUIL, ECUADOR

2014



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por **Gabriela Madeline Rivas León** y **Carmen Stefanía Sicha Cedillo**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de **Ingeniera en Contabilidad y Auditoría C.P.A**

TUTOR

C.P.A Barberán Zambrano Nancy Johanna, MSC.

DIRECTOR DE LA CARRERA

Ing. Ávila Toledo Arturo Absalón, MSC.

Guayaquil, marzo del 2015



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotras, **Gabriela Madeline Rivas León**
Carmen Stefanía Sicha Cedillo

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “**Análisis de impacto tributario de los precios de transferencia en el sector bananero**” previa a la obtención del Título de **Ingeniera en Contabilidad y Auditoría CPA.**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, marzo del 2015

AUTORAS

Gabriela Madeline Rivas León

Carmen Stefanía Sicha Cedillo



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

AUTORIZACIÓN

Nosotras, **Rivas León Gabriela Madeline**
Sicha Cedillo Carmen Stefanía

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: **“Análisis de impacto tributario de los precios de transferencia en el sector bananero”**, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, marzo del 2015

AUTORAS

Gabriela Madeline Rivas León

Carmen Stefanía Sicha Cedillo

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios, por sus infinitas bendiciones en lo personal y en lo laboral, por premiarme con el destino que me ha dado, por regalarme la maravillosa familia que tengo y todos nuestros seres queridos que son parte de este gran logro en mi vida.

A mis padres por todo el apoyo que me han brindado, por haberme inculcado valores y de proponerme metas altas en mi vida, por sus sabios consejos en momentos difíciles, porque me han enseñado a ser perseverante, por todos sus esfuerzos, sacrificios que han realizado por mí, ellos mi pilar fundamental en nuestra vida.

A los profesores universitarios por las enseñanzas impartidas cada semestre, por formarme como profesional con una conciencia ética.

Gabriela Madeline Rivas León

DEDICATORIA

Este trabajo lo dedico a Dios, por darme la vida, por sus infinitas bendiciones en lo personal y en lo laboral. Por darme sabiduría y entendimiento para superar cada uno de los problemas que se me ha presentado, cada uno de los retos que se me ha impuesto en el camino, porque siempre estuvo conmigo durante todo este recorrido para llegar a la meta impuesta que es ser Ingenieras en Contabilidad y Auditoría C.P.A

A mis padres especialmente a mi mamá, ya que fue ella quien me brindo su ayuda en todo momento y a su esfuerzo arduo para que yo pueda culminar mis estudios, a mi Tía por sus sabios consejos en momentos difíciles, gracias a ellos pude cumplir este gran logro en mi vida.

Gabriela Madeline Rivas León

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios, por derramar tantas bendiciones en mí, tanto en lo personal como en lo laboral, por gozar de buena salud, por regalarme una familia tan maravillosa como la que tengo y todos nuestros seres queridos que son parte de este gran logro en nuestras vidas.

A mis padres por su apoyo incondicional, por haberme inculcado valores, por todos los sacrificios que han realizado para que termine mi carrera universitaria, por sus sabios consejos en momentos difíciles, ellos nuestro pilar fundamental en mi vida.

A los profesores universitarios por las enseñanzas impartidas cada semestre, por formarme como profesional con una conciencia ética.

Carmen Stefanía Sicha Cedillo

DEDICATORIA

Este trabajo se lo dedico primero a Dios, por sus infinitas bendiciones derramadas en mí a lo largo de toda mi vida. Por darme sabiduría y entendimiento para superar cada uno de los problemas que se me ha presentado en el camino, porque en momentos difícil nunca dejo que me rindiera.

A mis padres; Manuel y Nathy por todo el apoyo que me han brindado, por sus sabios consejos en momentos difíciles, porque me han enseñado a ser perseverantes, luchar por mis metas, ellos pilar fundamental en mi vida.

Carmen Stefanía Sicha Cedillo



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

CALIFICACIÓN

C.P.A Barberán Zambrano Nancy Johanna, MSC

INDICE GENERAL

CAPITULO 1	2
1 MARCO REFERENCIAL.....	2
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
1.2 JUSTIFICACIÓN.....	2
1.3 OBJETIVOS.....	3
1.3.1 OBJETIVO GENERAL	3
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	3
1.4 METODOLOGÍA	4
1.4.1 TIPO DE ESTUDIO	4
1.4.2 FUENTE DE INVESTIGACIÓN	5
1.4.3 TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	6
CAPITULO 2.....	8
2 MARCO TEÓRICO DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	8
2.1 ANTECEDENTES.....	8
2.2 DEFINICIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	9
2.3 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA.....	12
2.4 PARTES RELACIONADAS	13
2.5 TIPOS DE VINCULACIÓN.....	21
CAPITULO 3.....	24
3 NORMATIVA TRIBUTARIA.....	24
3.1 LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO Y REGLAMENTO DE APLICACIÓN.....	24
3.2 LISTA DE PARAÍOS FISCALES	28
3.3 DIRECTRICES DE LA OCDE	33
CAPITULO 4.....	35
4 MÉTODOS DE APLICACIÓN.....	35
4.1 MÉTODOS TRADICIONALES.....	41
4.1.1 PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	43
4.1.2 PRECIO DE REVENTA.....	46
4.1.3 COSTO ADICIONADO	51

4.2	MÉTODOS BASADOS EN LA UTILIDAD	54
4.2.1	MÉTODO DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES	56
4.2.2	MÉTODO RESIDUAL DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES .	62
4.2.3	MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD OPERACIONAL	67
CAPITULO 5.....		72
5	SECTOR BANANERO	72
5.1	DETERMINACIÓN DE PARTES RELACIONADAS.....	73
5.1.1	CRITERIOS DE VINCULACIÓN	73
5.1.2	ADMINISTRACIÓN	74
5.1.3	DIRECCIÓN	75
5.1.4	CONTROL O CAPITAL	75
5.1.5	OTROS TIPOS DE VINCULACIÓN	75
5.2	IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS.....	76
5.3	CRITERIOS DE COMPARABILIDAD	77
5.4	ANÁLISIS DEL MERCADO A NIVEL MUNDIAL Y EN EL ECUADOR	82
5.4.1	ESTRUCTURA DEL SECTOR	83
5.4.2	SUPERFICIE BANANERA ECUATORIANA	85
5.4.3	PRINCIPALES MERCADOS.....	88
5.4.4	PRECIOS HISTÓRICOS.....	92
5.4.5	COSTO DE PRODUCCIÓN	94
5.4.6	COMERCIALIZACIÓN DEL BANANO	95
5.4.7	PRINCIPALES EXPORTADORES.....	99
5.4.8	EXPORTACIONES ANUALES DE BANANO.....	101
5.4.9	EXPORTACIONES POR DESTINO.....	104
5.4.10	EXPORTACIONES POR PUERTOS	107
5.4.11	PRINCIPALES MARCAS EXPORTADORAS.....	109
5.5	RECOLECCIÓN DE DATOS	110

5.5.1	RECAUDACIONES EFECTUADAS.....	110
5.5.2	OBLIGACIONES GENERADAS POR EFECTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DURANTE LOS PERIODOS FISCALES 2007-2013.	112
5.5.3	CASOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN OTROS PAÍSES	114
6	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	116
6.1.	CONCLUSIONES	116
6.2.	RECOMENDACIONES.....	117
	BIBLIOGRAFÍA.....	118
	SIGLAS.....	123
	ANEXOS.....	124

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 Tratamiento de la información	6
GRÁFICO 2 Triangulación de operaciones correspondientes al año 2013..	11
GRÁFICO 3 caso # 1 empresas relacionadas	14
GRÁFICO 4 caso #2 empresas relacionadas	14
GRÁFICO 5 Caso # 3 Empresas Relacionadas.....	15
GRÁFICO 6 Caso #4 Empresas Relacionadas.....	15
GRÁFICO 7 Caso # 5 Empresas Relacionadas.....	16
GRÁFICO 8 Caso # 6 Empresas Relacionadas.....	16
GRÁFICO 9 Caso \$7 Empresas Relacionadas.....	17
GRÁFICO 10 Caso #8 Empresas Relacionadas.....	18
GRÁFICO 11 Grados de consanguinidad y afinidad.....	19
GRÁFICO 12 Caso #9 Empresas Relacionadas.....	20
GRÁFICO 13 Caso #1 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones	21
GRÁFICO 14 Caso #2 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones	22
GRÁFICO 15 Caso # 3 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones	22
GRÁFICO 16 Caso #4 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones	23
GRÁFICO 17 Proceso de selección de comparables	48
GRÁFICO 18 Superficie de banano cosechado por provincias año 2007 a 2013.....	87
GRÁFICO 19 Principales Mercado Año 2007 a 2012.....	91
GRÁFICO 20 Precio de caja de banano para los productores durante los periodos 2007 a 2013	93
GRÁFICO 21 Cadena de comercialización del banano	96
GRÁFICO 22 Transportación de embarques de banano	97

GRÁFICO 23 Compañías exportadoras de banano expresadas en porcentajes año 2013	101
GRÁFICO 24 Evolución exportaciones desde año 2007 al 2013.....	102
GRÁFICO 25 Exportaciones de bananos o plátanos por producto año 2007 a Junio de 2013	103
GRÁFICO 26 Exportaciones de bananas o plátanos por destino expresados en porcentaje año 2007 al 2012.....	105
GRÁFICO 27 Exportaciones por puerto de embarque expresadas en Millones de cajas de banano Año 2007 al 2013.....	108
GRÁFICO 28 Valor recaudado del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008 - 2014	111
GRÁFICO 29 Recaudación del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008 - 2014	112

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Paraísos fiscales según Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052	28
Tabla 2 Paraísos fiscales según listado de la OCDE	30
Tabla 3 Regímenes preferentes según Circular No. NAC-DGCCGC12-00013	32
Tabla 4 Métodos tradicionales	42
Tabla 5 Operaciones de los comparables correspondientes al mes de febrero	50
Tabla 6 Estado de resultados correspondiente a la empresa vinculada e independiente	53
Tabla 7 Métodos basados en la utilidad.....	55
Tabla 8 Exportación del banano desde el periodo 2007 al 2013 (ingresos millones de usd y cajas exportadas)	85
Tabla 9 Superficie de Banano, según región y provincia por hectáreas	86
Tabla 10 Principales mercados compradores de banano o plátanos expresados en porcentajes desde el año 2007 a 2012.....	89
Tabla 11 Costo unitario de la caja de banano Cavendish producida en 50 hectáreas tecnificadas con productividad de 1.800 cajas/ha, correspondiente al año 2011	94
Tabla 12 Costo de comercialización de la caja de banano Cavendish	98
Tabla 13 Compañías exportadoras de banano año 2013	99
Tabla 14 Exportaciones de bananas o plátanos por destino expresados en valor fob/miles de dólares año 2007 a 2012	104
Tabla 15 Principales marcas exportadoras	109
Tabla 16 Valor recaudado del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008-2014	111

RESUMEN

El presente trabajo investigativo realiza un análisis de los precios de transferencia en el sector banano, en el cual se abordan los siguientes temas: Estudio de precios de transferencia, paraísos fiscales, Directrices de la OCDE, estadísticas del sector bananero de los años 2007 al 2013, principales mercados, precios, principales exportadores, exportaciones anuales, exportaciones por destino y por puertos, estudio de los costos de producción y comercialización del banano.

Esta investigación cumple con el tipo documental, la cual se soporta en técnicas que ayudan a recopilar información de revistas, libros, periódicos, tesis, se trabajó con información de la página del ente regulador Servicios de Rentas Internas sobre el sector bananero para realizar el análisis de la recaudación del sector, además se utilizó información de la Superintendencia de Compañías a fin de comprobar si las exportadoras de banano mantienen obligaciones generadas por precios de transferencia con sus relacionadas.

Este proyecto investigativo será de gran importancia para futuros lectores en temas de precios de transferencia en el sector bananero.

Palabras Claves: Precios de transferencia, ente regulador, impacto tributario, sector bananero, Directrices de la OCDE, recaudación.

ABSTRACT

This research work makes an analysis of transfer pricing in the banana sector, in which we cover the following topics: an analysis of transfer pricing, tax havens, the OECD Guidelines, sector statistics for the years 2007 to 2013, principal markets, prices, principal exporters, annual exports, exports by destination and ports, Analysis of production costs and marketing of bananas.

This research is the documentary type that is based on techniques to help gather information from magazines, books, newspapers, theses, work is constructed with information from the page of the Internal Revenue Service, regulator of the banana sector for the analysis of the sector's takings, and in addition information from the National Corporate Governance Body in order to check whether exporting banana exporters maintain obligations generated by transfer pricing.

This research project will be important for future readers about transfer pricing issues in the banana sector.

Key Words: Transfer pricing, regulator, tax impact, banana sector, the OECD Guidelines, raising.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad existe una era desarrollada en el comercio mundial, en donde las transferencias de productos o capital entre países han aumentado de manera considerable a lo largo del tiempo.

Esto conlleva a que muchas empresas han creado subsidiarias en otros países debido a la globalización existente, pero como saber si tales empresas están cumpliendo con el principio de plena competencia, si constituyen subsidiarias dentro de paraísos fiscales para venderles el banano a menor precio y estas vendan a los mercados extranjeros a un valor mayor, lo cual provoca incertidumbre en el campo tributario.

Debido a estas incertidumbres se decidió analizar los precios de transferencia del sector bananero, para determinar si las exportadoras de banano al tener operaciones de compras o ventas con vinculadas están cumpliendo las obligaciones tributarias de forma correcta.

Para obtener conocimientos acerca de este tema, se debe realizar un estudio teórico acerca de cuándo las sociedades serán consideradas partes relacionadas, tener claro cuáles son los métodos para evitar la doble imposición, principio de plena competencia y análisis de la información de los contribuyentes del sector bananero.

CAPITULO 1

1 MARCO REFERENCIAL

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El sector bananero es uno de los sectores que ha generado mayores fuentes de ingreso al Ecuador y a su vez la fuerte demanda del producto ha generado empleo a muchos ecuatorianos; sin embargo, en la actualidad se cuestiona la forma que operan las exportadoras de banano puesto que dichas exportadoras venden sus productos a menor valor a sus empresas relacionadas, que por lo general están ubicadas en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, y estas a su vez venden su producto al consumidor final ubicado en el exterior a un mayor valor, haciendo que las utilidades se queden fuera del estado ecuatoriano.

1.2 JUSTIFICACIÓN

El sector bananero a pesar de ser un sector muy rentable no ha tenido un control riguroso en cuanto a la forma en que operaran las exportadoras, el cual puede ser aprovechado para evadir o eludir impuestos.

Las exportadoras de banano al darse cuenta que este es un sector bastante productivo y poco controlado pueden crear empresas domiciliadas en paraísos fiscales o en países con una menor carga impositiva para facturar desde dicho país hacia el consumidor final a precios más altos, enriqueciéndose las exportadoras de banano fuera del territorio ecuatoriano.

Con este trabajo se desea conocer si las exportadoras de banano mantienen operaciones con relacionadas, cuanto es la cantidad que mantienen dichas exportadoras producto de las operaciones realizadas.

La finalidad es analizar si las exportadoras están cumpliendo con sus obligaciones tributarias de forma correcta generadas por las operaciones con relacionadas y a su vez establecer recomendaciones referente al control que debe existir en este sector.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Evaluar el impacto de los precios de transferencias en el sector bananero, para determinar si existe elusión de impuestos debido a la existencia de operaciones de triangulación, lo cual hace que se disminuya la recaudación fiscal percibida en éste sector.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Conocer cómo se generan los precios de transferencia y la forma de su determinación
- Estudiar los métodos de precios de transferencia y la forma de establecer los comparables a utilizarse.
- Conocer la forma de operación de las empresas bananeras.
- Identificar cuáles son las principales exportadoras de banano constituidas en el Ecuador.
- Analizar los estados financieros de las principales exportadoras de banano.

1.4 METODOLOGÍA

En este capítulo se da a conocer el tipo de metodología que se utilizó para la realización del proyecto de investigación; cuáles fueron las fuentes de investigación a las que se tuvo que recurrir para validar la investigación.

Se debe tener en cuenta que la selección del método a utilizar va a depender de lo que se desea probar, en este caso el proceso de investigación parte del planteamiento del problema que es lo que se desea demostrar, como se mencionó anteriormente nuestra investigación está enfocada en determinar si las exportadoras de banano están evadiendo impuestos en el Ecuador, producto del no cumplimiento del principio de plena competencia, para lo cual se utilizó información disponible en la página del SRI y la Superintendencia de Compañías.

1.4.1 TIPO DE ESTUDIO

En la elaboración del presente proyecto de investigación, se utilizaron documentos, los cuales ayudan a obtener una mejor comprensión sobre el impacto tributario que podría sufrir el Ecuador debido a los precios de transferencia del sector bananero.

El método que se utilizó en la realización del presente proyecto es el método analítico sintético; el cual consiste en estudiar cada elemento presente en el proyecto; como está compuesto el tema a profundizar para llegar a una conclusión sobre el tema planteado.

La técnica aplicada en el desarrollo del proyecto es documental; las cuales ayudan a recopilar información de revistas, libros, periódicos, Tesis; entre otras; la cual ayuda en la obtención de información para desarrollo del proyecto de investigación.

1.4.2 FUENTE DE INVESTIGACIÓN

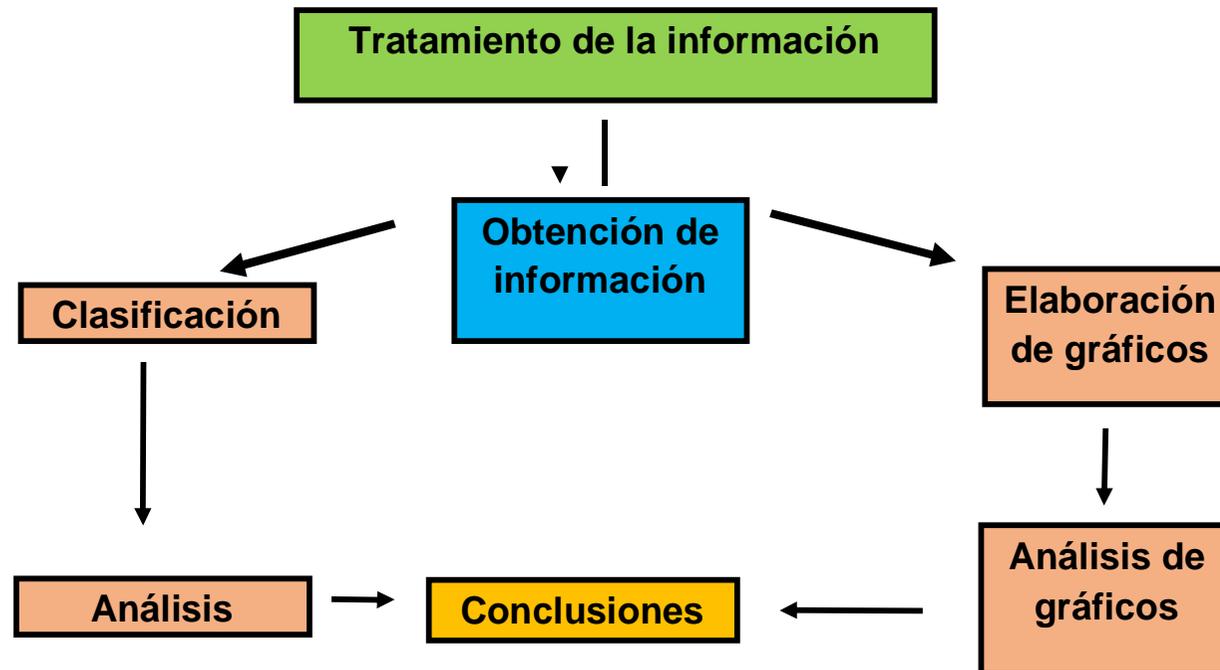
Las fuentes de información aplicadas para la realización del proyecto son las siguientes:

- Página del servicio de rentas internas; de donde se obtendrá información sobre la recaudación del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008 – 2014.
- Página de la superintendencia de compañías; de donde se obtendrá la información financiera de las respectivas exportadoras de banano correspondientes al año 2013.
- Asociación de exportadores banano del Ecuador; proporcionan estadísticas sobre las exportaciones del banano realizadas cada año, cada mes.
- Instituto Ecuatoriano de estadísticas y censos; proporciona estadísticas del sector.
- Ley de régimen tributario interno; proporcionan lineamientos para entender lo referente a partes relacionadas.
- Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno; proporciona lineamientos para entender lo referente a partes relacionadas, establecimiento permanente, principio de plena competencia, métodos para aplicar dicho principio.
- Revistas relacionadas con el sector bananero; las cuales proporcionan información sobre el sector, estadísticas sobre las exportaciones realizadas, mercados donde se vende el producto.
- Internet (Páginas nacionales relacionadas al sector bananero).

1.4.3 TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

El tratamiento de la información utilizado en el proyecto ésta compuesto de la siguiente forma:

GRÁFICO 1 Tratamiento de la información



Elaboración: Las Autoras

- Obtención de información referente a precios de transferencia, paraísos fiscales, principio de plena competencia y sus métodos, sector bananero a nivel nacional; a que países vende su producto el sector bananero, cuanto ha exportado en los periodos sujeto a análisis.
- Clasificación de la información adquirida para determinar qué indagación es útil para nuestra investigación.
- Análisis de la información obtenida de las fuentes de investigación.
- Realización de gráficos estadísticos; referentes a la superficie del banano cosechado en cada región, principales mercados, precios de la cajas de banano para el productor, principales exportadores, exportaciones anuales, exportaciones por destino y exportaciones por puertos referente a los periodos 2007 a 2013.
- Análisis de los gráficos estadísticos.
- Conclusiones sobre las recaudaciones generadas por el sector bananero y si dicho sector ha mantenido obligaciones con la administración tributaria producto de los precios de transferencia reflejados en sus estados financieros.

CAPITULO 2

2 MARCO TEÓRICO DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1 ANTECEDENTES

Los precios de transferencias surgieron por la expansión de la industria y su rápido crecimiento en el mundo, a finales de la segunda guerra mundial el continente americano comenzó a expandirse por toda Europa y Asia, donde se desarrollaron las empresas multinacionales, debido a que este tipo de empresas manipulaban los precios con los que transferían sus productos, bienes y servicios (Latapi Ramírez, 2003).

Las transferencias tienen como finalidad la reducción o eliminación del impacto tributario en las operaciones efectuadas entre compañías, puesto que esto conllevaría a que el Servicio de Rentas Internas deje de percibir un valor por impuestos o por haber realizado operaciones con paraísos fiscales.

Debido a la problemática presentada por las multinacionales nace la necesidad de implementar un sistema donde se evite la evasión de impuestos y que las utilidades se queden en jurisdicciones beneficiosas para los contribuyentes, en consecuencia a los sucesos presentados se adoptó estas regulaciones dentro de la normativa para que las multinacionales paguen sus tributos de manera correcta.

Posteriormente los precios de transferencias fueron implementados en algunos países latinoamericanos entre ellos Ecuador, el cual desde 1999 la administración tributaria regula los precios de transferencias de las empresas que realizan operaciones con sus vinculadas, en consecuencia

a estas regulaciones se realizaron varias modificaciones en el Reglamento para la aplicación.

En el Ecuador las exportadoras del sector bananero juegan un papel importante dentro de la recaudación de tributos, la administración tributaria viendo la diferencia que existe entre los países de los regímenes impositivos, decide acogerse como parte de su legislación interna las directrices determinadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con el objetivo de determinar el debido cumplimiento del principio de plena competencia y buscar la eficiencia en la recaudación de tributos por su aplicación, debido a que los contribuyentes ven como mejorar su carga tributaria con los beneficios que brinda estos acuerdos.

La administración tributaria como ente regulador busca determinar la renta y los gastos que deben considerarse dentro de su jurisdicción de las operaciones efectuadas por las multinacionales del sector bananero.

2.2 DEFINICIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Algunos autores definen al precio de transferencia como:

“El término “precio de transferencia” puede entenderse como se expresa a continuación:

“Es el precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sea este multinacional o no. De esta manera, para que un precio pueda considerarse de transferencia, tiene que ser resultado de una transacción realizada entre dos o más empresas que se asuman como entidades relacionadas. En resumen podemos decir que un precio de transferencia es aquel que se establece en transacciones que se realizan entre

diferentes ramos o divisiones de una misma empresa o grupo multinacional de empresas” (Cruz Camacho).

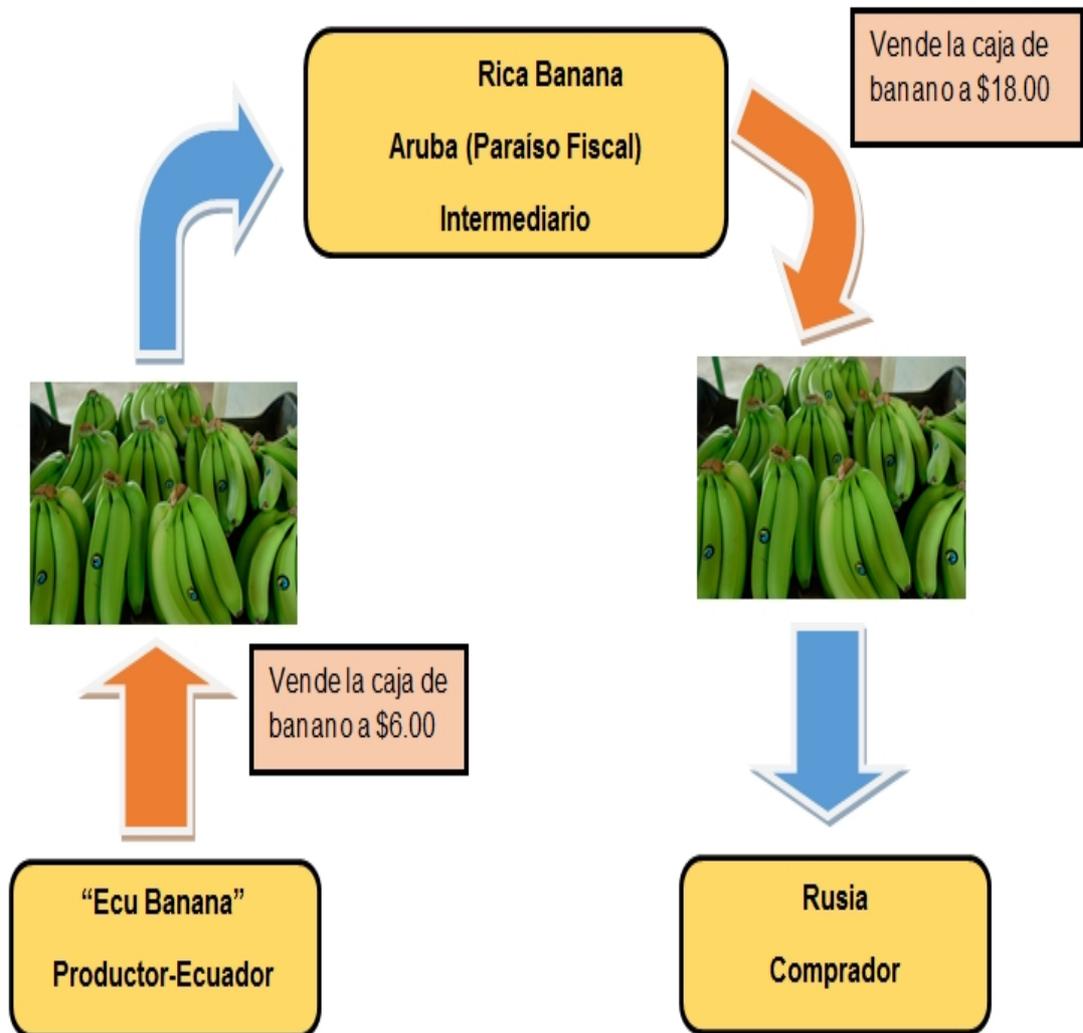
Es aquel valor del pago (Precio), que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas a un grupo empresarial o multinacional, por transacciones de bienes (Tangibles o Intangibles) o servicios y que puede ser diferente al que se hubiere pactado entre partes independientes.

Es decir, es el precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas sea esta multinacional o no. De esta manera, para que un precio pueda considerarse de transferencia, tienen que ser de resultado de una transacción realizada entre dos o más empresas que se asuman como entidades relacionadas. Un precio de transferencia es aquel que se establece entre transacciones que se realizan entre diferentes ramos o divisiones de una misma empresa o grupo multinacional de empresas” (Duran Arias & Erney Rubio, 2003).

En conclusión para que se efectúen los precios de transferencias deben existir partes relacionadas, el precio de transferencia es el precio que pacta una empresa por la compra/venta de bienes, prestación de servicios, transferencias de activos intangibles y préstamos a sus relacionadas.

Para obtener un mayor conocimiento de la triangulación de operaciones se grafica lo siguiente, en la que una empresa Ecuatoriana dedicada a la exportación de banano vende a su relacionada domiciliada en Aruba la cual es considerada como un paraíso según el listado publicado por el SRI según Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 a un precio menor al del mercado y este a su vez le vende la fruta a Rusia que es el cliente final a un precio superior, de tal forma que la casa matriz en este caso empresa ecuatoriana se beneficiaría fuera del país.

GRÁFICO 2 Triangulación de operaciones correspondientes al año 2013



Elaboración: Las Autoras

En la normativa ecuatoriana se define a los precios de transferencia de la siguiente manera “Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes” (LRTI, 2014).

Esta metodología por ejemplo puede ser utilizada para el caso de los ingresos con el fin de evitar la evasión de impuestos debido a que las empresas venden bienes o prestan servicios a un precio menor a sus relacionadas domiciliada en jurisdicciones que tienen una menor tasa impositiva o se encuentran domiciliadas en paraísos fiscales a diferencia de las operaciones que se realizan con empresas independientes a las cuales le vende ese mismo producto o servicio a valor de mercado.

Una vez que se determine que el contribuyente tiene operaciones con partes relacionadas este debe presentar el Anexo de Partes Relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia dentro del plazo establecido de no cumplir su presentación o presentar en una fecha posterior se establecerán sanciones.

2.3 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

De acuerdo a la declaración del principio de plena competencia dispone que:

“Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia” (OCDE, 2010).

Al modelo de convenio tributario de la OCDE se han acogido los países miembros y no miembros de la OCDE con el fin de brindar un tratamiento fiscal equitativo tanto para las empresas multinacionales como para las empresas independientes.

Este principio consiste en que las operaciones realizadas entre partes relacionadas deben ser igual o similares a las que se pacten en operaciones comparables entre partes independientes.

Es decir este principio consiste en analizar que el precio al que vende una empresa (por ejemplo casa matriz) a sus relacionadas sea igual o similar al precio pactado entre partes independientes o precio de mercado, puesto que las empresas al tratar de disminuir sus utilidades podrían vender sus productos o prestar servicios a sus relacionadas a un valor menor a diferencia del acordado con una empresa independiente.

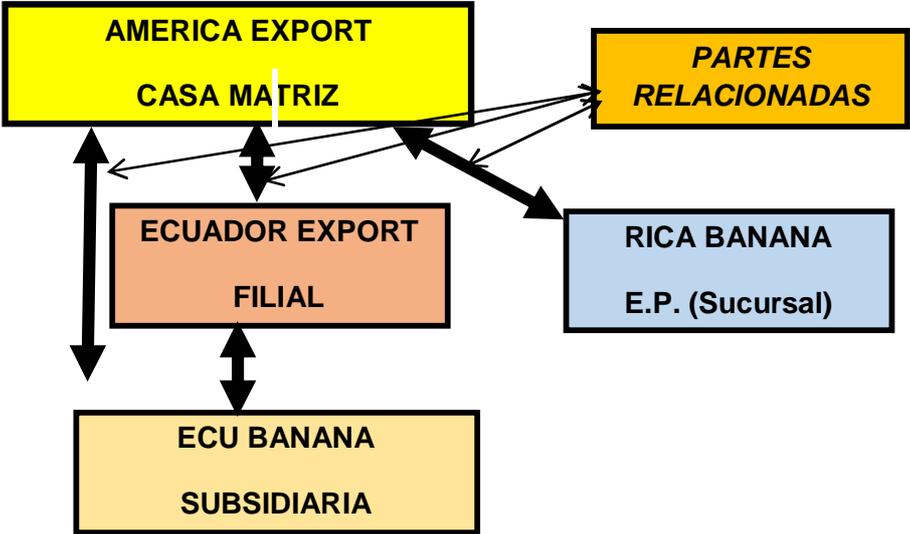
De acuerdo a la LRTI "Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición" (LRTI, 2014).

2.4 PARTES RELACIONADAS

De acuerdo al Art 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (LRTI, 2014) se cita los siguientes numerales sobre partes relacionadas:

1. *“La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.*

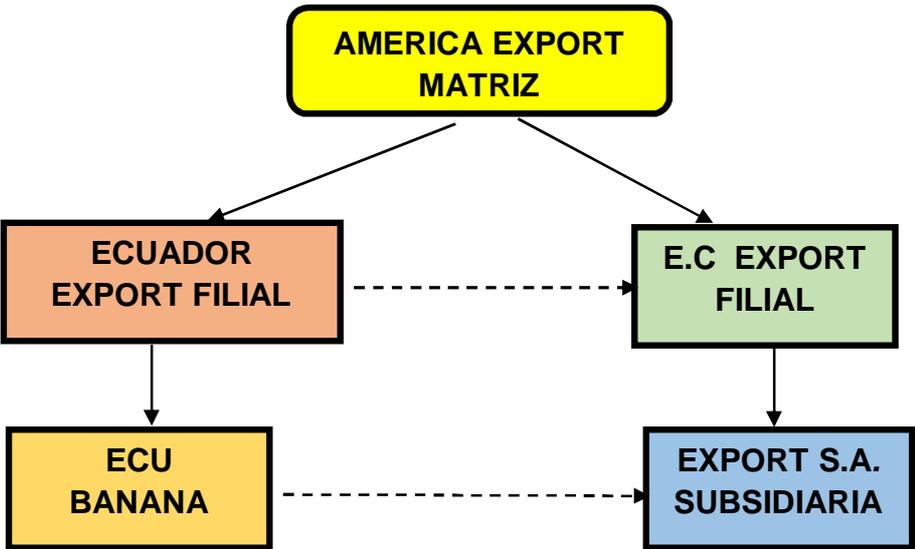
GRÁFICO 3 caso # 1 empresas relacionadas



Fuente: (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno , 2013)

2. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.

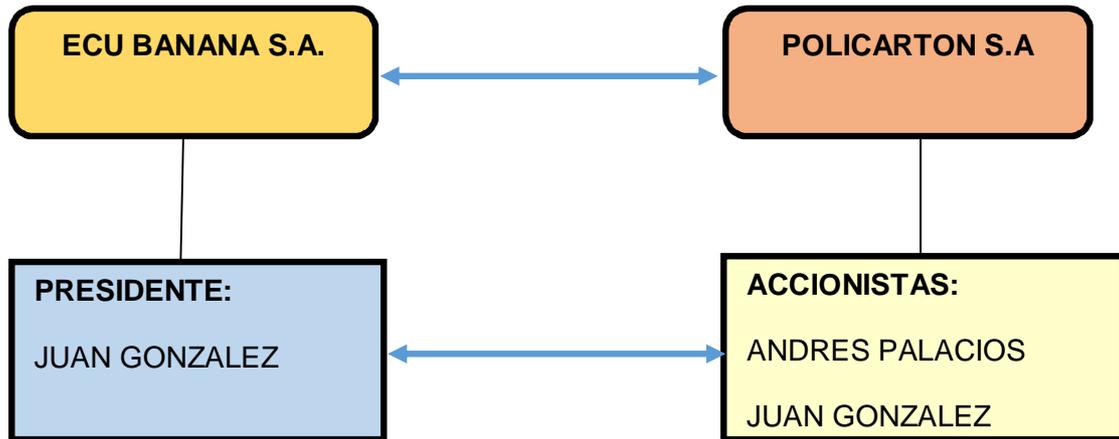
GRÁFICO 4 caso #2 empresas relacionadas



Fuente: (Barberan, Precios de Tranferencia, 2014)

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.

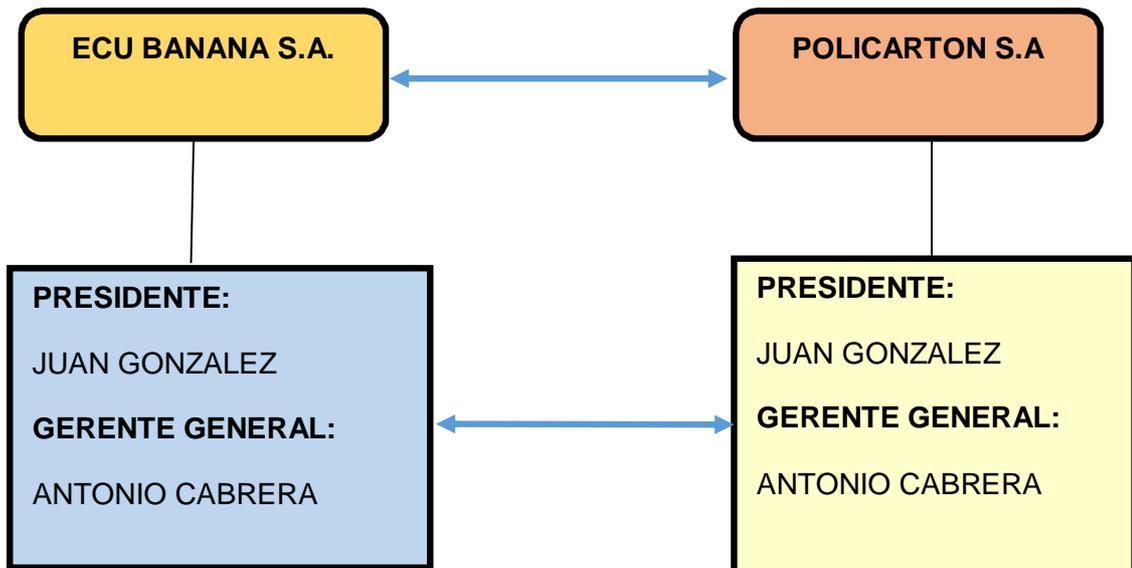
GRÁFICO 5 Caso # 3 Empresas Relacionadas



Fuente: (Barberan, Precios de Transferencia , 2014)

4. Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

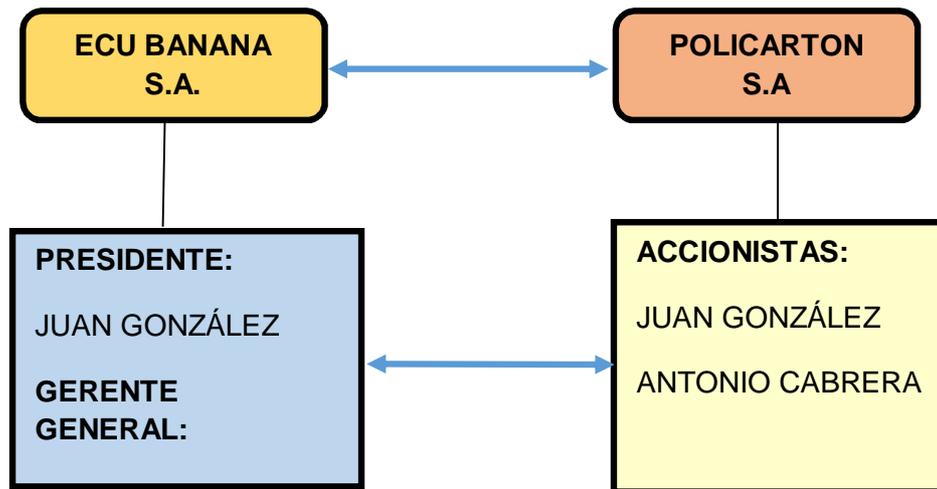
GRÁFICO 6 Caso #4 Empresas Relacionadas



Fuente: (Barberan, Precios de Transferencia, 2014)

5. Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

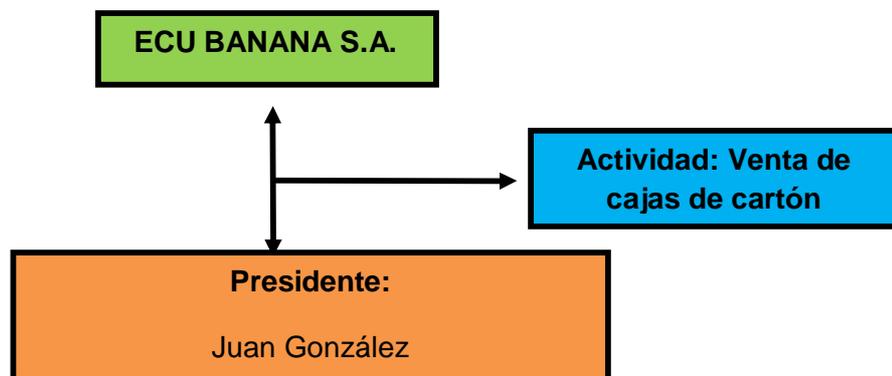
GRÁFICO 7 Caso # 5 Empresas Relacionadas



Fuente: (Barberan, Precios de Transferencia, 2014)

6. Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

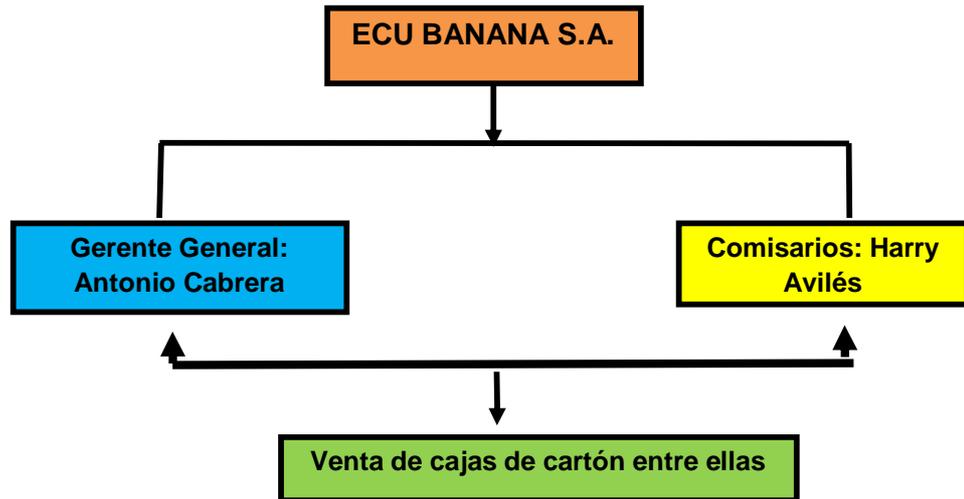
GRÁFICO 8 Caso # 6 Empresas Relacionadas



Fuente: (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno , 2013)

7. Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

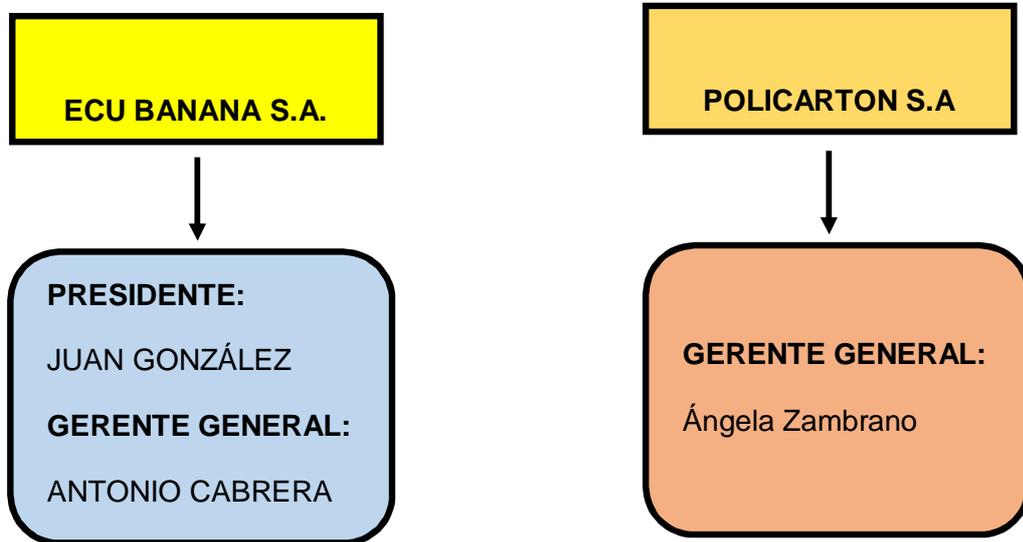
GRÁFICO 9 Caso \$7 Empresas Relacionadas



Fuente: (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno , 2013)
Elaboración: Las Autoras

8. Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.

GRÁFICO 10 Caso #8 Empresas Relacionadas



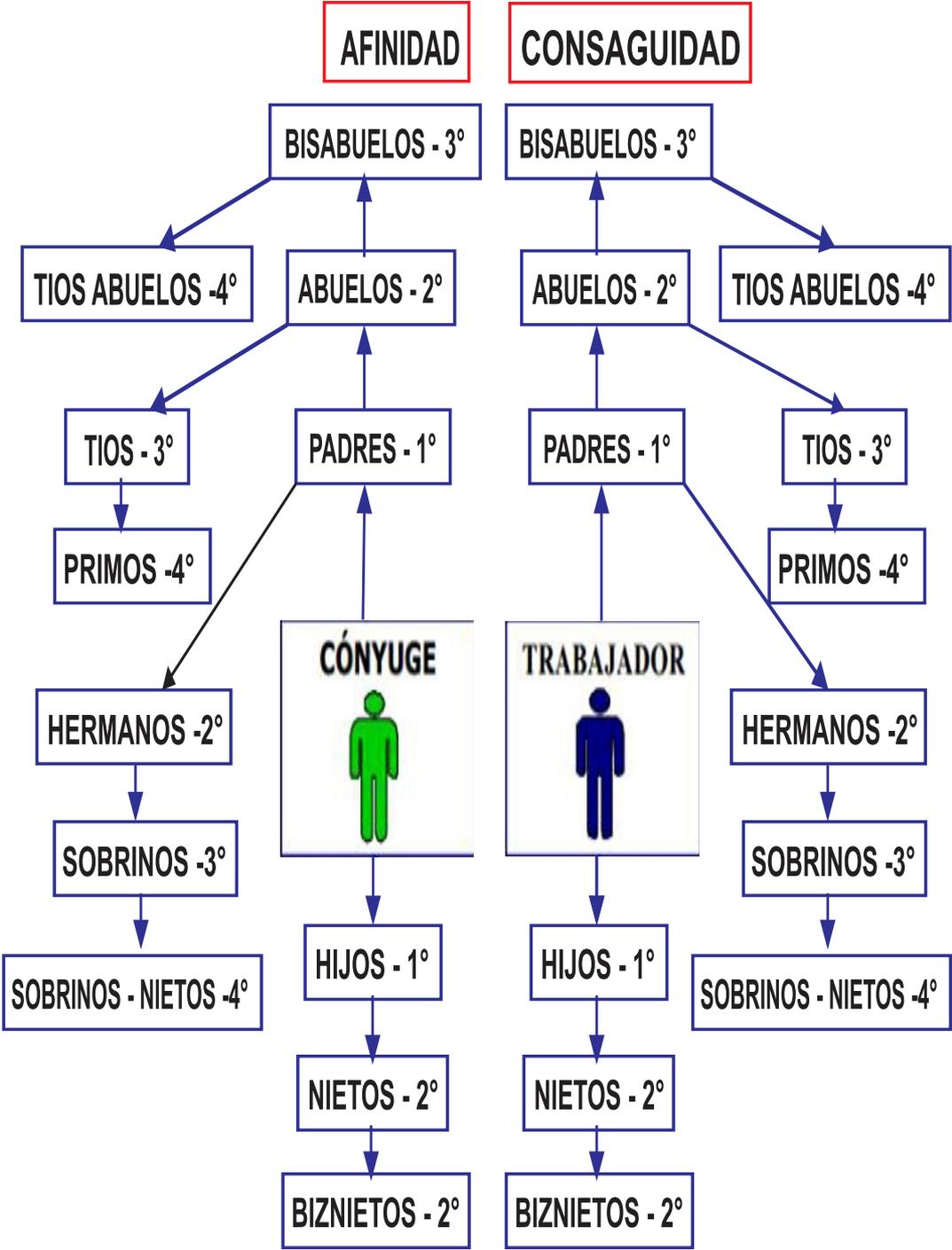
La Sra. Ángela Zambrano es la esposa del Sr. Antonio Cabrera desde hace 20 años.

Fuente: (Barberan, Precios de Transferencia , 2014)
Elaboración: Las Autoras

El parentesco por consanguinidad es aquella relación directa que existe entre las personas que descienden de un mismo grupo familiar o estos se encuentran ligados por grado de la sangre, el grado de consanguinidad es contado por el número de generaciones.

El grado de afinidad es existente entre una persona que está o ha estado casada, y la familia directa pasa a ser un grado consanguíneo.

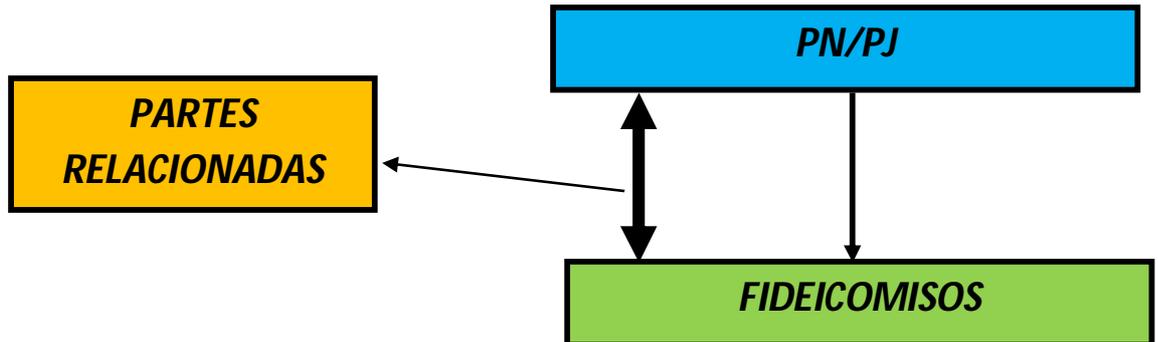
GRÁFICO 11 Grados de consanguinidad y afinidad



Fuente: (Unión General de Trabajadores)

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

GRÁFICO 12 Caso #9 Empresas Relacionadas



Fuente: (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2013)

Elaboración: Las Autoras

También se consideran partes relacionadas cuando los contribuyentes realicen operaciones con sociedades domiciliadas en paraísos fiscales de acuerdo al listado proporcionado por el Servicio de Rentas Internas o jurisdicciones de menor imposición, además también se puede establecer partes relacionadas por presunción en el cual la Administración tributaria presume que la transacción no se dio a precio de mercado.

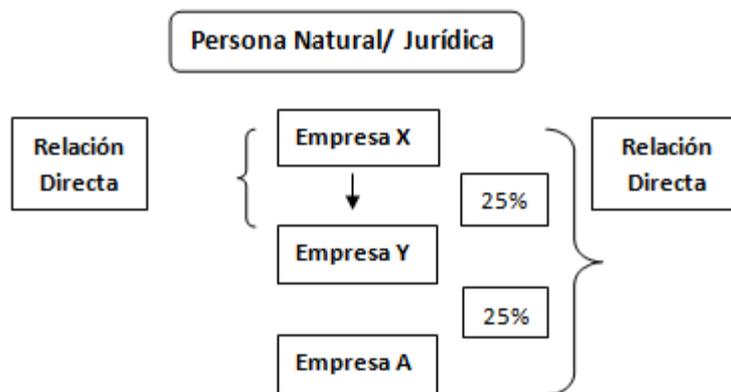
Si las operaciones entre partes relacionadas no se verifican no se podrán sujetar al régimen de precios de transferencia, según (Bettinger Barrios, 2000) *“De no presentarse vinculación (entre relacionadas) que se observa cuando en una operación las partes muestran interés mutuos en los negocios o bien existen intereses comunes entre ambas o inclusive, cuando la tercera se encuentra dentro de este supuesto, el procedimiento del precio de transferencia no será aplicable.”*

2.5 TIPOS DE VINCULACIÓN

La administración tributaria tiene como propósito establecer los tipos de vinculación existentes por partes relacionadas, el cual se detalla en el Artículo 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno cabe recalcar que los tipos de vinculación son el complemento de lo referente a partes relacionadas:

- *“Cuando una persona forme parte de una empresa y esta tenga acciones en otra, siempre y cuando dichas acciones sean del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad”.*

GRÁFICO 13 Caso #1 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones



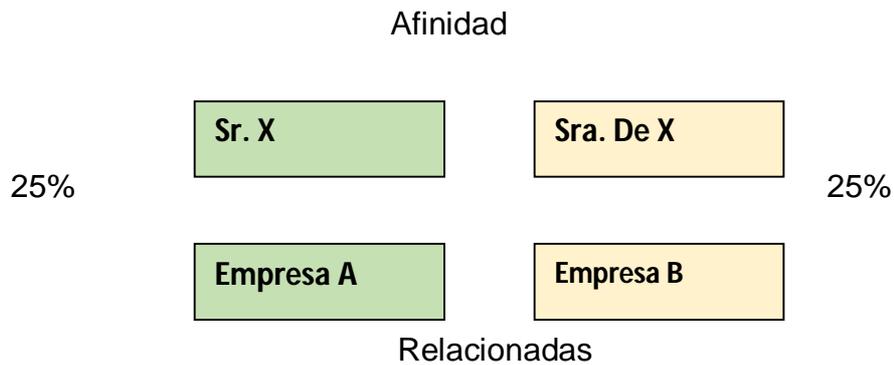
Fuente: (Área de Fiscalidad Internacional Dirección Nacional, 2008)

Elaboración: Las Autoras

- *“Cuando las operaciones efectuadas se lleven a cabo por las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de las fondos propios o mantengan*

transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia”.

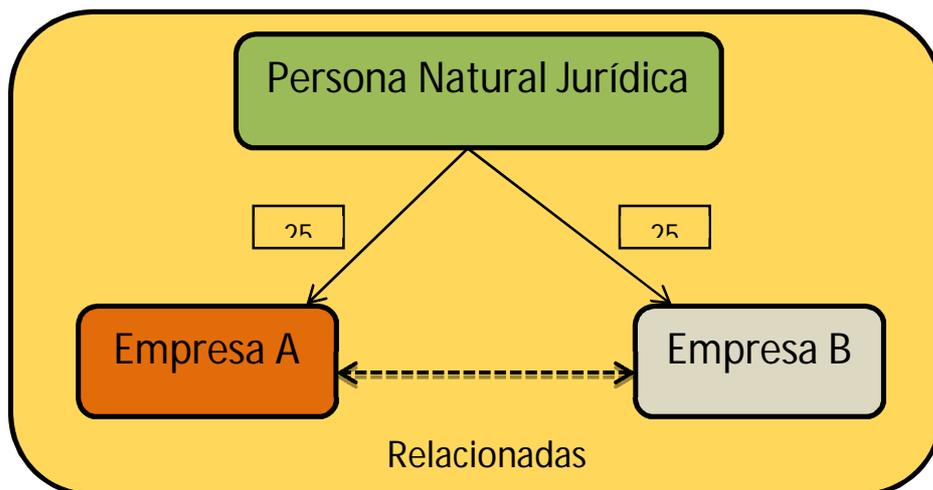
GRÁFICO 14 Caso #2 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones



Fuente: (Área de Fiscalidad Internacional Dirección Nacional, 2008)

- “Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital de los fondos propios en dos o más sociedades”.

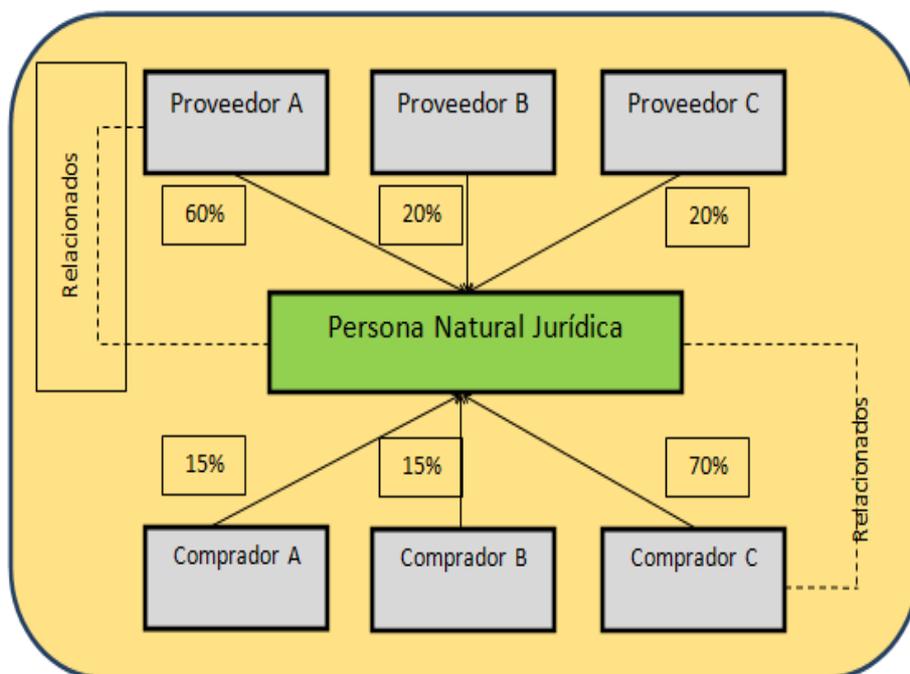
GRÁFICO 15 Caso # 3 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones



Fuente: (Área de Fiscalidad Internacional Dirección Nacional, 2008)

- Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país” (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2013).

GRÁFICO 16 Caso #4 Tipos de vinculación con empresas relacionadas, según proporción de capital o de transacciones



Fuente: (Área de Fiscalidad Internacional Dirección Nacional, 2008)

En el RLRTI se establecen los porcentajes para determinar la vinculación por capital o proporción de transacciones.

CAPITULO 3

3 NORMATIVA TRIBUTARIA

En este capítulo se conocerá sobre las obligaciones que tienen los contribuyentes que realizan transacciones con partes vinculadas y a su vez cuando se consideran ingresos de fuente ecuatoriana las exportaciones realizadas, tener una mayor comprensión sobre los dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que son catalogados como paraísos fiscales, para de esto modo al momento de analizar las operaciones realizadas por los contribuyentes del sector bananero puedan identificar de forma inmediata a aquellos contribuyentes que realizan operaciones con paraísos fiscales, además conocer cuáles son los métodos aplicables para el principio de plena competencia establecidos en la normativa.

3.1 LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO Y REGLAMENTO DE APLICACIÓN

La Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI) y Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante RALRTI) como marco legal proporcionan los lineamientos de partes relacionadas, tipos de vinculación, principio de plena competencia y métodos aplicables a cada tipo de contribuyente dependiendo de su actividad económica, los cuales sirven para identificar cuando se consideran partes relacionadas o vinculadas y el tratamiento que deben tener estas empresas, con el fin de que las transacciones realizadas entre partes relacionadas fueran similares a otra transacción realizada con una parte independiente, la normativa ecuatoriana menciona los aspectos que los contribuyentes deben cumplir para que los precios de transferencia sean acorde a los principios de ley establecidos. Por ello, los

contribuyente tienen que presentar anualmente información que solo será utilizada por la administración tributaria para efectos legales y determinativos.

Para entender los precios de transferencia y las partes relacionadas, la LRTI y el RALRTI detalla lo que se debe considerar dentro de los mismos.

El artículo 8 numeral 6 de la LRTI enfatiza que cuando las exportaciones sean realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras y éstas tenga su domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador se consideraran ingresos de fuente ecuatoriana sin importar si tal exportación se ha realizado directamente hasta llegar al cliente o se ha utilizado algún intermediario o un tercero y el artículo 10 literal 1 de la LRTI resalta que podrán ser deducidos de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal los gastos incurridos en dicho ejercicio sean estos devengados o pendientes a pagar que hayan sido por operaciones normales del negocio y se encuentren debidamente soportadas.

Adicionalmente las empresas que efectúen transacciones con partes relacionadas estarán exentas de aplicar el régimen de precios de transferencia en los siguientes casos:

- Cuando su impuesto causado sea superior al 3% de sus ingresos gravables.
- Cuando sus transacciones no sean con paraísos fiscales o países que tengan una tasa impositiva menor al 60% de dicho impuesto.
- Cuando se mantenga un convenio o contrato para explotación de recursos no renovables (Sección Segunda.- DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA artículo innumerado 5).

Para la determinación del impuesto a la renta, las compañías que tengan transacciones con partes relacionadas serán obligadas a establecer sus ingresos, costos y gastos deducibles, teniendo en cuenta que para dichas transacciones los precios y servicios recibidos deben ser compradas con operaciones similares en transacciones realizadas entre partes independientes, los contribuyentes deberán presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas(OPR) y el Informe Integral de Precios de Transferencia a la Administración Tributaria para efectos de control, si está información contiene errores o no es presentada en la fecha establecida por la Administración Tributaria la compañía será sancionada con una multa de hasta 15.000 dólares (artículo innumerado Capítulo VII.-DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO).

El anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (OPR), lo deben presentar los contribuyentes que tengan operaciones con partes relacionadas locales o del exterior, superior a tres millones de dólares.

De acuerdo al artículo 9 del RLRTI un establecimiento permanente es considerado aquel lugar fijo donde la empresa realiza parte o el total de sus operaciones.

El RLRTI artículo 85 numeral 1,2,3,4,5 y 6 indica que existen métodos aplicables al principio de plena competencia, los cuales son utilizados en la determinación del precio de las transacciones efectuadas con partes relacionadas, el reglamento menciona seis clases de métodos el primer método se basa en el precio: Método del Precio Comparable no Controlado, los que se basan en el margen bruto: Método del Precio de Reventa, Método del Costo Adicionado y los que están orientados a los beneficios: Método de Distribución de Utilidades, Método Residual de Distribución de Utilidades, Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, las empresas utilizarán el método que mejor sea compatible de acuerdo al giro de su negocio para lo cual dichas empresas

tendrán que utilizar la prelación de métodos (art. 86 RLRTI) el cual consiste en ir descartando aquellos métodos que no se aplican de acuerdo al giro del negocio del contribuyente es decir consiste en la utilización del método más conveniente para la empresa, teniendo en cuenta que debe partir por el método del precio comparable no controlado, luego de esto continuar con los métodos siguientes a fin de utilizar el más apropiado para su actividad económica.

El rango de plena competencia se lo establece con el fin de determinar si el precio pactado entre partes relacionadas por la venta de un bien o prestación de un servicio está dentro de los cuartiles, si está dentro de los mismos se lo puede considerar como pactados entre partes independientes a su vez los valores utilizados por partes independientes son considerados como mediana en el caso de que dicho valor no estuvieran dentro de los cuartiles (art. 87 del RALRTI literal a).

Por otra parte la administración tributaria podrá determinar la valoración de las operaciones realizadas entre partes relacionadas previa solicitud presentada por los contribuyentes (APA) dicha consulta tendrá vigencia para el año en que se negocia, el año anterior y los tres años siguientes siempre y cuando el contribuyente se encuentre dentro del plazo de presentación del IR(art. 88 RALRTI).

La administración tributaria puede utilizar información propia como de terceros basándose en los comparables secretos(art. 90 RLRTI), el cual consiste en utilizar información del contribuyente sujeto a análisis, en dicha información pueden existir operaciones con relacionadas e independientes, en el caso de que la información no sea suficiente o no pueda ser comparada con la empresa testeada, la administración tributaria usara la información necesaria (información de otros contribuyentes),adicionalmente se podrá hacer uso de la información presentada en el informe integral con el fin de comprobar el principio de

plena competencia los informes de precios de transferencia presentados por los contribuyentes son de uso exclusivo del ente controlador (art. 91).

3.2 LISTA DE PARAÍOS FISCALES

La administración tributaria considera como paraísos fiscales y como regímenes fiscales preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, aquellos que se detallan a continuación:

Tabla 1 Paraísos fiscales según Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000052

No.	PARAÍOS FISCALES
1	Anguila (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2	Antigua Y Barbuda (Estado independiente)
3	Archipiélago De Svalbard
4	Aruba (Territorio de Países Bajos)
5	Barbados (Estado independiente)
6	Belice (Estado independiente)
7	Bermudas (Territorio no autónomo del Reino Unido)
8	Bonaire, Saba Y San Eustaquio
9	Brunei Darussalam (Estado independiente)
10	Campione D'italia (Comune di Campione d'Italia)
11	Colonia De Gibraltar
12	Comunidad De Las Bahamas (Estado independiente)
13	Curazao
14	Estado Asociado De Granada (Estado independiente)
15	Estado De Bahrein (Estado independiente)
16	Estado De Kuwait (Estado independiente)
17	Estado Libre Asociado De Puerto Rico (Estado asociado a los EEUU)
18	Emiratos Árabes Unidos (Estado Independiente)
19	Federación De San Cristóbal (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
20	Gran Ducado De Luxemburgo
21	Groenlandia
22	Guam (Territorio no autónomo de los EEUU)
23	Isla De Ascensión

24	Islas Azores
25	Islas Caimán (Territorio No Autónomo Del Reino Unido)
26	Islas Christmas
27	Isla De Cocos O Keeling
28	Isla De Cook (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
29	Isla De Man (Territorio del Reino Unido)
30	Isla De Norfolk
31	Isla De San Pedro Y Miguelón
32	Islas Del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla De Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)
33	Isla Qeshm
34	Islas Salomón
35	Islas Turkas E Islas Caicos (Territorio no autónomo del Reino Unido)
36	Islas Vírgenes Británicas (Territorio no autónomo del Reino Unido)
37	Islas Vírgenes De Estados Unidos De América
38	Kiribati
39	Labuan
40	Macao
41	Madeira (Territorio de Portugal)
42	Mancomunidad De Dominica (Estado Asociado)
43	Montserrat (Territorio no autónomo del Reino Unido)
44	Myamar (ex Birmania)
45	Nigeria
46	Niue
47	Palau
48	Pitcairn
49	Polinesia Francesa (Territorio de Ultramar de Francia)
50	Principado De Liechtenstein (Estado independiente)
51	Principado DE Mónaco
52	Principado Del Valle De Andorra
53	Reino De Swazilandia (Estado independiente)
54	Reino De Tonga (Estado independiente)
55	Reino Hachemita De Jordania
56	República Cooperativa De Guyana (Estado independiente)
57	República De Albania
58	República De Angola
59	República De Cabo Verde (Estado independiente)
60	República De Chipre
61	República De Djibouti (Estado independiente)

62	República De Las Islas Marshall (Estado independiente)
63	República De Liberia (Estado independiente)
64	República De Maldivas (Estado independiente)
65	República De Malta (Estado independiente)
66	República De Mauricio
67	República De Nauru (Estado independiente)
68	República De Panamá (Estado independiente)
69	República De Seychelles (Estado independiente)
70	República De Trinidad Y Tobago
71	República De Túnez
72	República De Vanuatu
73	República Del Yemen
74	República Democrática Socialista De Sri Lanka
75	Samoa Americana (Territorio no autónomo de los EEUU)
76	Samoa Occidental
77	San Vicente Y Las Granadinas (Estado independiente)
78	Santa Elena
79	Santa Lucía
80	San Martín
81	Serenísima República De San Marino (Estado independiente)
82	Sultanado De Oman
83	Tokelau
84	Trieste (Italia)
85	Tristan Da Cunha (Sh Saint Helena)
86	Tuvalu
87	Zona Libre De Ostrava

Fuente: (Servicio de Rentas Internas , 2015)

Elaboración: Las Autoras

Tabla 2 Paraísos fiscales según listado de la OCDE

No.	PARAÍOS FISCALES
1	Anguila
2	Antigua barbuda
3	Antillas Neerlandesas
4	Bahamas
5	Bahréin
6	Belize
7	Bermudas
8	Chipre

9	Dominica
10	Gibraltar
11	Granada
12	Guernesey
13	Isla de Jersey
14	Isla de Margarita
15	Islas Caimán
16	Islas Cook
17	Islas Turcas y Caicos
18	Islas vírgenes Británicas
19	Islas vírgenes de los Estados Unidos
20	Liechtenstein
21	Malta
22	Mauricio
23	Montserrat
24	Nauru
25	Niue
26	Panamá
27	Raba
28	Samoa
29	San Cristobal y Nieves
30	San Marino
31	San Vicente y las Granadinas
32	Santa Lucía
33	Seychelles

Fuente: (Manya, 2011)

Elaboración: Las Autoras

De acuerdo al artículo 5 del registro oficial No. 430, los regímenes fiscales preferentes deberean tener el mismo tratamiento de los regímenes vigentes en cualquier país o jurisdicción, siempre que se cumpla con las condiciones detalladas:

- No existe actividad económica sustancial
- La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga.

Tabla 3 Regímenes preferentes según Circular No. NAC-DGCCGC12-00013

Regímenes fiscales preferentes	Ley de impuesto a la Renta
Estonia	Las utilidades distribuidas, sobre las utilidades no distribuidas
	EL IR es menor al 60% de las rentas ecuatorianas
Bulgaria	El IR en utilidades del 10% es menor al 60% de las rentas ecuatorianas
Macedonia	
Irlanda	El IR de 12.5% es menor al 60 % de la renta ecuatoriana
Estados Unidos	Las cías de responsabilidad limitada cuyos propietarios no sean residentes de Estados Unidos y no se encuentren sujetos a la renta federal, tampoco existe sujeción a impuesto a la renta estatal en los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming y Florida.
Montenegro	El IR en utilidades del 9% es menor al 60% de las rentas ecuatorianas
Serbia	El IR en utilidades del 10% es menor al 60% de las rentas ecuatorianas

Fuente: (Servicio de Rentas Internas , 2012)

Pueden dejar de considerarse paraísos fiscales a través de la firma de un convenio los dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados pueden dejar de ser paraísos fiscales como es el caso de Uruguay, donde se firmó un convenio para evitar la doble imposición, mediante la Resolución N° NAC-DGERCGC09-00704 (Servicio de Rentas Internas, 2009) se determinó excluirlo del listado de paraísos fiscales expuestos en la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 para el caso de las Islas canarias que dejaron de ser considerados paraísos fiscales, según la Resolución No.NAC-DGERCGC11-00222-A (Servicio de Rentas Internas

, 2011), debido a que esta pertenece al territorio español con el cual se firmó un convenio para evitar la doble imposición por consiguiente la administración lo excluyó del listado de paraísos fiscales.

3.3 DIRECTRICES DE LA OCDE

La Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico ha desarrollado directrices que sirven para la aplicación de precios de transferencia a nivel mundial, con los cuales las administraciones tributarias se pueden ayudar a través de estos lineamientos establecidos, con el fin de que exista una equidad al momento de poner en práctica sus principios.

Cabe recalcar que los países miembros de la OCDE son: “Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estonia, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, República Eslovaca, Republica Checa, Reino Unido, Eslovenia, Gambia, Suiza y Pavo”. (OCDE O. p., www.oecd.org, 2014)

Según la OCDE la importancia del análisis de comparabilidad, se basa en la comparación de condiciones de las operaciones efectuadas con empresas independientes, donde las características económicas deben ser relevantes para ser comparadas, donde está no afecte significativamente a las condiciones analizadas de acuerdo a la metodología aplicada.

Cabe recalcar que para que un contribuyente pueda ser comparado con otro y verificar el cumplimiento del principio de plena competencia necesariamente este último tiene que tener el mismo giro de negocio, vender el mismo producto o servicio, tener las mismas características, no

se puede comparar un contribuyente con otro que realice una actividad distinta del que se está analizando.

Cuando una empresa asociada incurre en pérdidas, pero el grupo empresarial obtiene ganancias, dicha empresa al poseer pérdidas constantes será objeto de estudio a precios de transferencia por parte de la administración tributaria con el fin de analizar si las transacciones realizadas con el grupo empresarial se están efectuando a valores de mercado o que la empresa no está siendo retribuida correctamente.

Dentro de la OCDE se contemplan los métodos tradicionales basados en las operaciones y los basados en los resultados de las operaciones.

CAPITULO 4

4 MÉTODOS DE APLICACIÓN

Para determinar el correcto cumplimiento del principio de plena competencia la OCDE establece la utilización de dos clases de métodos:

- Métodos Tradicionales basados en las operaciones.
- Métodos Basados en el resultado de las operaciones.

Los contribuyentes deben seleccionar el método más apropiado de acuerdo a sus actividades, cabe indicar que la OCDE prefiere que se utilicen los métodos tradicionales.

Para realizar la comparación de las operaciones realizadas entre partes relacionadas con partes independientes, se pueden utilizar comparables internos, los cuales son contribuyentes que han mantenido operaciones con la compañía, cuando no se tienen comparables internos se puede utilizar comparables externos, quienes son contribuyentes que no han realizado ningún tipo de operación con la empresa pero tienen el mismo giro de negocio, el mismo nivel de mercado, las mismas líneas de ventas , para nuestro caso la venta de banano de distintas clases.

Según la RESOLUCION No. NAC- DGER2005-0641 (SRI, 2005), referente a Ayuda Técnica para la Obtención de la Mediana y el Rango de Plena Competencia, cuando se obtenga dos o mas operaciones comparables, el contribuyente debera determinar la mediana y el rango de plena competencia, los montos o la utilidad de las transacciones efectuadas.

El Rango de Plena Competencia.-Son aquellos Valores que se encuentran dentro de los cuartiles, es decir se encuentren en el Primer

Cuartil hasta el Tercer Cuartil, si están dentro de estos cuartiles se los considerara como pactados entre partes independientes.

La Mediana: es el valor que hubiera utilizado las partes independientes en las transacciones efectuadas cuando el valor generado por el contribuyente se encuentren fuera del rango de plena competencia.

La mediana se obtiene de los cuartiles o se la obtiene de los rangos, si las operaciones realizadas por el contribuyente sujeto a análisis se encuentran fuera del rango, se tendrá que ajustar dicho valor a la mediana.

El primer y tercer cuartil indica que valores solo entrarían en el rango de plena competencia.

La mediana y el cuartil se calculan de acuerdo a los métodos estadísticos a usar.

Caso Práctico #1

Según la Resolución NAC-DGER2005-0641 (Internas, 2005), una exportadora de banano (contribuyente) obtendrá la información de operaciones comprobables.

OPERACIONES COMPARABLES	
Operaciones	Valor en USD
A	18,00
B	15,00
C	17,00
D	19,00
E	18,75
F	19,50
G	17,50
H	18,50
Valor se refiere al precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad.	

Para establecer la mediana se deben ordenar los valores en forma ascendente y asignarle un número a las operaciones.

OPERACIONES COMPARABLES	
Numero de Orden	Valor en USD
1	15,00
2	17,00
3	17,50
4	18,00
5	18,50
6	18,75
7	19,00
8	19,50
Valor se refiere al precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad.	

La mediana es obtenida de la suma total del número de orden, al cual se le debe sumar uno (1) y el resultado obtenido dividirlo para dos (2).

Numero de orden de la Mediana	
8	4,5
Numero de valores totales	Numero de orden de la mediana

Si al obtener la media resulta no resulta un número entero se obtendrá del número inmediato inferior y superior.

Número de Orden de la Mediana	4,5
Número de Orden entero de la Mediana	4
Decimales del número de orden de la Mediana	0,5
Número de orden inmediato superior	5

Numero de orden de la Mediana		
18	18,5	0,5
4	5	
Numero de orden entero de la mediana	Numero de orden inmediato superior	Diferencia en valor absoluto

La diferencia obtenida debe ser multiplicada por los decimales del número de orden de la mediana y dicho resultado será sumado al número de orden entero de la mediana.

	Valor correspondiente	
0,5 = 0,25 +	18,00	= 18,25
Decimales del número de orden de la Mediana	Número de orden entero de la Mediana	Mediana

Para establecer el rango de plena competencia se debe realizar lo siguiente:

Para obtener el número de orden del primer cuartil, se lo determina a partir del número de orden de la mediana al cual se le suma uno (1) y dicho resultado se lo divide para dos (2).

Numero de orden del Primer Cuartil	
4,5	5,5/2= 2,75
Numero de orden de la mediana	Numero de orden del Primer Cuartil

El primer cuartil se establece con la ubicación del valor correspondiente al número de orden del primer cuartil.

Si al obtener el número de orden del primer cuartil este no resulte un número entero se obtendrá del número inmediato inferior y superior.

Primero se obtiene la diferencia en valores absolutos, de los valores al número de orden entero del primer cuartil y su número superior.

Número de Orden del Primer cuartil	2,7 5
Número de Orden entero del primer cuartil	2
Decimales del número de orden del primer cuartil	0,7 5
Número de orden inmediato superior	3

17	17,5	=	0,5
2	3		
Número de orden entero del primer cuartil	Número de orden inmediato superior		Diferencia en valor absoluto

La diferencia obtenida se debe multiplicar por los decimales del número de orden del primer cuartil y dicho resultado se le sumara el valor del número de orden entero del primer cuartil.

0,5	x	0,75	=	0,375	+	<table border="1" style="display: inline-table;"> <tr> <td style="text-align: center;">Valor correspondiente</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">17</td> </tr> </table>	Valor correspondiente	17	=	17,38
Valor correspondiente										
17										
Diferencia en valor absoluto		Decimales del número de orden del primer cuartil		Número de orden entero del primer cuartil			Primer Cuartil			

El número de orden del tercer cuartil se obtiene restando uno (1) al número de orden de la mediana y dicho resultado se le debe sumar el número de orden del primer cuartil.

Número de orden del tercer Cuartil		
$4,5 - 1 = 4 + 2,75 = 6,25$		
de orden entero de la mediana		de orden entero del primer cuartil
		Número de orden del Tercer Cuartil

El tercer cuartil se establece ubicando el número de orden del tercer cuartil, si de no resultar un número entero se lo establece de la siguiente forma:

- Se debe obtener primero la diferencia en valores absolutos, el número de orden entero del tercer cuartil y el número inmediato superior.

18,75	19,00	0,25
6	7	
Número de orden entero del tercer cuartil	Número de orden inmediato superior	Diferen cia en valor absoluto

La diferencia obtenida será multiplicada por los decimales del número de orden del tercer cuartil, dicho resultado se le debe sumar el número de orden entero del tercer cuartil.

$0,25 \times 0,25 = 0,06$		Valor correspondient e	
		18,75	= 18,81
Diferencia en valor absoluto	Decimales del número de orden del tercer cuartil	Número de orden entero del tercer cuartil	Tercer Cuartil

El resultado de los valores registrados por el contribuyente resulta dentro del rango de plena competencia, dicho valor será considerado como una transacción efectuada con partes independientes.

CUADRO DE RESUMEN			
Numero de Orden	Valor	CONCEPTOS	
1	15		
2	17		
2,75	17,38	1er. Cuartil	Rango de Plena Competencia
3	17,5		
4	18		
4,5	18,25	Mediana	
5	18,5		
6	18,75		
6,25	18,81	3er. Cuartil	
7	19		
8	19,5		
9	20		

En las transacciones efectuadas con partes vinculadas se considera que hubieren utilizado la mediana (18,25) valor por partes independientes.

4.1 MÉTODOS TRADICIONALES

De acuerdo a la (OCDE, 2010) "Los métodos tradicionales son aquellos que se basan en las operaciones que utilizan en la aplicación del principio de plena competencia".

Los métodos tradicionales son los siguientes:

- Precio comparable no controlado
- Precio de reventa
- Costo adicionado

Tabla 4 Métodos tradicionales

Método	Nivel de Comparación	Tipos de Transacciones	No es aplicable	Requisitos
Precio comparable no controlado	Precio	Transacciones de bienes intangibles commodities, préstamos y financiamiento	Operaciones referentes a la cesión de intangibles valiosos o de bajo valor o de productos no comparables	Operaciones idénticas efectuadas por partes independientes o con diferencias no influyentes en el precio
Precio de reventa	Margen bruto	Actividades de distribución	Actividades de manufactura y prestación de servicios	Adquiere bienes o servicios de una empresa relacionada y vende a un independiente sin añadir valor. Se deben clasificar cuidadosamente los costos y gastos
Costo adicional	Margen bruto	Actividades de manufactura y prestación de servicios	Distribución y uso de intangibles valiosos	Asignación de los beneficios brutos de la operación. Debe existir una revisión cuidadosa de costos y gastos

Fuente: (Manya, 2011)

4.1.1 PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO

Este método consiste en realizar comparaciones entre el precio facturado por un bien o servicio, ya sea este prestado o recibido en una operación con una vinculada y el precio fijado en una operación no vinculada comparable con situaciones semejantes; si existen diferencias entre los precios de las compañías analizadas, se puede inferir que las condiciones establecidas, ya sean estas comerciales o financieras no se encuentran ajustadas a las de plena competencia, debido a esto los precios entre relacionadas deben ser modificados al precio de una compañía independiente.

Para que las operaciones sean comparables se debe cumplir una de las dos condiciones siguientes:

- Las diferencias entre las operaciones influyan significativamente en el valor de mercado.
- Se puedan realizar ajustes confiables, a fin de eliminar las diferencias entre las operaciones.

Si al realizar dicho análisis se obtiene que las operaciones son comparables, se puede utilizar este método para la aplicación del principio de plena competencia. (OCDE, 2010)

CASO PRÁCTICO

ECU BANANA S.A., se dedica a la producción y distribución de bananos, frescos.

El producto es vendido en el mercado interno y externo; en el mercado externo le vende a su vinculada Chile y a una firma independiente de Argentina.

De las diferentes clases de banano, ECU BANANA S.A exporta banano orgánico, en cantidades similares tanto para Chile como Argentina. Ecu banana brinda facilidades de pago a su relacionada proporcionándole un crédito a un plazo de 120 días, mientras que a su independiente le concede crédito por 30 días.

Se han acordado ciertas cláusulas en la realización de la venta para ambas partes;

Chile: El banano convencional exportado debe ser pilado por cajas,

Argentina: El banano convencional exportado debe ser pilado en pallets, ambas ventas tienen el mismo volumen.

El precio FOB unitario de la caja de Banano exportado (banano orgánico) para Chile y Argentina es de \$ 8,25 y \$8,00 respectivamente.

Dentro de las cláusulas contractuales con la empresa relacionada de Chile; se establece un porcentaje fijo sobre las ventas totales en gastos en Publicidad y Propaganda, dichos gastos no tienen incidencia en la determinación de los precios.

Se debe realizar la eliminación de las diferencias del mercado, debido a que no se obtuvieron ajustes bajo este concepto debido a los siguientes factores:

- El posicionamiento de la empresa en los distintos países
- El mercado geográfico
- La similitud en los volúmenes de las transacciones

Se requiere realizar los siguientes ajustes:

- Ajustes por las condiciones de pago.
- Por la forma de apilar el banano cuando va a ser exportado

Solución:

Ajuste por las condiciones de pago:

Los financiamientos mayores a 30 días aplican el 2% mensual, las operaciones efectuadas con la relacionada (Chile) tienen vencimiento de 120 días, por lo tanto se utilizara dicho porcentaje.

Para realizar el ajuste por condiciones de pago, se debe utilizar la fórmula de interés acumulado, $(1,02)^2 - 1 = 0,0404$, con la utilización de dicha fórmula se obtendrá el precio neto de intereses a la empresa Chile es de U\$S 0,9596 ($1,00 - 0,0404$).

Ajuste por la forma de apilar el banano cuando va hacer exportado:

Para realizar dicho ajuste se obtiene que el costo de la forma de pilado por pallets es de 0.30 centavos, mientras que realizado por caja cuesta 0.25 centavos.

El ajuste para igualar el valor incidido por la forma de pilado consiste en disminuir el precio de venta a la vinculada en 5 centavos.

Es decir el valor ajustado de venta a la vinculada ahora es U\$S 0,9096 ($0,9596 - 0,05$), producto de ambos ajustes realizados.

En el ejercicio solo menciona un comparable interno, por lo tanto este sería el valor más apto para comparar las operaciones realizadas por Ecu Banana S.A. para lo cual se debe llevar el valor de venta a la vinculada a un valor de mercado, en este caso está dado por la venta a la empresa independiente de Argentina, cumpliendo con el principio de plena competencia.

El ajuste por precios de transferencia a la empresa vinculada Chile es $8,25 - 0,9096 = \text{U\$S } 7,3404$ (valores unitarios) (Barberan N. , 2014).

4.1.2 PRECIO DE REVENTA

El método de precio de reventa comienza desde que el producto fue adquirido a una compañía asociada, para su posterior venta a una empresa independiente.

El precio de reventa reduce el margen del precio de reventa del monto con la que el revendedor intenta cubrir costos de venta y gastos de explotación, esto va a depender de los activos que se encuentre utilizando y los riesgos asumidos para obtener el beneficio.

Este método alcanza su máxima utilidad cuando es aplicado en actividades de distribución.

El margen del precio de reventa del revendedor en la transacción vinculada puede obtenerse calculado del margen del precio de reventa dado por el revendedor sobre artículos comprados o vendidos entre partes independientes (comparable interno), adicionalmente se lo puede obtener del margen del precio de reventa dado por una parte independiente en transacciones no vinculadas (comparable externo).

Para que las operaciones sean comparables se debe cumplir una de las dos condiciones siguientes:

- Las diferencias entre las operaciones influyan significativamente en el valor de mercado.
- Se puedan realizar ajustes confiables, a fin de eliminar las diferencias entre las operaciones.

Al realizarse los ajustes al margen bruto, se obtiene el precio de plena competencia entre las empresas asociadas.

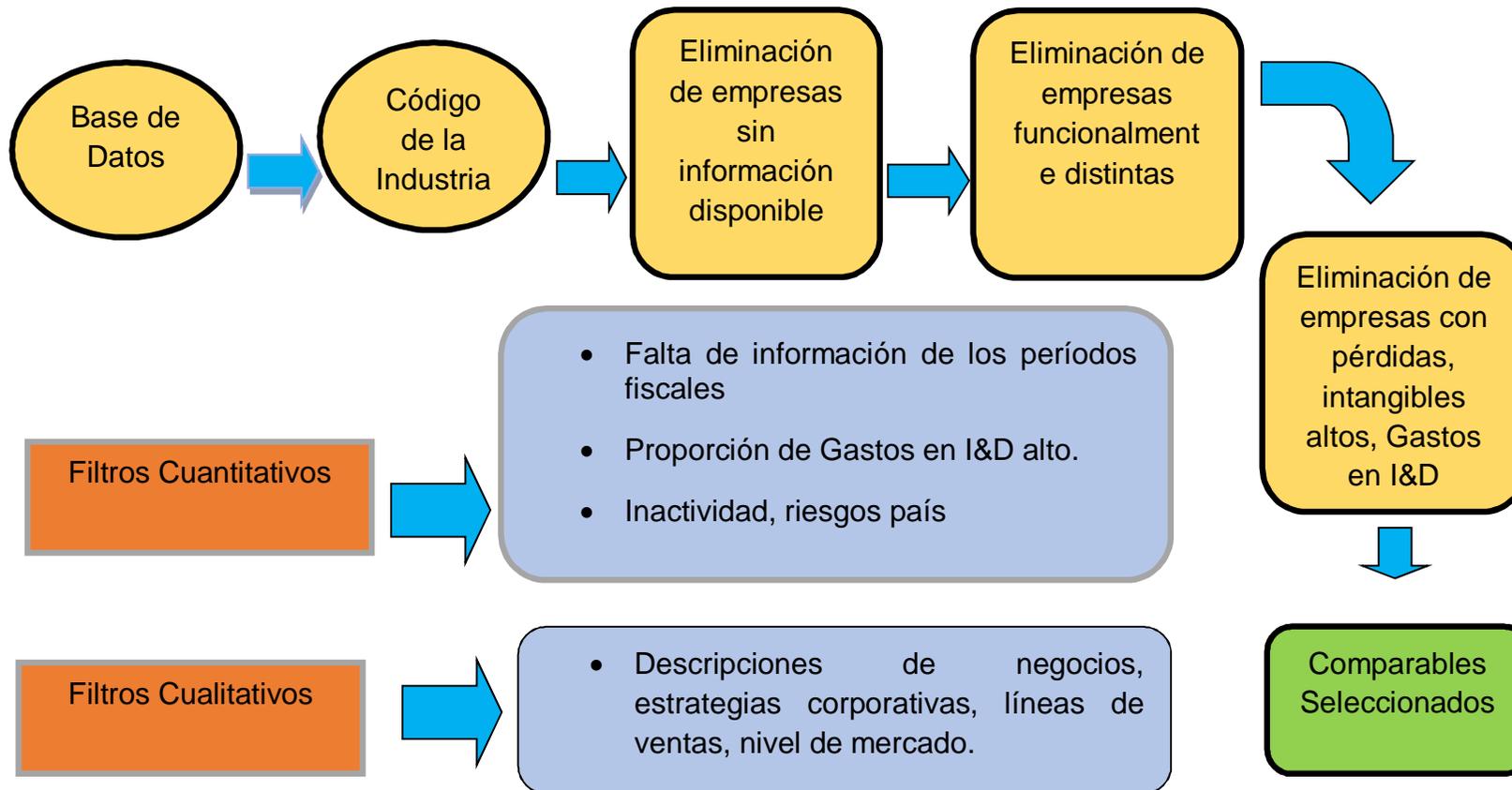
Este método puede admitir diferencias mayores entre productos transmitidos en una transacción vinculada, dicho método es más exacto cuando no ha transcurrido mucho tiempo desde que se efectuó la transacción, debido a que el tiempo es un factor importante ya que

pueden existir variaciones en el mercado, tipos de cambio o los costes (OCDE, 2010).

Para elegir un comparable externo se realiza un análisis de los posibles comparables, en el cual se va eliminando aquellos contribuyentes que no tengan su información financiera completa, que sean distintos al sujeto a análisis en el ámbito funcional, que actualmente no ejerzan su actividad, es decir estén inactivos.

El riesgo país va a depender de la estabilidad política y económica del país donde se encuentre el posible comparable, si dicho país tiene una estabilidad económica cambiante no se utilizará a ese contribuyente como comparable o que estén inactivos, que tengan gastos elevados en investigación y desarrollo.

GRÁFICO 17 Proceso de selección de comparables



Fuente: (Barberan, 2014)

Elaboración: Las Autoras

CASO PRÁCTICO

La empresa "X S.A.", es la sucursal local del grupo "Ecu Banana S.A.", quien produce banano convencional, la empresa X S.A. para desarrollar su actividad (la distribución de banano orgánico), importa dicho banano orgánico desde su casa matriz y las revende en su propio mercado a empresas independientes.

Las operaciones realizadas por la empresa en el mes de febrero del presente año son las siguientes:

CONCEPTO	IMPORTE
Ventas (Precio del banano convencional)	2520
Costo (Importación)	1120
Utilidad Bruta	1400
Margen bruto / ventas	56%

De acuerdo a la información proporcionada se obtiene que la empresa "X S.A. importa el banano convencional a su casa matriz a \$1,120.00, para luego ser revendida a terceros a \$2,520.00, obteniendo un margen bruto sobre ventas por dicha operación del 56%.

Como la empresa "X S.A" ha mantenido operaciones con empresas relacionadas se necesita que dicha importación se haya realizado a valores de mercado.

Para poder comprobar que las operaciones se hayan realizado a valores de mercado, se analizaron todos los métodos por los cuales debe justificar sus precios de transferencia y se fueron descartando los

métodos que no se utilizarían, luego de realizar el análisis de los métodos se obtuvo que el mejor método que se ajusta a la realidad económica de sus operaciones es el "Método del precio de reventa".

Además para realizar la comparación se seleccionaron empresas independientes de acuerdo al estudio de funciones efectuadas, riesgos asumidos y activos utilizados los cuales son los siguientes:

Bananera 1, Bananera 2 y Bananera 3 las cuales se dedican también a la comercialización de banano convencional, cabe indicar que entre la empresa testeada y las comparables no existe ningún tipo de distinción en cuanto a lo relacionado con el producto.

Las operaciones correspondientes al mes de febrero del presente año de las empresas seleccionadas como comparables se muestran en el siguiente cuadro:

Tabla 5 Operaciones de los comparables correspondientes al mes de febrero

CONCEPTO	BANANERA 1	BANANERA 2	BANANERA 3
Ventas	2880	2220	2480
Costo de Ventas	1040	1120	980
Utilidad Bruta	1240	880	1740
% Margen bruto sobre las ventas	64%	50%	60%

Fuentes: (Barberan N. , Ejercicios de ajustes, 2014)

De acuerdo a dichos resultados obtenida de empresas independientes se puede observar que el rango de márgenes brutos de plena competencia va desde el 50% hasta el 64%, con lo cual se entiende que las operaciones efectuadas por la empresa bajo análisis cumple con el principio arm's length, es decir dicha transacción fue realizada a valor de

mercado como si lo hubiera hecho con una empresa (Barberan N. , Ejercicios de Ajustes, 2014).

4.1.3 COSTO ADICIONADO

La OCDE (2010) indica que este método parte de los costos que ha incurrido el proveedor de los bienes o servicios en una transacción con partes relacionadas por la venta de bienes o la prestación de servicios de un comprador que forma parte relacionada, dicho costo se incrementa en un margen que le permita tener beneficios deseados de acuerdo a las condiciones del mercado, el resultado obtenido puede ser considerado como un precio de plena competencia de la transacción con partes relacionadas original .

En este método puede ser utilizado de mejor forma cuando es aplicado en la venta de productos semi-acabados entre partes relacionadas, cuando estas han tenido acuerdo de explotación común o compras a largo plazo.

El respuesta sería definir el margen incrementado sobre el coste del proveedor en la transacción con partes relacionadas, teniendo como referencia el margen sobre el coste que el proveedor tiene con partes independientes (comparable interno), adicionalmente se lo puede tener de los costes que hubiera aplicado una empresa independiente en operaciones comparables (comparable externo).

Dicho método no es aplicable para las exportadoras de banano debido a que la actividad de dichas empresas es la producción y comercialización de banano, sin embargo para efecto de explicar cómo funciona este método se procede a utilizar otra empresa, la cual compra a independiente para vender a su relacionada.

CASO PRÁCTICO

Empresa nacional denominada Chevrolet Ecuador cuya actividad es la fabricación de vehículos para su posterior venta al mercado externo, tanto a su vinculada de peruana, como a empresas independientes.

A una le vende los modelos Sail, Grand vitara SZ y a las otras el modelo Aveo Family, respectivamente.

Todos los insumos que componen los aparatos son adquiridos en el mercado local a empresas independientes.

En el análisis funcional surgieron las siguientes características de las transacciones:

- La vinculada vende el 95 % de los Vehículos en todo Perú, en locales minoristas.
- Las independientes son dos empresas de Perú que venden en el mercado local (peruano) a nivel minorista.

El Estado de Resultados de “Chevrolet Ecuador” del ejercicio bajo análisis es el siguiente:

Ventas		3.680.000,00
1- Exportaciones a vinculadas	2.300.000,00	
2- Exportaciones a independientes	1.380.000,00	
Costo de Ventas		2.290.800,00
1- De exportaciones a vinculadas	1.380.000,00	
2- De exportaciones a independientes	910.800,00	
Utilidad Bruta		<u>1.389.200,00</u>
Gastos Operativos		540.000,00
1- Por exportaciones con vinculadas	300.000,00	
2- Por exportaciones a independientes	240.000,00	
		<u>849.200,00</u>

Aplicación del Método:

Se utilizara los comparables internos que tiene Chevrolet para realizar el análisis, se segmenta el Estado de Resultados, que dará la información suficiente para poder aplicar el método.

Se indica que no existen gastos operativos diferentes para una u otra venta que indique la diferencia de funciones.

Tabla 6 Estado de resultados correspondiente a la empresa vinculada e independiente

Rubros	Con vinculadas	Con independientes	Total
Ventas	2.300.000,00	1.380.000,00	3.680.000,00
Costo de Ventas			2.290.800,00
Por operaciones con vinculadas	1.380.000,00		
Por operaciones con independientes		910.800,00	
Utilidad Bruta	920.000,00	469.200,00	1.389.200,00
Gastos Operativos	300.000,00	240.000,00	540.000,00
Utilidad operativa	620.000,00	229.200,00	849.200,00
Margen bruto sobre costos	67%	52%	61%

Fuente: (Barberan N. , Ejercicios de ajuste, 2014)

Conclusiones

Se puede observar que el Margen bruto sobre los costos de las transacciones con vinculadas (67%) (1380,000/920,000, viciada la venta) es mayor que el obtenido con empresas independientes, por lo cual no debe realizarse ningún ajuste por precios de transferencia en el impuesto a la renta (Barberan N. , Ejercicios de Ajuste, 2014).

4.2 MÉTODOS BASADOS EN LA UTILIDAD

Los métodos basados en el resultado de las operaciones son utilizados para tener una aproximación a los principios de plena competencia, en estos métodos se analizan las utilidades obtenidas de una operación específica entre compañías asociadas.

La OCDE (2010) admite como métodos basados en el resultado, aquellos que cumplan con el artículo 9 del modelo de convenio tributario de la OCDE, estos deben ajustarse a los lineamientos establecidos en las directrices.

Los métodos permitidos por la OCDE (2010) son los detallados a continuación:

- Método de distribución de utilidades
- Método residual de distribución de utilidades
- Método de márgenes transaccionales de utilidad operacional

Tabla 7 Métodos basados en la utilidad

Método	Nivel de Comparación	Aplicabilidad	No es aplicable	Requisitos
Distribución de utilidades	Utilidad neta	Operaciones de productos que involucren servicios interrelacionados	Cuando se puede analizar individualmente las operaciones o sus intangibles valiosos	Conocer los costos y beneficios atribuibles a cada parte interviniente
Distribución residual de utilidades	Utilidad neta	Operaciones de productos que involucren servicios interrelacionados y que existen intangibles valiosos utilizados por las partes	Cuando se puede analizar individualmente las operaciones	Conocer los costos y beneficios atribuibles a cada parte interviniente
Márgenes transaccionales de la utilidad operacional	Utilidad neta	Prestación de servicios no financieros, transferencias de bienes sean terminados o no. En este método no se puede identificar márgenes brutos	Existen intangibles valiosos	Asignación de los beneficios brutos de la operación. Debe existir una revisión cuidadosa de costos y gastos

Fuente: (Manya, 2011)

4.2.1 MÉTODO DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES

En las directrices de la OCDE (2010) el método de la distribución de utilidades, desea eliminar el efecto que produce sobre los resultados en condiciones específicas o impuestas en una transacción vinculada, de esta forma se determina la distribución de beneficios que se hubieran tenido las compañías independientes en la participación de sus operaciones, este método identifica las utilidades que van a distribuirse entre las compañías asociadas por las transacciones que participan.

Respecto a este método Deloitte (2013), indica que consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, para realizar la selección del criterio adecuado se pueden considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable.

Esto consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, de forma que hubiera sido asignada a una parte independiente, para ello debe cumplirse con lo siguiente:

- Se debe determinar la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad operacional obtenida en la operación por cada una de las partes relacionadas.
- La utilidad operacional global se asignará a cada una de las partes relacionadas, en donde debe considerarse el volumen de activos, costos y gastos de las relacionadas.

CASO PRÁCTICO

“(Rodríguez Insuasti, 2009) *La empresa XYZ internacional, ubicada en Europa, se dedica a la fabricación de una capa de cartón aluminizada; la misma que exporta a una de sus afiliadas.*

XYZ (nacional), ubicada en Estados Unidos; XYZ (nacional) exporta sus productos terminados a su afiliada en Ecuador V S.A., la misma que distribuye sus productos a terceros independientes. Como ya se comprobó que los precios de V S.A. están en el rango de plena competencia, este estudio lo que quiere demostrar es que las operaciones de XYZ internacional a XYZ (nacional), también estén dentro del rango de plena competencia.

XYZ (internacional) y XYZ (nacional), tienen iguales derechos en los intangibles de mercado y tecnología usados en la fabricación de cartones para envasar leche. Los intangibles fueron financiados y desarrollados juntos, por esta razón cualquier ingreso es dividido entre ambas partes.

Búsqueda de comparables

En este caso se utilizan comparables externos, es decir empresas independientes que se dediquen a la manufactura de productos.

Paso N°1

En el primer paso se definirá que método será utilizado, así como también se obtendrá toda la información financiera tanto de la empresa analizada como de sus comparables.

Por tratarse de un producto que no existe en ningún lugar del mundo, es imposible aplicar el método CUP, ya que éste no posee las mismas características físicas, marca, calidad, etc.

En este análisis se utiliza el método de Reparto de Utilidades, luego de determinar el retorno de los activos (ROA) para lo cual se usará el método de Utilidades Comparables.

En la siguiente tabla se muestra el Estado de Resultados al 31 de diciembre 2004 de la empresa XYZ (nacional).

EMPRESA "XYZ" S.A
ESTADO DE RESULTADOS
31 DE DICIEMBRE DE 2004

Sociedades

	<u>XYZ</u> <u>Nacional</u>
Ventas	200
Compras	100
Costos de Producción	15
Utilidad Bruta	85
Gastos de Investigación	20
Gastos de Explotación	40
Utilidad Neta	25

A continuación se presenta el balance general de la Empresa XYZ (nacional) al 31 de diciembre de 2004.

XYZ (Nacional)
BALANCE GENERAL 31 DE DICIEMBRE DE 2004

Activos		Pasivo y Patrimonio Neto	
Caja y Bancos	20	Pasivo Corriente	
<u>Cuentas por Cobrar</u>		<u>Cuentas por</u>	
Empresas Afiliadas	10	<u>Pagar</u>	
Otras Cuentas por Cobrar	20	Empresas Afiliadas	70
Existencias	50	Otras Cuentas por Pagar	30
Total Activo Corriente	100	Total Pasivo Corriente	100
Pagos a cuenta del impuesto a la renta	30	Patrimonio	
Instalaciones, inmobiliario y equipo, Neto	40	Capital	90
Otros Activos	20		
Total Activos	190		190

$$ROA = \frac{\text{Utilidad.Neta}}{\text{Activos}} = \frac{25}{190} = 0.13$$

Por ser una empresa que se dedica a la fabricación, el índice a utilizarse será, el retorno sobre los activos, es decir la utilidad neta sobre los activos de la empresa. De esta manera el rango intercuartil se obtendrá del cálculo de los ROA de las empresas comparables:

Sociedad	Utilidad	Activos
A	30	200
B	40	150
C	50	180
D	20	160
E	60	130
F	15	210
G	10	140

Antes de obtener los ROA para el rango intercuartil, se debe asegurar la consistencia contable entre la empresa examinada y las empresas comparables.

Sociedades Comparables	Sociedad A	Sociedad B	Sociedad C	Sociedad D	Sociedad E	Sociedad F	Sociedad G
ROA	30 200	40 150	50 180	20 160	60 130	15 210	10 140

Sociedades Comparables	Sociedad						
ROA	15.00%	26.67%	27.78%	12.50%	46.15%	7.14%	7.14%

Rango Intercuartil	
Número de Empresas	7
Mínimo	7%
Primer cuartil	10%
Mediana	15%
Tercer Cuartil	27%
Máximo	46%
ROA empresa XYZ (nacional)	13%

Durante el año fiscal 2004 el indicador de retorno sobre los activos de la empresa XYZ (nacional) ascendió al 13%, de este modo las operaciones de fabricación se encuentran dentro del rango de plena competencia.

Paso N°2

En este paso se procede al cálculo de la utilidad de XYZ (internacional) por la venta de la capa de cartón aluminizada a XYZ (nacional), y la utilidad correspondiente a XYZ (nacional).

Sociedades	XYZ internacional	XYZ nacional
Ventas	100	200
Compras	20	100
Costos de Producción	10	15
Utilidad Bruta	70	85
Gastos de Investigación	30	20
Gastos de Explotación	40	40
Utilidad Neta	0	25

Paso N° 3

El siguiente paso es la obtención de un rendimiento, en este caso será sobre los costos de producción, dicho rendimiento es la proporción de la utilidad sobre los ingresos, $25/200 = 12.5\%$. El rendimiento de los costos de producción de XYZ internacional es de $(10 \times 12.5\%) 1.25$ USD, es decir los costos de producción por proporción de la utilidad sobre los ingresos, y el rendimiento de los costos de producción de XYZ (nacional) es de $(15 \times 12.5\%) 1.88$ USD. De esta manera la utilidad residual es de 21.87 USD, la misma que se calcula restando la utilidad de la empresa XYZ (nacional) 25 USD, de los rendimientos del costo de producción de cada empresa, es decir 1.25 y 1.88 USD respectivamente $(25\text{USD} - (1.25\text{USD} + 1.88\text{USD}) = 21.87\text{USD})$

El rendimiento de los gastos de investigación, es igual a la ponderación de cada gasto de investigación sobre el total de los gastos de investigación y multiplicado por la utilidad residual, de la siguiente manera.

Gastos de Investigación Totales = Gastos de Investigación de XYZ (Internacional) + Gastos de Investigación de XYZ (nacional). Gastos de investigación Totales = $30 + 20 = 50$

	XYZ internacional	XYZ nacional
Proporción sobre		
Total GI.	$30 / 50 = 0,60$	$20 / 50 = 0,40$
Utilidad residual de G.		
I	$0.60 \times 21.87 = 13,1$	$0.40 \times 21.87 = 8,74$

Para el cálculo de la utilidad residual total, se suma, la utilidad residual de los costos de producción más la utilidad residual de los gastos de investigación, como sigue:

Utilidad Residual = Utilidad residual de costos + utilidad residual de gastos. XYZ internacional: $1.25 + 13.11 = 14.36$

XYZ nacional: 1.875 + 8.74 = 10.61

De esta manera se suma a las ventas de XYZ (internacional) su utilidad residual obtenida (100 + 14.36), siendo las compras de XYZ (nacional) iguales a las ventas de XYZ (internacional), así la repartición de utilidades queda de la siguiente manera como se muestra en la tabla

Sociedades	XYZ internacional	XYZ nacional
<i>Ventas</i>	<i>114,36</i>	<i>200,00</i>
<i>Compras</i>	<i>20,00</i>	<i>114,36</i>
<i>Costos de Producción</i>	<i>10,00</i>	<i>15,00</i>
Utilidad Bruta	84,36	70,61
<i>Gastos de</i>		
<i>Investigación</i>	<i>30,00</i>	<i>20,00</i>
<i>Gastos de Explotación</i>	<i>40,00</i>	<i>40,00</i>
Utilidad Neta	14,36	10,61”

4.2.2 MÉTODO RESIDUAL DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES

Este método determina el precio a través de la distribución de la utilidad operacional global obtenida en las transacciones con partes relacionadas, de la misma forma que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables, para esto debe seguir lo siguiente:

a) Se debe determinar la utilidad operacional global de las transacciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida para cada una de ellas.

b) De la utilidad operacional global obtenida se debe determinar y distribuir la utilidad básica como la utilidad residual.

CASO PRÁCTICO:

“El grupo editorial URSA (ESPAÑA) cuenta con dos subsidiarias URSA México y URSA Argentina durante el ejercicio 2000 presenta los siguientes resultados (las tres empresas producen libros y cobran por separado las impresiones mediante derecho de autor).

	URSA España		URSA México		URSA Argentina	
	Relacionada	Independiente	Relacionada	Independiente	Relacionada	Independiente
Ventas libros	\$ 67.320	\$ 33.205	\$ 43.325	\$ 28.402	\$ 13.905	\$ 7.820
Ventas Derecho Autor	\$ 28.350	\$ 0	\$ 33.240	\$ 0	\$ 3.208	\$ 0
Total ingresos	\$ 95.670	\$ 33.205	\$ 76.565	\$ 28.402	\$ 17.113	\$ 7.820
Costo	\$ 40.392	\$ 19.923	\$ 25.995	\$ 17.041	\$ 8.343	\$ 4.692
Utilidad bruta	\$ 55.278	\$ 13.282	\$ 50.570	\$ 11.361	\$ 8.770	\$ 3.128
Gastos operativos	\$ 15.477	\$ 6.758	\$ 9.608	\$ 2.272	\$ 2.912	\$ 957
Utilidad operación	\$ 39.801	\$ 6.524	\$ 40.962	\$ 9.089	\$ 5.858	\$ 2.171

<i>Utilidad operación relacionada</i>	\$ 86.621
<i>Utilidad operación independiente</i>	\$ 17.784
<i>Utilidad operación global</i>	<u>\$ 104.405</u>

	URSA España	URSA México	URSA Argentina	URSA Global
<i>Total ingresos</i>	\$ 95.670	\$ 76.565	\$ 17.113	\$ 189.348
<i>Costo</i>	\$ 40.392	\$ 25.995	\$ 8.343	\$ 74.730
<i>Utilidad bruta</i>	\$ 55.278	\$ 50.570	\$ 8.770	\$ 114.618
<i>Gastos operativos</i>	\$ 15.477	\$ 9.608	\$ 2.912	\$ 27.997
<i>Utilidad operación</i>	\$ 39.801	\$ 40.962	\$ 5.858	\$ 86.621

<i>Utilidad de operación global</i>	\$ 86.621
<i>Menos intangibles significativos</i>	<u>\$ 64.798</u>
<i>U.M. a asignar</i>	\$ 21.823
<i>U.O.R</i>	\$ 64.798

Luego se asigna la utilidad mínima a cada empresa relacionada mediante el método de participación de utilidades considerando como base de prorrateo los costos incurridos:

	Costos	%
<i>URSA España</i>	\$ 40.392	54,05%
<i>URSA México</i>	\$ 25.995	34,79%
<i>URSA Argentina</i>	\$ 8.343	11,16%
	\$ 74.730	100,00%

U.M asignar \$ 21.823

	Coeficiente	Utilidad asignada
<i>URSA España</i>	54,05%	\$ 11.795
<i>URSA México</i>	34,79%	\$ 7.591
<i>URSA Argentina</i>	11,16%	\$ 2.436
		\$ 21.823

Asignación de la utilidad residual

La base de prorrateo será los ingresos generados por derechos autorales de la siguiente manera:

UOR: \$ 64.798

	% asignación	UOR
<i>URSA España</i>	43,75%	\$ 28.350
<i>URSA México</i>	51,30%	\$ 33.240
<i>URSA Argentina</i>	4,95%	\$ 3.208
	100%	<u>\$ 64.798</u>

Al final de cuentas y con la reasignación de utilidades de operación de compañías del grupo los efectos quedan como sigue:

	Utilidad Independiente	U.M	UOR	Utilidad Operación
<i>URSA España</i>	\$ 6.524	\$ 11.795	\$ 28.350	\$ 46.669
<i>URSA México</i>	\$ 9.089	\$ 7.591	\$ 33.240	\$ 49.920
<i>URSA Argentina</i>	\$ 2.171	\$ 2.436	\$ 3.208	\$ 7.815
	\$ 17.784	\$ 21.823	\$ 64.798	\$ 104.405

Luego se realiza un comparativo antes de la reasignación y después con el efecto por compañía:

	Utilidad operación antes	Utilidad operación ajustada	Efecto
<i>URSA España</i>	\$ 46.325	\$ 46.669	\$ 344
<i>URSA México</i>	\$ 50.051	\$ 49.920	-\$ 131
<i>URSA Argentina</i>	\$ 8.029	\$ 7.815	-\$ 214
	\$ 104.405	\$ 104.405	\$ 0

Las autoridades hacendarias de los tres países podrán modificar las utilidades de operación de las tres compañías determinando omisiones de ingresos en su caso incremento de deducciones". (Dr. Latapí Ramírez, 2003)

4.2.3 MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD OPERACIONAL

De acuerdo a la OCDE (2010) este método se basa en el beneficio neto, el cual es calculado sobre los costos, ventas o activos, dicho método es aplicable de forma similar al costo incrementado y precio de reventa.

Para que este método sea confiable, debe ser aplicado con similitud a los métodos anteriores, el indicador del beneficio es obtenido de una operación vinculada, teniendo en consideración como comparable operaciones que se hayan realizado en el mercado independiente, para estas operaciones se debe utilizar comparables internos; cuando no es posible obtener información se deben aplicar comparables externos, los cuales serán obtenidos de una compañía independiente.

Para este método es necesario realizar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas con la finalidad de establecer una comparabilidad y los ajustes respectivos para tener una información confiable.

Una de las ventajas al usar este método es la utilización de indicadores de beneficio neto, los cuales son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones como lo es en el precio, otra de las ventajas de utilizar este método es que solo es necesario realizar un análisis del indicador financiero de una compañía vinculada, además no es necesario unificar los documentos contables de los participantes en las actividades de la empresa, sin embargo debe realizarse el análisis de comparabilidad para poder calificar de forma correcta las operaciones realizadas entre las partes.

CASO PRÁCTICO

La Compañía Fertilizantes del Pacífico S.A. ha efectuado transacciones con partes relacionadas locales y del exterior. La transacción incluida de otros gastos y que se relaciona con la importación efectuada en Qatar fue de US\$125,000. Como la información presentada se relaciona con transacciones de ventas y compras, analizo concentración de operaciones.

Compras	País	Monto	Porcentaje	Observación
Fertilizantes del Pacífico	Chile	2.500.000	46,30%	No hay relación por concentración de operaciones
Fixed Assets OHIO	USA	1.500.000	27,78%	No hay relación por concentración de operaciones
Servicios Integrales S.A.	Ecuador	300.000	5,56%	No hay relación por concentración de operaciones
Otros (Qatar)	Qatar	125.000	2,31%	Si hay relación por transacción con Paraíso Fiscal
Otros	Ecuador	975.000	18,06%	No hay relación por concentración de operaciones
Total		5.400.000	100,00%	

Ventas	País	Monto	Porcentaje	Observación
Fertilizantes del Pacífico Lima	Perú	3.400.000	62,39%	Relación por concentración de ventas
Bananeras del Ecuador	Ecuador	2.000.000	36,70%	No hay relación por concentración de operaciones
Varios	Ecuador	50.000	0,92%	No hay relación por concentración de operaciones
Total		5.450.000	100,00%	

Nota: el caso no da información respecto al capital directo e indirecto que

pueda

tener la

casa

matriz en

la filial, en

este caso

RESUMEN

PARTES RELACIONADAS	PAIS	MONTO	TIPO
Fertilizantes del Pacífico	Perú	3.400.000	Operación de Ingreso
Compras con Qatar	Qatar	<u>125.000</u>	Operación de Egreso
	Total	3.525.000	

CONCLUSIÓN:

Dado que ha efectuado transacciones con paraísos fiscales, la compañía se sujeta al Régimen de Precios de Transferencia y en consecuencia como posee transacciones superiores a los US\$3, 000,000; debe efectuar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. (ANEXO AOPR).

No se encuentra obligado a efectuar el Informe de Precios de Transferencia por cuanto las operaciones con partes relacionadas no superan los US\$6, 000,000. Sin embargo, según el caso, a pesar de no estar obligado, la Administración consideró hacerlo para comprobar si sus transacciones se encuentran en plena competencia.

De acuerdo al análisis ¿La Compañía se encuentra en el rango de plena competencia? ¿Si? ¿No? ¿Por qué? Si no se encuentra ¿Cuál es el ajuste propuesto de plena competencia? ¿Cuál es el ajuste de precios de transferencia?

Primero se determina el Margen de Operación de cada uno de ellos, el mismo que resulta de la relación entre la Utilidad Operacional respecto a los Ingresos.

	Compañía en prueba Fertilizante s del Pacífico	Compañías en prueba (en miles)				
		Chemical Corp	Chemic al Ink	Fertilizer company	Agricult ural Corp	Tree Company
Ingresos	5.400.000	8.100.000	7.900.000	8.500.000	8.200.000	15.400.000
Costos de Ventas	(3.175.000)	(4.200.000)	(4.200.00)	(5.420.000)	(5.200.000)	(11.175.000)
Gastos Administrativo s	(1.200.000)	(1.800.000)	(1.500.000)	(1.200.000)	(1.350.000)	(1.200.000)
Gastos de Ventas	(800.000)	(1.200.000)	(1.200.000)	(900.000)	(850.000)	(1.800.000)
Utilidad Operacional	225.000	900.000	1.000.000	980.000	800.000	1.225.000
M.O.	4,17%	11,11%	12,66%	11,53%	9,76%	7,95%

Calcular el Rango Intercuantil conforme a las
formulas estadísticas para el efecto

Primer Cuartil **9,76%**
Mediana **11,11%**
Tercer Cuartil **11,53%**

Si el Margen de Operación de la Compañía en prueba es del 4,17%, y el Rango Intercuartil de compañías comparables se encuentra del 9.76% al 11.53%, Se Puede decir que la Compañía no se encuentra dentro del rango de plena competencia para compañías comparables que se dedican a dicha actividad.

El Ajuste propuesto de plena competencia corresponderá a que la Compañía ajuste el porcentaje de margen de operación a la mediana

11,11%	menos	4,17%	igual a	6,94%
--------	-------	-------	---------	-------

Es decir que debo ajustar el Margen de Operación a 11.11%

	Compañía en prueba		
	Fertilizantes del Pacífico	Ajustado	Diferencia
Ingresos	5.400.000	5.821.938	421.938
Costos de Ventas	(3.175.000)	(3.175.000)	-
Gastos Administrativos	(1.200.000)	(1.200.000)	-
Gastos de Ventas	(800.000)	(800.000)	-
Utilidad Operacional	225.000	646.938	421.938
M.O.	4,17%	11,11%	

Por tanto, para llegar a un Margen de Operación de 11.11%, el Asesor de Precios de Transferencia propondrá un ajuste de US\$421,938” (Samaniego, 2014).

CAPITULO 5

5 SECTOR BANANERO

El boom bananero en el Ecuador se inició en los años 50, cuando el señor Clemente Yerovi se percató de que al no existir plantación de banano en la costa del Caribe, esta región no podría abastecer a sus mercados, en vista de la desatención de este mercado potencial, aprovecho la oportunidad y decidió pedir un préstamo al estado, en ese entonces era gobernado por el presidente Galo Plaza, él al realizar un estudio se dio cuenta que sería altamente favorable emprender dicho proyecto para el Ecuador debido a su suelo fértil y decidieron comenzar con la cosecha del banano, tal inversión resulto bien acertada, puesto que se obtuvo una muy buena cosecha del producto de las características que tienen los demás país, este género buena aceptación en el mercado extranjero, cada año se comenzó a exportar más cantidades de banano cabe indicar que antes las exportaciones de dicha fruta eran por racimo y no por toneladas como se lo realiza actualmente.(AEBE, 2009)

El sector bananero es un sector muy rentable porque los consumidores prefieren el banano ecuatoriano: valery, grand cavendish, grand naine y lacatàn en comparación con lo de otros países, esto es gracias a que el suelo de nuestro país es muy fértil, el clima también es uno de los factores que ayuda a que nuestro banano sea de buena calidad.

El sector bananero ha generado empleo a varios de los habitantes del país debido a la fuerte demanda del producto, siendo este sector uno de los más rentables, haciendo que el Ecuador no solo dependa del petróleo como principal fuente de ingresos. El sector se podría ver afectado al momento de exportar el banano puesto que a su precio se le suma otros gastos en los que se incurre hasta que llegue el producto al consumidor

final haciendo que el precio sea más alto en comparación con el precio propuesto por la competencia.

5.1 DETERMINACIÓN DE PARTES RELACIONADAS

Las empresas bananeras ecuatorianas pueden tener vinculación con otras empresas domiciliadas en otras jurisdicciones, ya sea porque posean acciones en la otra empresa de tal forma que se ejerza control sobre la misma, también se puede dar la vinculación cuando él o todos los miembros del directorio pertenezcan a ambas empresas, cuando se realice la compra de cualquier producto y está se lo realice a una empresa donde los miembros del directorio ejerzan dicha actividad (actividad independiente) o cuando se compre o venda a empresas donde exista un vínculo familiar por parte de cualquiera de los miembros del directorio.

5.1.1 CRITERIOS DE VINCULACIÓN

El artículo 4 de la LRTI y RALRTI indican los criterios a utilizar en la existencia de partes relacionadas, donde se consideran partes relacionadas cuando una sociedad o persona natural participe directa o indirectamente en el capital, administración y control de otra sociedad, estas pueden estar domiciliadas en el Ecuador o fuera del mismo.

Es decir se consideraran partes relacionadas cuando una empresa haya comprado acciones ya sea del veinticinco por ciento o más de otra empresa haciendo que de tal forma exista relación entre ambas puesto que al momento de obtener un mayor porcentaje accionario a diferencia de otros accionistas se influiría en los designios de dicha compañía o cuando posea acciones en dos o más sociedades, también puede considerarse relacionada cuando una empresa o persona natural domiciliada en el Ecuador o fuera del mismo realiza el cincuenta por ciento o más de sus ventas o compras de bienes (materia prima), servicios o cualquier otro tipo de transacciones con una empresa o

persona natural Ecuatoriana o no, haciendo que su mayor fuente de ingresos o gastos esté relacionada con un único contribuyente, esto generaría cierta duda para la Administración Tributaria puesto que él contribuyente podría estar realizando dicha compra o venta para beneficio propio o del otro contribuyente por ejemplo uno de los contribuyentes realiza varias compras de mercaderías que en su totalidad corresponden a un sesenta por ciento de compras realizadas a un único contribuyente, esto lo podría estar realizando el contribuyente que realizo la compra para incrementar sus gastos y de este modo se disminuyan sus utilidades, además existe vinculación cuando las empresas en las que los socios, accionistas, conyugues o familiares de hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad y estos participen directa o indirectamente por lo menos el veinticinco por ciento o más del capital social, fondo o mantengan transacciones comerciales o realicen prestación de servicios por ejemplo los cónyuges o familiares pueden vender a un precio menor del que está estipulado en el mercado, para que el contribuyente sujeto a análisis pueda disminuir sus ventas y pagar menos tributos o se encuentren bajo relación de dependencia de dicha empresa.

5.1.2 ADMINISTRACIÓN

Es responsabilidad del gerente general la administración de la compañía, en la cual la administración de dicha sociedad está siendo efectuada por un empleado que se encuentra bajo relación de dependencia de una de sus partes relacionadas, estableciendo así un vínculo entre ambas empresas por la administración, pudiendo ser que el gerente general del contribuyente sujeto a análisis sea el gerente de la otra empresa, de este modo existiría un vínculo de relación por la administración ejercida.

5.1.3 DIRECCIÓN

Cuando la empresa sujeta a análisis cuente con un único accionista en el directivo y este forme parte de la junta de accionistas existirán partes relacionadas por dirección es decir existiría vinculación si la compañía cuenta con un accionista que tiene la totalidad o mayor parte de sus acciones debido a que este accionista sería el directivo de la compañía.

5.1.4 CONTROL O CAPITAL

Para reconocer las partes relacionadas por capital se debe realizar el análisis de la información societaria para saber la conformación del capital de la compañía analizada, con el fin de determinar si existe partes relacionadas en el ejercicio fiscal de estudio, de acuerdo a la información del estudio se puede reconocer como parte relacionada una compañía constituida en el exterior, debido a su directa participación en el capital de dicha empresa, es decir posee acciones mayoritarias de la compañía.

5.1.5 OTROS TIPOS DE VINCULACIÓN

Existen otras formas en las que se puede establecer una vinculación, una de ellas es cuando el contribuyente sujeto a análisis tenga operaciones con otra empresa que este situada en un paraíso fiscal o régimen preferente donde la tasa del impuesto a la renta sea menor al 60 por ciento a la tasa impositiva vigente en el Ecuador para dicho ejercicio fiscal, es decir si el contribuyente sujeto a análisis realiza una venta a una empresa ubicada en un paraíso fiscal dicha transacción se considerara como realizada entre partes relacionadas por tratarse de un paraíso fiscal.

Cuando la casa matriz tenga control sobre su filial y subsidiaria existirá vinculación debido a que tanto la filial como subsidiaria deben acogerse a las regulaciones que imponga su casa matriz.

La administración tributaria estable como tipo de vinculación a la presunción cuando la transacción que realizó el contribuyente sujeto a análisis con otras empresas no fue a precio de mercado, por lo cual no se está cumpliendo el principio de plena competencia; es decir, en el caso de ingresos sus precios se encuentran por encima o por debajo del precio fijado para una parte independiente.

5.2 IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Los contribuyentes para tener un mejor manejo de las partes relacionadas, estas deben tener identificadas sus operaciones, ya sean con personas naturales o personas jurídicas, el contribuyente debe reflejar sus partes relacionadas para un adecuado control presentando en los siguientes documentos:

- Estados financieros
- Informes de auditoría
- Informes de las partes relacionadas domiciliadas en el exterior
- Declaraciones de estados de cuentas bancarias

Estos documentos sirven como fuente de información para la adecuada identificación de las principales partes relacionadas de la empresa analizada.

5.3 CRITERIOS DE COMPARABILIDAD

Las operaciones realizadas por los contribuyentes con partes relacionadas pueden ser comparadas con una parte independiente cuando sus diferencias entre las características económicas no sean relevantes de estas, para que no se vean afectadas de manera significativa en el precio o la contraprestación recibida, en el caso de existir una diferencia significativa estas pueden eliminarse mediante la realización de ajustes técnicos con el fin de que las operaciones sean comparables. (OCDE, 2010)

La OCDE ha establecido diferentes factores para determinar la comparabilidad de la operaciones.

Las características para determinar si un contribuyente sujeto a análisis con otro es comparable son las siguientes:

Características de las operaciones:

En el caso de bienes tangibles como es el banano se tomaran en cuenta elementos tales como las características físicas: variedad, clase, tamaño de los dedos, calibre, número de dedos por mano, cajas, empaque, la calidad del banano y la disponibilidad del banano ecuatoriano.

De acuerdo a la OCDE (2010), las diferencias en las características pueden influir en la comparabilidad de las transacciones efectuadas vinculadas y no vinculadas.

Las características de los bienes y servicios son las siguientes:

Activos Tangibles	Prestación de Servicios	Activos Intangibles
Físicas	Naturaleza y Alcance de los Servicios	Forma de operación
Cualidades		Tipo de activo
Fiabilidad		Duración
Disponibilidad		Grado de protección
Volumen de la oferta		Beneficios previstos derivados de la utilización

Fuente: (OCDE, 2010)

Elaboración: Las Autoras

• Análisis de las funciones o actividades desempeñadas

El análisis funcional sirve para determinar cuáles son las actividades desempeñadas por el contribuyente sujeto a análisis, donde se identifican los activos utilizados, los riesgos que asume el contribuyente en las transacciones efectuadas tanto para sus partes relacionadas, como para las partes independientes.

Es decir si el sujeto a análisis es una bananera está no podría ser comparada con un contribuyente que tiene como actividad la venta de cacao debido a que está no realiza la misma actividad que el contribuyente sujeto a análisis por lo tanto no puede ser utilizada como comparable.

Antes de comparar al contribuyente sujeto a análisis con otro contribuyente, se tiene que determinar cuál es el riesgo del mismo por la realización de la actividad, para determinar si los riesgos son similares.

El riesgo que asume una bananera, puede ser biológico en el cual la producción de la bananera se puede ver afectada drásticamente por

plagas, siendo este un riesgo inherente en este sector, además puede influir en el mercado debido a que la producción es afectada por plagas y no llega a su tamaño óptimo.

Otro tipo de riesgo puede ser el tipo de crédito que otorgue a sus compradores y debido a este crédito el producto incluiría un interés implícito.

Adicionalmente este tipo de sector puede verse afectado por el riesgo país o políticas cambiarias al momento de la regulación de los precios de las cajas de banano.

• **Términos contractuales**

En las directrices de la OCDE (2010), al hablar de cláusulas se entiende por contratos escritos, correspondencias, comunicación entre las partes.

En los términos contractuales de las transacciones las condiciones de pago, volumen de ventas o compras, responsabilidades, los riesgos y beneficios adquiridos entre las partes, se pueden valerse de las condiciones establecidas contractualmente, todo esto va a depender de la duración del contrato. (Apaza, 2007)

Las cláusulas del contrato de las transacciones entre partes relacionadas e independientes deben ser las mismas en caso de que exista una cláusula que el otro no la tenga se deberá realizar un ajuste por ese mismo término, es decir si contribuyente sujeto a análisis (por ejemplo bananera) tiene transacciones con su relacionada y en uno de sus términos dice que existe una garantía por la llegada del producto en mal estado pero en la cláusula del contrato celebrada con la independiente no existe tal cláusula entonces deberá ser ajustada por la misma.

•Circunstancias económicas o de mercado

De acuerdo a la OCDE los precios establecidos en los mercados pueden variar entre productos o al mismo producto a analizar, esto llevaría a que los precios a analizar deban ser del mismo mercado para que se pueda cumplir con la comparabilidad, sin tener que realizar ajustes a las transacciones.

Otra característica son las situaciones económicas como es nivel de la competencia en el mercado es decir el contribuyente sujeto a análisis en este caso la exportadora de banano ecuatoriano puede ser comparada con otra que tenga la misma actividad comercial (exportación de banano), y que poseen una gran producción de banano, se puede tomar como base comparable independiente para las transacciones realizadas por el contribuyente analizado, posición competitiva de compradores, (Acosta, 2014) uno de los compradores directos son:

- “Estados Unidos con el 18,9%.
- Bélgica con el 11,1%
- Alemania con el 7,2%.
- Rusia (7,1%)
- Japón (6,9%)
- Reino Unido (6,3%),
- Italia y Francia”

Debido a la variedad que posee Ecuador con su banano de excelente calidad hace que el mercado internacional lo prefiera consumir, además cuenta con la posición competitiva de vendedores, en las que las bananeras ecuatorianas como vendedoras tienen una productividad baja, debido a que no se cuenta con la tecnología adecuada lo que hace que Ecuador no genere 2800 cajas hectáreas por año como mínimo, otro problema que atraviesa Ecuador como vendedor de la fruta es que no posee un contrato a largo plazo con sus compradores lo que les permite a

estos estabilidad y un precio promedio en la producción, la disponibilidad de bienes; es decir, el contribuyente sujeto a análisis podrá ser comparado con otro contribuyente que tenga una producción similar, se debe tener en cuenta la ubicación geográfica de ambos contribuyentes, el tamaño del mercado el cual hace referente al número de compradores que existe para el consumo de banano es decir podrán ser comparados los contribuyentes que tengan un mercado similar, otra característica es el nivel de mercado, si la venta se hizo al por mayor o al detal.

Si el contribuyente sujeto a análisis realizo ventas de banano al por mayor este a su vez no podría ser comparado con otro contribuyente que realizo ventas al detalle, el nivel de oferta y demanda del banano en el mercado deben ser similares, el poder de compra de los consumidores, las leyes establecidas por el gobierno, los costos generados por la producción del banano, los costos por transportar dicho producto, la fecha y hora de la operación; es decir, si el contribuyente sujeto a análisis transportó el banano el día 02 de diciembre a las 12:00 pm y el otro contribuyente con el cual se quiere comparar lo hizo el 03 de diciembre a las 12:00 pm, no se podría realizar la comparación con este otro contribuyente debido a que la transacción no fue realizada en ese mismo día, ni a la misma hora.

•Estrategia de negocios

La OCDE (2010) establece como estrategias de negocios aquellas que se puedan analizar la comparabilidad como la innovación y la capacidad para desarrollar nuevos productos, los cambios políticos.

Es importante tener en consideración si las estrategias son desarrolladas por un grupo internacional o por los miembros de la empresa.

Los contribuyentes para tener mejores opciones en el mercado otorgan descuentos, realizan promociones, otorgan mejores condiciones de crédito al comprador para captar clientes y de este modo obtener

permanencia, crecimiento en el mercado al otorgar al cliente todos estos beneficios.

Todas estas características son necesarias para verificar si las operaciones pueden ser comparables con la de otros contribuyentes al momento de realizar los respectivos ajustes.

5.4 ANÁLISIS DEL MERCADO A NIVEL MUNDIAL Y EN EL ECUADOR

La competitividad del banano ecuatoriano frente a los países de mayor exportación permite comparar el poder comercial que posee Ecuador ante sus competidores directos, donde se analizan las variables que influyen en la producción, el banano ecuatoriano cuenta con un mercado competitivo de compradores, en el cual cada uno de ellos prefieren consumir el producto debido a su excelente calidad y variedad que ofrecen las exportadoras de banano.

El banano (AYCABAN) es una fruta que por cada 100 gr contiene 130 calorías Además, la banana contiene potasio, un mineral muy necesario y difícil de encontrar en otras frutas.

La composición de banano por cada 100 gr. es la siguiente:

Agua 74, 2 gr.

Energía 92 Kcal

Grasa 0, 48 gr.

Proteína 1. 03 gr.

Hidratos de carbono 23, 43 gr.

El banano ecuatoriano tiene oportunidades para ser vendido en el mercado internacional, debido a que muchos de estos compradores tienen una buena estabilidad económica por lo que a pesar de que el

producto este a un precio alto igual lo compraría, cabe recalcar que el precio al cual se exporta el banano es superior al fijado por el estado.

Al abordar este tema se conocerá cual es la estructura del sector, y la superficie bananera, para de este modo saber en qué provincias se encuentran localizadas mayormente las exportadoras de banano; obtener conocimiento referente al precio del banano desde el periodo 2007 al 2013, si dicho precio ha ido incrementado o disminuyendo, puesto que el precio ha sido regulado por el gobierno; analizar las exportaciones realizadas por los contribuyentes.

5.4.1 ESTRUCTURA DEL SECTOR

El sector bananero es uno de los que más contribuye en las exportaciones al Ecuador al ser una fruta apetecida por el consumidor, durante los años 2007 al 2013 la exportación de dicha fruta ha tenido una fluctuación cambiante en cuanto al número de cajas exportadas, durante estos periodos se puede observar la evolución que ha tenido este sector y lo que representa en tributos para el Ecuador.

Al generar más demanda del producto por parte de los consumidores extranjeros, se necesitara aumentar la mano de obra, lo cual fomentaría la producción de nuevos empleos; es decir, mientras más cajas de banano se exporte existirá más empleo para los ecuatorianos, es por ello que el sector bananero es uno de los sectores que ha generado mayor beneficio para el Ecuador.

De acuerdo a las estadísticas del 2007, las exportaciones realizadas por el Ecuador durante dicho año fueron de 256.413.586 de cajas, (INEC) lo cual representó un ingreso de 1.282.036,00 de dólares, en el año 2008 el ingreso obtenido por las exportaciones fueron de 1.639.701,00 de dólares, lo cual indica que las exportaciones aumentaron en un 28% de

acuerdo al año anterior, las cajas de banano exportadas en el año 2008 fueron de 260.579.029 cajas (Escalante,2011).

Las exportaciones realizadas durante el año 2009 fueron de 271´793.000 cajas, lo que representa un ingreso de 1.995.211,00 millones de dólares, esto indica que las exportaciones aumentaron en un 22% con respecto al año anterior (Abg. Ledesma García),las exportaciones correspondientes al año 2010 fueron de 265 millones 587 mil 828 cajas de 18,14 kg, que generaron un ingreso de un \$ 1900 millones de dólares por concepto de divisas, lo cual indica que las exportaciones se vieron afectadas en este año provocando una disminucion del 5% con respecto al año anterior(INIAP, 2011).

Para el año 2011 la exportacion del producto genero ingresos por USD 2.235 millones de dólares (Villao Uzho, 2013), debido a que el sector bananero exporto en ese año 284.587.549 cajas de 18,14 kg (AEBE), lo cual indica que existió un incremento del 18% con respecto al año 2010 con respecto a los ingresos generados.

En el año 2012 se exportaron 248.840.362 cajas de banano (AEBE), las mismas que representan USD 2,078,239.38 millones de dolares, de acuerdo a las estadísticas, el sector bananero se vió afectado en sus exportaciones, lo que provocó una disminucion del 7% con respecto al año anterior.

Mientras que en el año 2013 las exportaciones de cajas de banano fueron de 259.338.649 de 18,14kg (AEBE), (Ecuador romperá récord de producción de banano, 2014) representando un ingreso de 2.373 millones de dólares, lo cual indica que las exportaciones aumentaron en un 14% con respecto al año anterior.

**Tabla 8 Exportación del banano desde el periodo 2007 al 2013
(ingresos millones de usd y cajas exportadas)**

Año	Exportación (millones de USD)	Exportación (millones de cajas)
2007	1.282.036,00	256.413.586,00
2008	1.639.701,00	260.579.029,00
2009	1.995.211,00	271.793.000,00
2010	1.900.000,00	265.587.828,00
2011	2.235.000,00	284.587.549,00
2012	2.078.239,38	248.840.362,00
2013	2.373.000,00	259.338.649,00

Fuente: (INIAP, 2011) (AEBE) (INEC)

Elaboración: Las Autoras

El año 2011 fue uno de los mejores años para el sector bananero, debido a las exportaciones del producto, en el cual se exportó más cajas de bananos a diferencia de los otros años; sin embargo, en el año 2013 se exportaron menos cajas de banano en comparación con las cajas exportadas en el año 2011, lo cual generó un mayor ingreso, dicha variación se debe al precio oficial del banano vigente para ese año respecto a los años más significativos en cuanto a ingresos.

5.4.2 SUPERFICIE BANANERA ECUATORIANA

El sector bananero está compuesto por una extensa superficie de hectáreas cosechadas en todo el Ecuador; las cuales se encuentran divididas por tres regiones costa, sierra, oriental; según datos del Instituto nacional de estadísticas y censos (INEC) la producción nacional se encuentra dividida de acuerdo a la siguiente tabla:

Tabla 9 Superficie de Banano, según región y provincia por hectáreas

REGIÓN Y PROVINCIA	2007	2008	2009	2010	2011	2012
TOTAL NACIONAL	197.410	215.521	216.115	215.647	191.973	210.894
REGIÓN SIERRA	29.459	34.281	35.718	34.100	28.216	32.913
REGIÓN COSTA	162.076	177.783	176.026	177.886	163.409	173.937
REGIÓN ORIENTAL	5.875	3.457	4.371	3.661	347	4.044

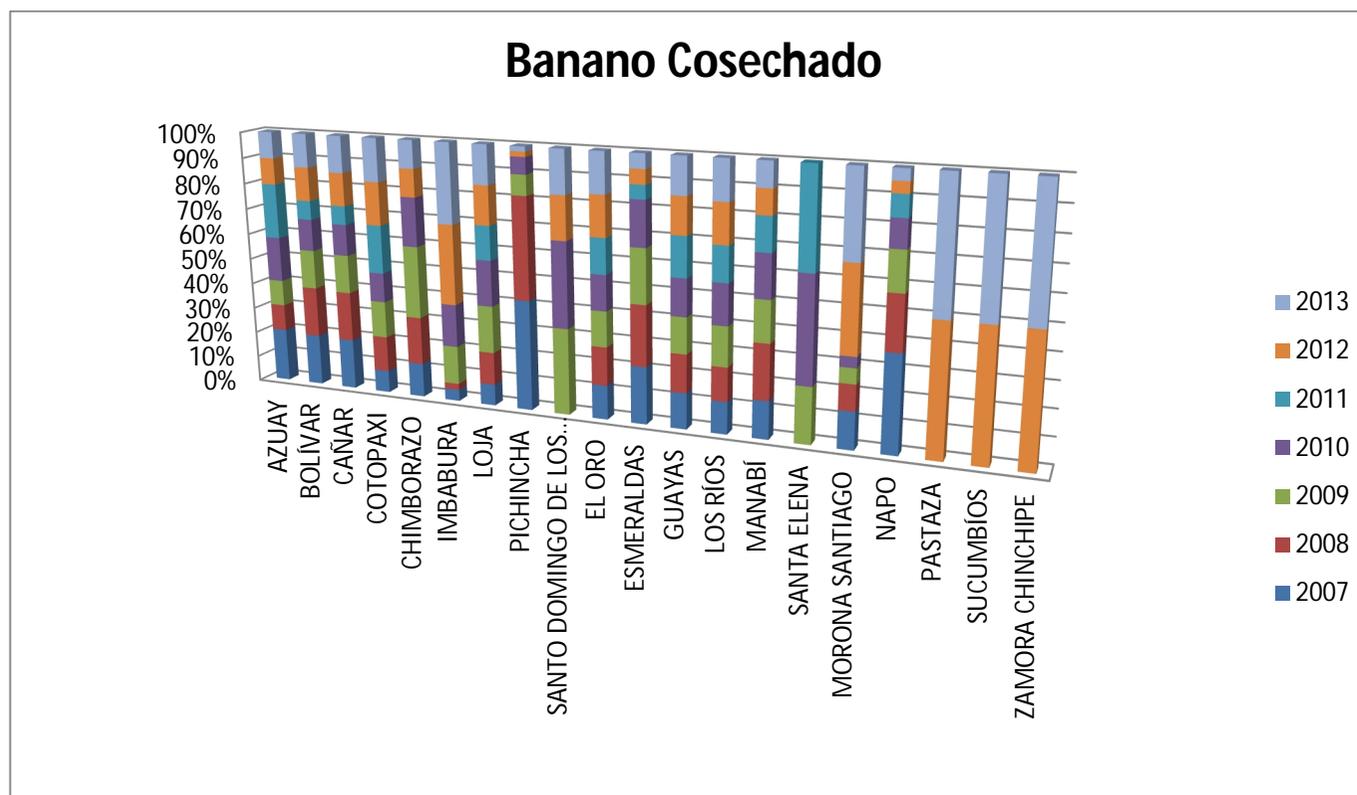
Fuente: (INEC , 2012)

Elaboración: Las Autoras

La actividad bananera ecuatoriana se desarrolla principalmente en zonas rurales, el banano es cultivado en la región costa o litoral en una gran proporción respecto a las demás regiones del Ecuador, dicha actividad económica suele ser desempeñada como un negocio familiar y por las grandes industrias del país, las que aportan con una parte fundamental dentro de los ingresos del Ecuador.

La región costa es una zona que más ha aportado en el sector bananero en cuanto a la producción cosechada, dicha región posee buenas condiciones climáticas para una mejor producción de la fruta, respecto a la región sierra ha aportado en condiciones considerables, pero dicha producción no ha podido ser superior al de la región costa a lo largo de los periodos 2007 al 2013 mientras que la cosecha de la fruta en la región oriental ha sido mínima.

GRÁFICO 18 Superficie de banano cosechado por provincias año 2007 a 2013



Fuente: (INEC – Unidad de Estadísticas Agropecuarias , 2013)

Elaboración: Las Autoras

Durante los periodos 2007 a 2013 la cosecha del banano para exportacion se la realizó en diversas provincias de las tres regiones del Ecuador, las provincias donde se han cosechada mayor cantidad de banano durante estos años son: El Oro, Guayas y Los Rios.

La cosecha del banano en el Oro ha ido creciendo año a año registrando una mayor cosecha de la futa en los años 2008 y 2012, mientras que en la provincia del Guayas en el transcurso de los años sujetos a analisis a sufrido variaciones dicha provincia en cuanto a su cosecha, debido a que en ciertos años a disminuido notoriamente la cosecha de la fruta, sin embargo el mejor año para está provincia ha sido el 2008 y el 2011.

La cosecha del banano en la provincia de Los Rios a crecido a medida que a transcurrido los años al igual que la provincia del El Oro, se registró mayor cantidad de banano cosechado en está provincia en los años 2010 y 2012.

El registro de la superficie cosechada por hectarea en las distintas provincias a llevado a la conclusión de que el banano es una fruta que los productores prefieren cosechar en la region costa, debido a que las estadísticas muestran claramente que su cosecha se concentra en la provincia de El Oro, Los Rios y Guayas, haciendo de tal forma que el banano de exportación salga desde dichas provincias, si las condiciones climaticas cambiaran en dichas provincias, la fruta no podría ser cosechada, los ingresos no petroleros disminuirian debido a que tales ingresos es tan compuestos tambien por los valores generados por la exportacion de dicha fruta.

5.4.3 PRINCIPALES MERCADOS

El banano ecuatoriano tiene grandes oportunidades de venderse en el mercado extranjero, debido a que el producto posee una excelente

calidad en cuanto a su tamaño, propiedades, cabe destacar que el banano a exportarse pasa por un proceso de calidad donde se seleccionan los mejores bananos antes de ser empacados, de esto modo las exportadoras de banano verifican que el producto cumpla con los requisitos para su debido despacho.

Ecuador cuenta con varios mercados extranjeros que son sus principales compradores de banano entre los cuales se tiene:

Tabla 10 Principales mercados compradores de banano o plátanos expresados en porcentajes desde el año 2007 a 2012

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Rusia	24,39%	27,71%	23,68%	21,07%	21,96%	22,07%
Estados Unidos	20,96%	19,42%	23,27%	22,46%	19,85%	17,95%
Italia	19,23%	18,21%	17,98%	17,55%	13,50%	10,04%
Alemania	8,58%	9,66%	9,81%	8,61%	9,99%	8,05%
Bélgica	7,47%	7,74%	5,92%	7,27%	6,55%	6,37%
Chile	2,41%	2,36%	2,45%	2,56%	5,04%	5,43%
Turquía	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,31%	4,67%
Argentina	2,36%	2,96%	2,67%	2,40%	0,00%	0,00%
Serbia y Montenegro	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,89%	2,33%
Japón	1,23%	1,04%	1,21%	0,90%	0,00%	0,00%
Holanda	1,01%	1,14%	2,03%	1,94%	2,17%	2,91%
Demás Países	12,37%	9,76%	10,98%	15,23%	13,75%	20,19%
Total General	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

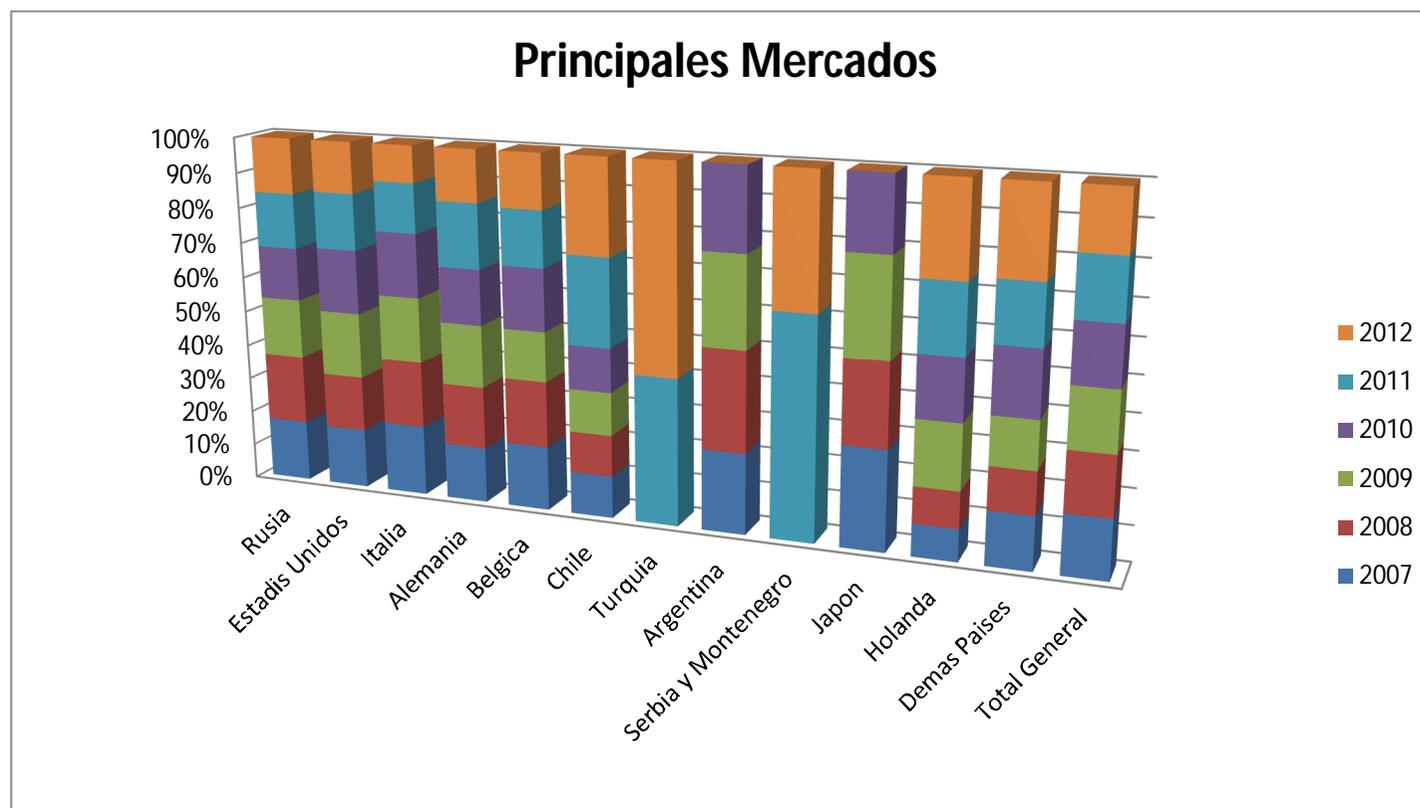
Fuente: (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2011) (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2013)

Elaboración: Las Autoras

De acuerdo a los datos estadísticos de PRO ECUADOR, Ecuador posee tres mercados extranjeros potenciales, adicionalmente Ecuador cuenta con otros mercados los cuales contribuyen al ingreso del país, sin embargo la mayor parte de la producción obtenida año a año desde el 2007 al 2013 tuvo como destino final a los principales compradores de banano ecuatoriano los cuales son:

- **Rusia:** es el máximo comprador de banano en el Ecuador, entre los años 2007 al 2013 presenta un promedio del 23% de participación.
- **Estados Unidos:** es el segundo comprador potencial de la fruta registrando durante los periodos sujetos a análisis un 21% de participación.
- **Italia:** contribuyó con el 16% en promedio de las exportaciones de banano.

GRÁFICO 19 Principales Mercado Año 2007 a 2012



Fuente: (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2011) (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2013)

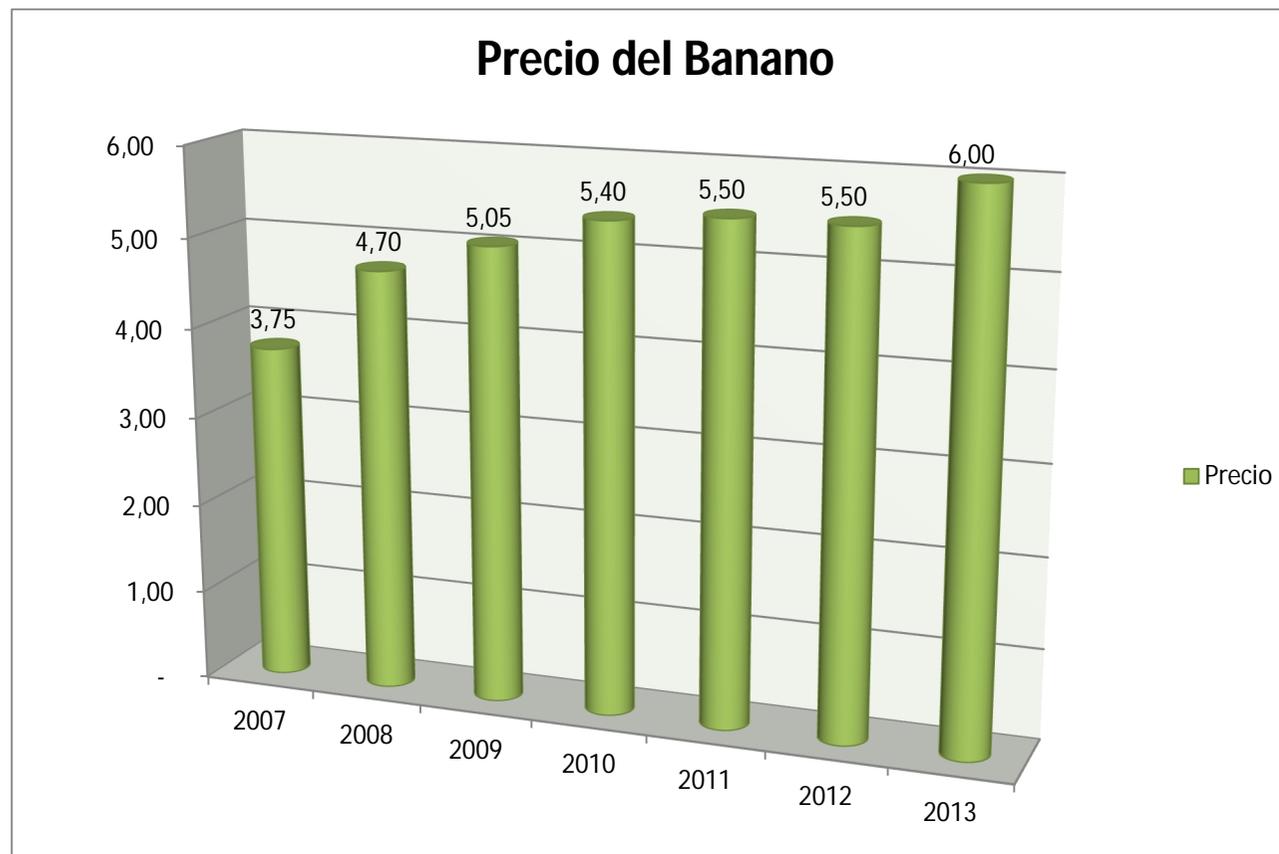
Elaboración: Las Autoras

5.4.4 PRECIOS HISTÓRICOS

El precio del banano ha ido variando año a año de acuerdo a las políticas impuestas por parte del gobierno, la fruta al inicio del periodo sujeto a análisis (año 2007) comenzó con un valor de \$ 3,25 ese mismo año tuvo un incremento de \$0.50 centavos (El Universo, 2009), al final de dicho periodo la caja de banano tuvo un precio de \$ 3.75, cuyo valor se mantuvo hasta mayo del 2008; el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca (MAGAP) para ese año fijo un aumento de \$ 0.95 por caja de banano dejando el precio del banano en \$ 4.70 por el periodo 2008, en el año 2009 el precio oficial del banano se lo oficializo en \$ 4.70 más el bono obligatorio de \$ 0.35 dejando como precio oficial de \$ 5.05, sin embargo el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca en el año 2010 realizo un aumento en el precio de la caja de banano por \$ 0.35 lo cual hizo que la caja de banano costara \$5.40, el siguiente año se incrementó \$ 0.10, por lo cual el precio del banano en el año 2011 fue de \$5.50 manteniéndose dicho valor hasta el 2012, al final del periodo sujeto a análisis año 2013 el valor de fruta termino con un precio de \$6.00 (AEBE).

En el 2013 los productores de banano comercializaban la caja de banano en \$ 6.00 al exportador, los cuales se encargan de vender el producto en el mercado extranjero, para lo cual el exportador incurre en gastos para que el producto sea exportado, los principales costos atribuibles al producto son : el precio FOB, la tarifa por cruzar el canal de panamá, todos estos aumentos significativos del precio del banano hacen que la fruta ecuatoriana deje de ser competitiva, ya que coloca al producto por encima de sus competidores directos como lo son Colombia y Costa Rica, esto causó un rechazo por parte de los exportadores, debido a que esto representaría que la fruta dejaría de ser apetecible en el mercado internacional por los altos costos que debe competir Ecuador dentro de América Latina.

GRÁFICO 20 Precio de caja de banano para los productores durante los periodos 2007 a 2013



Fuente: (El Universo, 2009)

Elaboración: Las Autoras

5.4.5 COSTO DE PRODUCCIÓN

El costo de producción del banano va a depender de las condiciones en que se encuentre el suelo, si es la primera vez que se va a trabajar en la tierra para su cosecha o si ya antes se ha cosechado el producto, si recién se va a trabajar en la tierra esto implicaría la realización de grandes desembolsos de dinero para que la tierra quede en perfectas condiciones para su posterior siembra del banano; para obtener la cosecha de banano en la siembra realizada por primera vez se debe que esperar un tiempo aproximado de un año, esto indica que el banano durante ese año no generaría ingresos para las exportadoras debido a que los desembolsos de dinero estarían destinados a la adquisición de maquinarias químicos, abonos, etc.

El costo de producción del banano va a depender de cuanto se produce y si la finca utiliza en su totalidad tecnología (grado de tecnificación), mientras más se produzca en una finca tecnificada más alto va hacer su costo a diferencia de una finca no tecnificada.

Para el caso de una finca de 50 hectáreas el costo por producir una caja de banano tipo Cavendish en una finca tecnificada consiste incurrir en una serie de costos de producción y mantenimiento, la suma de todos estos costos implicados en la producción del banano, reflejando los desembolsos incurridos.

Tabla 11 Costo unitario de la caja de banano Cavendish producida en 50 hectáreas tecnificadas con productividad de 1.800 cajas/ha, correspondiente al año 2011

Total costo de mano de obra directos	0,819
Total costo de mano de obra indirectos	0,735
Total costo de producción insumos	1,638
Total costo de producción servicios varios	0,300

Total depreciación infraestructura y equipos	0,245
Total servicios generales	0,100
Total costo de materiales varios	0,054
Costo de producción caja de banano	3,891
Imprevistos 5% 0,195	0,195
Total	4,086
Utilidad	1,064
Bono	0,350
Precio de la caja	5,500

Fuente: (INTRIAGO ALAVA, 2011)

Elaboración: Las Autoras

5.4.6 COMERCIALIZACIÓN DEL BANANO

El banano en su comercialización pasa por una serie de etapas hasta llegar al consumidor final, las partes de la cadena empieza desde el productor, quien se encarga de cosechar el producto, este sigue el proceso hasta llegar al exportador, que se encarga de comercializar la fruta en el mercado internacional, el cual realiza todas las gestiones necesarias para que el producto sea embarcado y despachado al destino del importador, donde el importador a su vez es el encargado de comercializar la fruta hasta llegar al consumidor final.

Para vender el banano en el mercado extranjero el exportador de banano (Mejía Burbano, 2013) “debe estar registrado en el MAGAP, para lo cual debe dirigir una solicitud pidiendo el registro e inscripción como Exportador, este registro deberá ser renovado cada 3 años. Los requisitos son:

- RUC
- Copia de cedula
- Constitución de la empresa
- Nombramiento del representante legal de la empresa
- Título de propiedad de la marca

- Contratos de compra-venta anual debidamente legitimado, o en su defecto el compromiso de compra-venta anual debidamente legitimado.

Debe también registrar el contrato con los productores y/o comercializadores ante el MAGAP, para lo cual debe dirigir una solicitud y adjuntar:

- Tres ejemplares del contrato de compra-venta
- Garantía en base a la proyección de cajas a exportar por precio mínimo de sustentación.”

GRÁFICO 21 Cadena de comercialización del banano



Fuente: (Arteaga, 2013)

Elaboración: Las Autoras

El proceso de comercialización del banano es el siguiente:

1. **Productor:** Es el encargado de realizar todos los preparativos del producto desde su siembra hasta la cosecha, para así ser vendida.
2. **Exportador o intermediario:** Es el que se encarga de comprar el banano al productor para venderlo en el mercado extranjero.
3. **Naviero:** Es el medio de transporte marítimo por donde el banano es transportado para llegar a su destino.

GRÁFICO 22 Transportación de embarques de banano



Fuente: (Murillo)

4. **Importador:** Se encarga de comprar el banano al exportador para posteriormente venderlo al madurador.
5. **Madurador:** Son los que compran el banano al importador y se encargan de la maduración de la fruta.
6. **Distribuidor:** Es el encargado de vender a los mayoristas la fruta.
7. **Mayorista:** Comercializa el banano a supermercados o tiendas de minoristas.
8. **Supermercados:** Comercializan la fruta al consumidor final, el cual es el último en la cadena.

El banano al haber pasado por todos los canales de distribución va a aumentar el costo de la fruta, debido a que cada parte incluye una utilidad al producto, esto provocaría que el consumidor final realice un desembolso mayor para adquirir el producto.

No todos los productores actúan como exportadores en el Ecuador, algunos se encargan de cosechar la fruta y venderla a las grandes compañías exportadoras para que efectúen la venta del producto en el mercado extranjero, el productor vende al exportador la fruta al precio fijado por el MAGAP, mediante un acuerdo ministerial en el cual se reúnen exportadores y productores para establecer el precio de la caja de banano, considerando todos los costos en los que incurre el productor para obtener la cosecha y el precio que ofrece la competencia por el banano a nuestros mercados extranjeros; es decir, tanto productor como exportador deben ser beneficiados con el precio del banano que se establezca .

Para realizar la venta en el mercado extranjero el exportador parte del precio fijado de la caja de banano y a este valor se le suma el valor FOB y la tarifa por donde se traslada la fruta para obtener así el precio total de la caja de banano a la cual debe ser vendida en el extranjero.

Tabla 12 Costo de comercialización de la caja de banano Cavendish

Precio de la caja	5,500
Precio FOB	1,550
Tarifa Canal de Panamá	1,500
TOTAL	8,550

Fuente: (INTRIAGO ALAVA, 2011)

Elaboración: Las Autoras

5.4.7 PRINCIPALES EXPORTADORES

En el Ecuador han existido diversas empresas dedicadas a la exportación de cajas de banano durante los periodos sujetos a análisis; a su vez se han ido uniendo nuevas empresas para dedicarse a esta actividad.

En el año 2013 el mercado exportador de banano se encuentra distribuido de tal forma en que existen varios competidores de la fruta a ser exportada, donde se rompe el esquema de una monopolización del mercado por las grandes compañías exportadoras, debido a que las exportaciones no se concentran en un solo exportador; el 27% de las exportaciones de cajas de banano fueron realizadas por varias compañías, por otra parte Ubesa es una de las compañías que se ha mantenido en el mercado, actualmente es la que realiza mayores exportaciones de banano, sin embargo no es la única que se dedica a esta actividad existen otras compañías que también tienen su mismo margen de ventas y otras que tratan de mantenerse en el mercado.

Tabla 13 Compañías exportadoras de banano año 2013

COMPAÑIAS EXPORTADORAS DE BANANO

		2.013	% De participación
1	Ubesa	26.986.748	10,4%
2	Truisfruit	20.183.018	7,8%
3	Reybanpac	12.607.644	4,9%
4	Comersur	10.597.227	4,1%
5	Oro Banana	10.054.242	3,9%
6	Asoagribal	9.386.036	3,6%
7	Brundicorpi	8.820.012	3,4%
8	Ecuagreenprodex	7.614.392	2,9%
9	Coragrofrut	7.428.434	2,9%
10	Sentilver	5.615.397	2,2%
11	Arbeloa	5.102.533	2,0%

12	Cabaqui	4.750.700	1,8%
13	Bagnilasa	4.545.318	1,8%
14	Exbaoro	4.481.883	1,7%
15	Banacali	4.425.020	1,7%
16	Sabrostar Fruit	4.276.288	1,6%
17	Exportsweet	4.107.887	1,6%
18	Trinyfresh	3.983.605	1,5%
19	Jorge Alex Serrano	3.564.352	1,4%
20	Banacalm	3.363.502	1,3%
21	Don Carlos Fruit	3.304.062	1,3%
22	Tropical Fruit Export	3.116.554	1,2%
23	Isbelni	3.093.956	1,2%
24	Banadecsa	3.074.145	1,2%
25	Frutadeli	3.055.182	1,2%
26	Golden Value	2.996.237	1,2%
27	Jedesco	2.892.828	1,1%
28	Jorcorp	2.705.997	1,0%
29	Fruta Rica	2.575.724	1,0%
30	Otras menores al 1%	70.629.705	27,2%
TOTAL		259.340.641	100,0%

Fuente: (AEBE)

Elaboración: Las Autoras

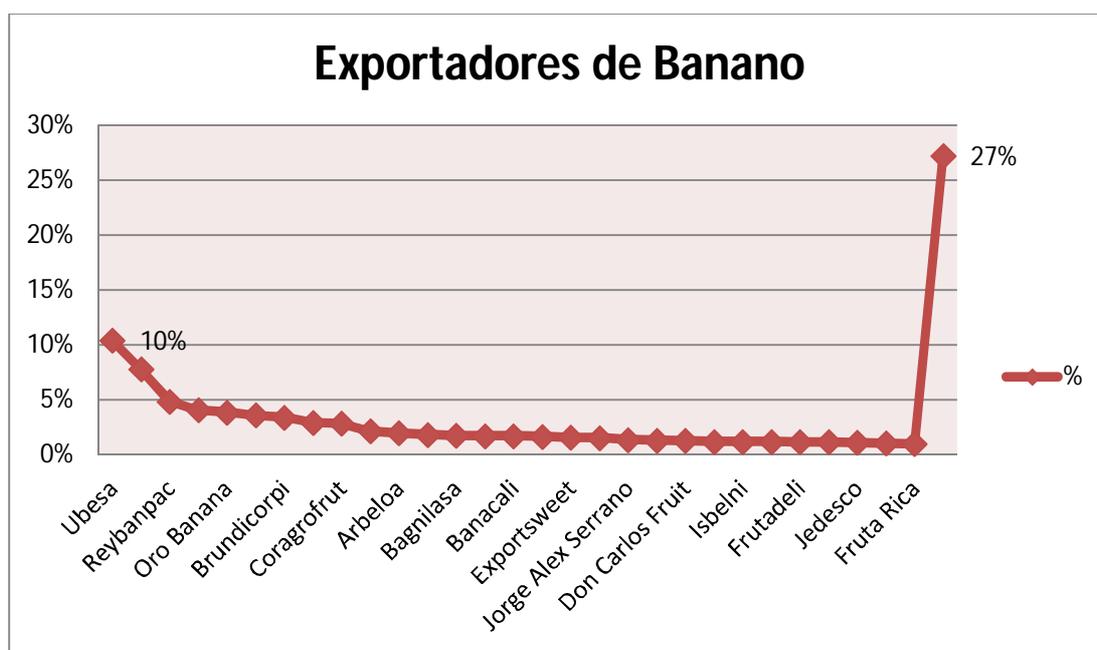
De acuerdo a las estadísticas proporcionadas por la AEBE sobre los exportadores de banano se puede acotar que existen compañías clasificadas de acuerdo a las ventas que se han realizado en el año 2013, las compañías que lideraron el mercado durante dicho año son;

- Ubesa perteneciente al grupo Dolé,
- Truisfruit (Grupo Noboa)
- Reybanpac (del grupo Wong),

Entre Ubesa y Truisfruit existen variaciones mínimas, seguidas por Reybanpac que también posee un alto monto de exportación por la actividad bananera, las ventas que realizan las compañías van a depender de las preferencias del cliente, de las condiciones de pago, de la disponibilidad del producto entre otros factores.

Todos los exportadores de banano perciben ingresos por la comercialización de la fruta, dando a conocer que existe un mercado competitivo.

GRÁFICO 23 Compañías exportadoras de banano expresadas en porcentajes año 2013



Fuente: (AEBE)

Elaboración: Las Autoras

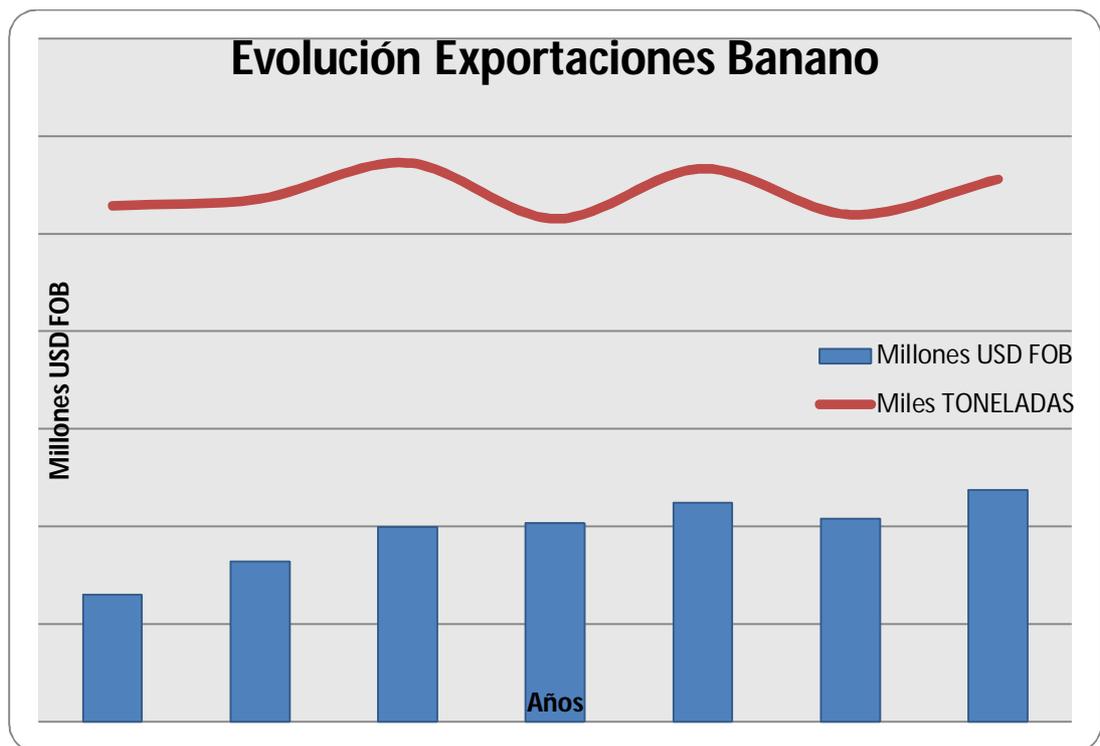
5.4.8 EXPORTACIONES ANUALES DE BANANO

La industria bananera ecuatoriana es uno de los sectores de exportación más importantes, debido a que genera una gran cantidad de divisas no petroleras, fomentando empleo de forma directa e indirecta

para la población ecuatoriana, puesto que a mayor producción se necesita contratar más mano de obra, el Ecuador posee una tendencia de crecimiento en los periodos sujetos a análisis.

A lo largo de los periodos sujetos a análisis, las exportaciones del banano han ido creciendo en grandes cantidades, debido a la aceptación de la fruta en los principales mercados, cada año dichos mercados compran más cajas de bananos al Ecuador, generando una mayor cantidad de ingresos para el país, tal como ocurrió en el año 2011 y 2013 que fueron uno de los años más representativos para las exportaciones de banano.

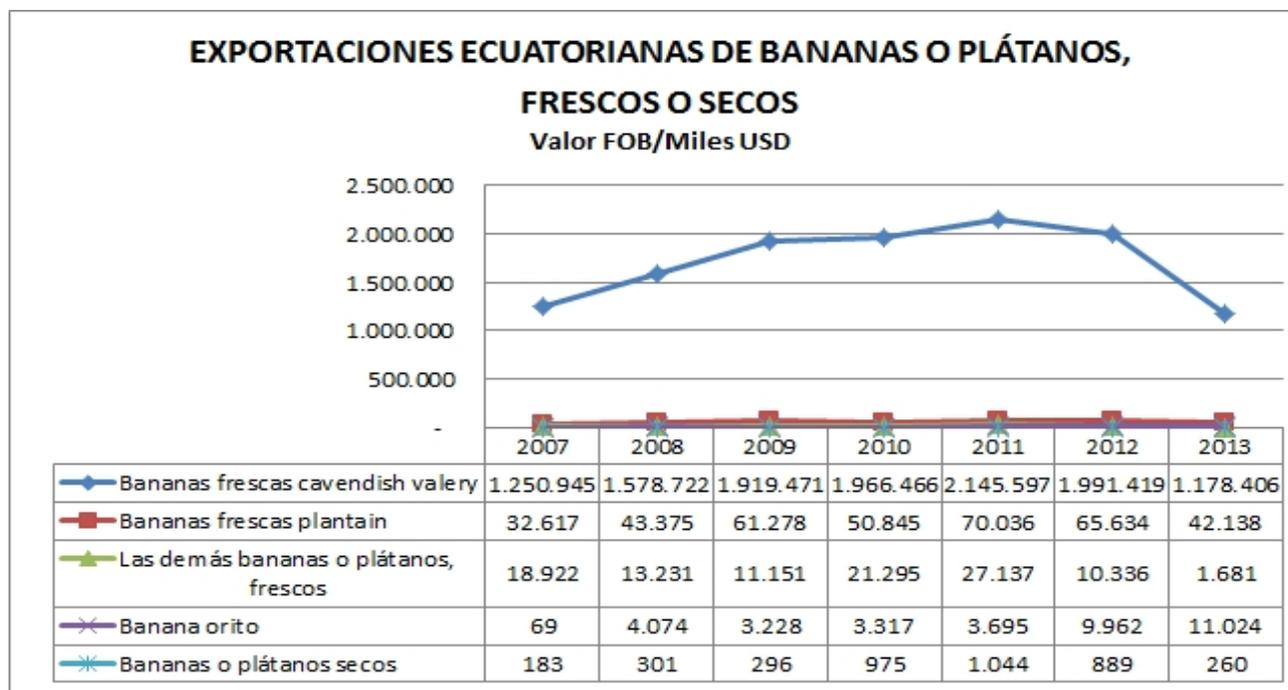
GRÁFICO 24 Evolución exportaciones desde año 2007 al 2013



Fuente:(PRO ECUADOR Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones , 2014)

Elaboración: Las Autoras

GRÁFICO 25 Exportaciones de bananos o plátanos por producto año 2007 a Junio de 2013



Hasta Junio del 2013

Fuente: (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2011) (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2013)

Elaboración: Las Autoras

Las exportaciones que realizó Ecuador durante estos periodos no se debió a un solo tipo de banano sino a todas las clases de banano que posee Ecuador, pero no todas estas clases son compradas en mayor cantidad por el mercado extranjero, algunas tienen más aceptación y otras tratan de mantenerse en dichos mercados, sin embargo durante nuestros periodos sujetos a análisis años 2007 a 2013, se determinó que el tipo de banano que los compradores prefieren consumir son el Cavendish, valery, considerados como los más apetecibles por el mercado internacional, año a año la compra de dicha fruta se ha ido incrementando considerablemente.

5.4.9 EXPORTACIONES POR DESTINO

El banano ecuatoriano tiene gran aceptación en el mercado internacional, el destino de dichas exportaciones han sido las siguientes:

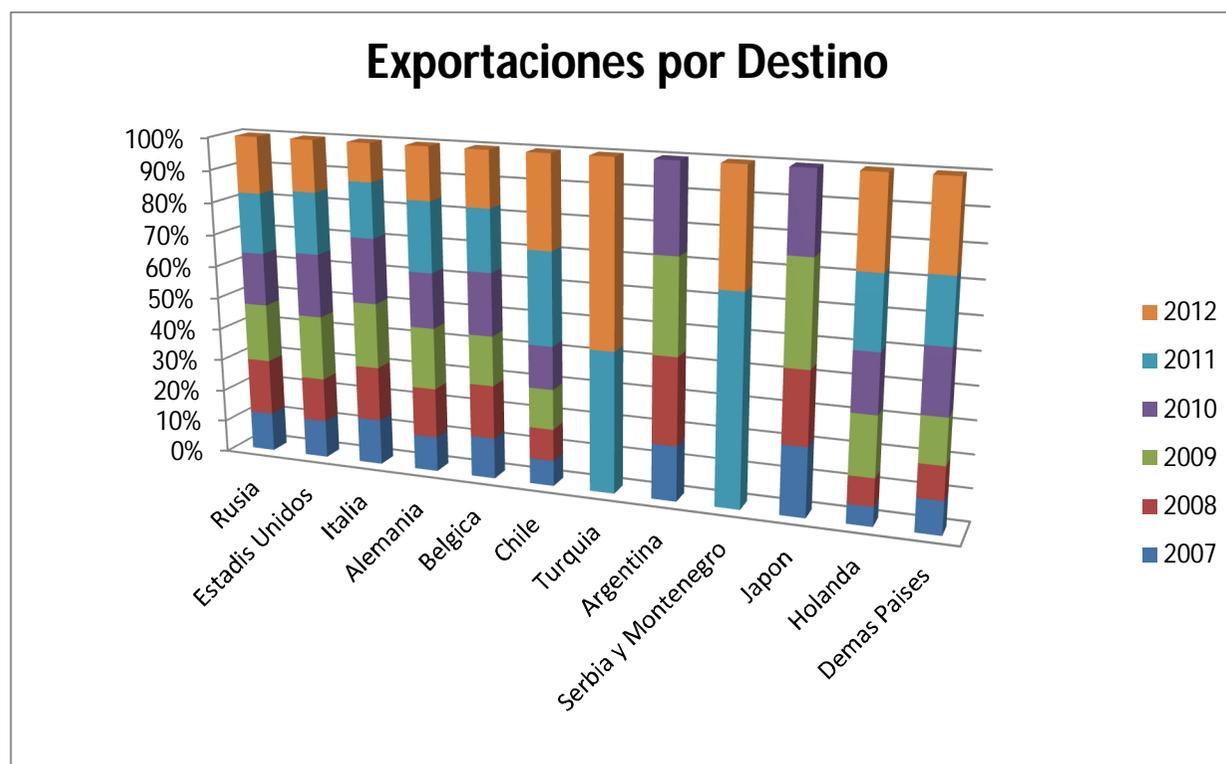
Tabla 14 Exportaciones de bananas o plátanos por destino expresados en valor fob/miles de dólares año 2007 a 2012

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Rusia	24,39%	27,71%	23,68%	21,07%	21,96%	22,07%
Estados Unidos	20,96%	19,42%	23,27%	22,46%	19,85%	17,95%
Italia	19,23%	18,21%	17,98%	17,55%	13,50%	10,04%
Alemania	8,58%	9,66%	9,81%	8,61%	9,99%	8,05%
Bélgica	7,47%	7,74%	5,92%	7,27%	6,55%	6,37%
Chile	2,41%	2,36%	2,45%	2,56%	5,04%	5,43%
Turquía	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,31%	4,67%
Argentina	2,36%	2,96%	2,67%	2,40%	0,00%	0,00%
Serbia y Montenegro	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,89%	2,33%
Japón	1,23%	1,04%	1,21%	0,90%	0,00%	0,00%
Holanda	1,01%	1,14%	2,03%	1,94%	2,17%	2,91%
Demás Países	12,37%	9,76%	10,98%	15,23%	13,75%	20,19%
Total General	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2011) (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2013)

Elaboración: Las Autoras

GRÁFICO 26 Exportaciones de bananas o plátanos por destino expresados en porcentaje año 2007 al 2012



Fuente: (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2011) (Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR, 2013)

Elaboración: Las Autoras

De acuerdo a los datos estadísticos proporcionados por la Dirección de Inteligencia Comercial e Inversiones, Pro Ecuador sobre las exportaciones de banano realizadas por destino durante los periodos 2007 a 2013, se obtuvo que el principal destino del banano ecuatoriano es Rusia, dicho país ha generado mayor cantidad de ingresos al Ecuador debido a la frecuente compra de la fruta, la aceptación de la fruta en el mercado Ruso ha sido sujeto a un largo proceso, Rusia ha sido un comprador durante varios años, antes de los años noventa las ventas que se realizaban de cajas de banano eran en pequeñas cantidades, después de esos años la venta de la fruta ha ido creciendo en cantidades enormes hasta tal punto que dicho mercado se ha convertido en el principal comprador de banano ecuatoriano, este país es un comprador potencial y continuo hasta la actualidad, puesto que el presidente de Rusia dispuso no aceptar las importaciones de Estados Unidos o la Unión Europea, haciendo que los mercados de Latinoamérica sean más atractivos para Rusia, lo que pone en ventaja a Ecuador por ser un exportador de dicha fruta, las relaciones comerciales con Rusia han generado un gran flujo de efectivo para el Ecuador en la comercialización de sus productos hacia Rusia.

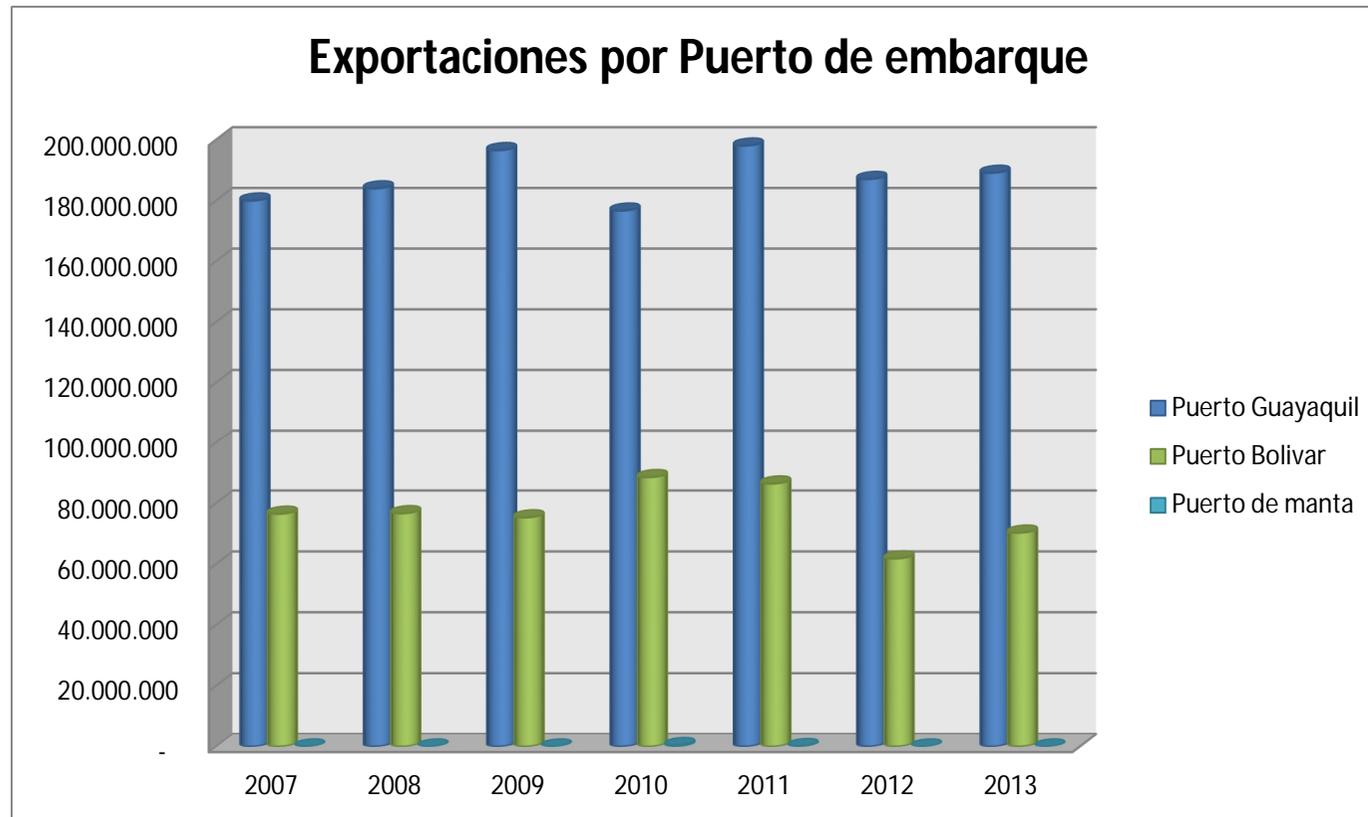
Adicionalmente los exportadores de banano deben tener en consideración las medidas de seguridad para que la fruta llegue al mercado extranjero en perfectas condiciones debido a que el banano podría dañarse por la existencia de variaciones de temperatura procedente del contenedor, al ser un producto perecible la cadena de frío garantiza la vida del banano, para que esta sea controlada por los mercados de destino, el banano puede ser transportado en un contenedor o una naviera refrigerada, donde el comprador decide si el banano es exportado en cajas sueltas o en pallets, habitualmente los países desarrollados prefieren que el producto sea ubicado en pallets para que este llegue al punto de destino de una forma segura.

5.4.10 EXPORTACIONES POR PUERTOS

En el Ecuador existen tres puertos en donde se embarca el banano para ser exportado al mercado extranjero, los cuales son: el puerto de Guayaquil, Puerto Bolívar y Puerto de Manta, sin embargo en los periodos sujetos a análisis se ha utilizado dos puertos con bastante frecuencia como son el puerto de Guayaquil y puerto Bolívar, estos son los que generan mayor cantidad de empleo para los ecuatorianos, el movimiento que presenta cada uno de estos puertos de cajas de banano va a depender de la demanda del mercado, a mayor cantidad de demanda se presentara mayor movimiento en cada uno de los puertos, para lo cual el puerto se vería en la necesidad de contratar más mano de obra para cumplir con las entregas en los tiempos estipulados por el exportador y el producto llegue al comprador en condiciones óptimas.

Al 31 de diciembre del 2013 las exportaciones de banano fueron de 259.338.649 millones de cajas aumentando un 4% respecto al año 2012.

GRÁFICO 27 Exportaciones por puerto de embarque expresadas en Millones de cajas de banano Año 2007 al 2013



Fuente: (Escalante , 2011) (AEBE) (Cruz, 2014) (Arteaga, 2013) (Banco Central del Ecuador, 2013) (Cruz L. , 2014)

Elaboración: Las Autoras

5.4.11 PRINCIPALES MARCAS EXPORTADORAS

En el Ecuador las exportaciones de banano han ido creciendo año a año, generando la necesidad de que los competidores inscriban las marcas de sus productos en el Ministerio, para que la marca se inscriba correctamente el exportador deberá presentar el título de propiedad emitido por la Dirección Nacional de Propiedad Industrial del Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual IEP dentro de las principales marcas se tiene las siguientes:

Tabla 15 Principales marcas exportadoras

No.	Marcas
1	AYAPAL
2	Bagno
3	Bonanza
4	Bonita
5	Cabana
6	Chiquita
7	Del Monte
8	Dole
9	Don Carlos
10	Dusal
11	Excelban
12	Favorita
13	Fyffes
14	Golden B
15	Golden Force
16	Kitty
17	Le Fruit
18	OK
19	Onkel Tuca
20	Pretty Liza
21	Prima Donna
22	Sunway
23	Super Banana

Fuente: (AEBE)

Elaboración: Las Autoras

5.5 RECOLECCIÓN DE DATOS

En esta parte se realizó la investigación del sector bananero para conocer cuál es el ingreso percibido por las recaudaciones efectuadas durante los periodos 2007 al 2013, con la finalidad de comprobar que se está cumpliendo la normativa de los precios de transferencia y si se aplica correctamente el principio de plena competencia en las transacciones efectuadas por los contribuyentes con sus partes relacionadas.

Para comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia se lo puede realizar mediante el análisis de la declaración del impuesto a la renta correspondiente al formulario 101, en el cual se especifican las cantidades que fueron desembolsadas (compras) o recibidas (ventas) por la empresa relacionada.

5.5.1 RECAUDACIONES EFECTUADAS

De acuerdo a (El Comercio, 2012) las exportadoras de banano que pueden ejercer actividades de exportación de la fruta en el exterior son alrededor de 300 empresas y cada vez hay nuevas compañías interesadas en trabajar en dicho sector sin embargo hay empresas que están inscrita pero no ejercen su actividad; es decir, están inactivas generando un disminución en la recaudación por parte de este sector al Ecuador.

GRÁFICO 28 Valor recaudado del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008 - 2014

AÑO	VALOR RECAUDADO	VALOR RECAUDADO						
2008	60.929.144,65	371.086.392,33	332.930.399,10	119.922.599,66	1.774.313,79	857.332,63	2.130.978.506,09	117.903.138,04
2009	68.512.213,51	401.152.372,47	231.658.111,63	113.674.297,60	1.784.113,92	942.347,70	2.201.534.176,48	134.212.717,27
2010	60.557.844,65	400.554.007,37	353.340.000,70	129.722.814,71	1.680.547,35	1.037.377,37	2.444.503.066,03	155.400.573,70

Fuente: (SRI, 2015)

Elaboración: Las Autoras

La recaudación del sector bananero está incorporada dentro del gran grupo “Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura”; es decir, dicha recaudación no está enfocada solo en el sector bananero.

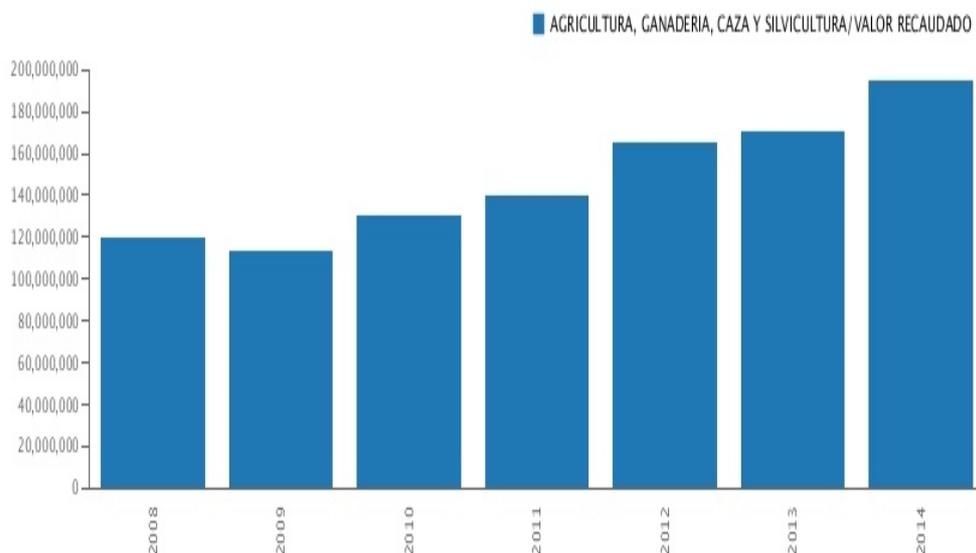
Tabla 16 Valor recaudado del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008-2014

AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y SILVICULTURA	
AÑO	VALOR RECAUDADO
2008	119.922.599,66
2009	113.674.297,60
2010	129.722.814,71
2011	139.652.560,59
2012	165.587.579,87
2013	169.968.349,51
2014	194.723.994,35

Fuente: (SRI, 2015)

Elaboración: Las Autoras

GRÁFICO 29 Recaudación del sector agricultura, ganadería, caza y silvicultura correspondiente a los periodos 2008 - 2014



Fuente: (SRI, 2015)

Elaboración: Las Autoras

5.5.2 OBLIGACIONES GENERADAS POR EFECTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DURANTE LOS PERIODOS FISCALES 2007-2013.

Para determinar si las transacciones realizadas por las exportadoras están cumpliendo con las respectivas leyes, en este caso el cumplimiento del principio de plena competencia, para ello se debe realizar un análisis de los casilleros de las partes relacionadas establecidas en el formulario 101 y al momento de realizar el análisis se encuentra con cantidades altas en compras a relacionadas, se debe pedir la respectiva documentación que soporte dicho gasto.

Para realizar dicho análisis referente a las declaraciones realizadas por el sector bananero, se recurrió a la página del SRI, como en esta página

las declaraciones no están detalladas por contribuyente, se recurrió a la recolección de datos de la Superintendencia de compañías de la cual se realizó una muestra de las principales compañías exportadoras de banano referente al año 2013(ver anexo 3), en el cual se pudo determinar lo siguiente:

- Cuentas por pagar diversas – relacionadas con un monto de \$27.342.163,31
- Documentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados con un monto de \$80.041.442,45
- Otras Cuentas por Cobrar relacionadas con un monto de \$10.373.997,66

De las principales compañías exportadoras de banano se pudo determinar que las empresas que realizan operaciones de compras o ventas con sus relacionadas son:

Truisfruit S.A.

Reybanpac Rey Banano Del Pacifico Ca

Comercializadora De Banano Del Sur Comersur Cia. Ltda.

Obsa Oro Banana S.A.

Brundicorpi S.A.

Ecuagreenprodex S.A

Exportadora De Banano Del Oro EXBAORO CÌA.LTDA

Calidad En Banano Banacali S.A.

Fruta Rica Frutaric S.A.

Frutadeli S.A.

Isbelni S.A

Banacalm S.A.

Trinifresh.

De la muestra de compañías seleccionadas se analizó las operaciones de ventas que realizaron las exportadoras con sus relacionadas, de tal forma se obtuvo que tres de esas empresas las cuales son: Truisfruit S.A., Reybanpac Rey Banano del Pacífico S.A. y Coragrofrut S.A., sus ingresos provienen mayormente por la venta del producto a sus relacionadas, la administración tributaria debería pedir la respectiva documentación de las ventas para verificar a que relacionada se está vendiendo, donde esta domiciliada y si se está vendiendo a precio de mercado, de no ser así se trataría de una triangulación y se estaría evadiendo impuesto, para esto se debe utilizar los respectivos comparables internos o externos.

Las operaciones de Reybanpac Rey Banano del Pacífico S.A. deben ser verificadas por la administración tributaria debido a que mantienen gastos por sus compras realizadas a relacionadas, generando de tal forma más gastos para la exportadora y esto reduciría el pago de impuesto.

De acuerdo a (La Hora, 2007) indica que la mayoría de las exportadoras de banano evaden impuestos al vender el producto a sus empresas vinculadas domiciliadas en paraísos fiscales, esto se comprueba al ver que varias de estas exportadoras realizan grandes ventas sin embargo pagan menos impuestos.

5.5.3 CASOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN OTROS PAÍSES

En Perú las compañías que efectúan precios de transferencia suman alrededor de 590 y la mayoría de estos son los principales contribuyentes, las transacciones efectuadas con precios de transferencia representa el 26% de producto interno, dicho porcentaje se debe al poco control por

parte de la administración tributaria en cuanto a precios de transferencia, no se cuenta con un departamento especializado en el tema por lo tanto no se ha instruido al contribuyente sobre este tema, dicha desatención ha generado que el estado peruano deje de percibir una adecuada recaudación de tributos (Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, 2014).

“Internacionales de Fiscalización Argentina

Volkswagen (1999) - Método TU, con ajustes por capacidad ociosa, CXC y ajustes extraordinarios.

- El fisco solicitó verificar la posición de las comparables respecto a los ajustes aplicados:
- Capacidad Ociosa: Realizó el ajuste a la mediana de las compañías comparables porque determinó un nivel de subutilización de planta de 12,66% (VW había incluido una subutilización de 60%).
- El Fisco aceptó: El Método y el PLI seleccionado; Comparación promedio (3años); Ajustes Económicos realizados: Capacidad Ociosa: Parcial y Rechazó: Ajustes Económicos.
- La Corte falló a favor del contribuyente porque no existieron explicaciones convincentes que sustenten la descalificación de lo declarado por el contribuyente.” (ERNST & YOUNG , 2011)

6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1. CONCLUSIONES

El sector bananero es uno de los sectores más productivos, el cual genera grandes cantidades de ingreso para la economía ecuatoriana, la mayor parte de las exportadoras de banano tienen operaciones con compañías relacionadas, sin embargo no es posible determinar si están domiciliadas en paraísos fiscales o localmente.

El análisis de los Precios de Transferencia sirven para verificar que las transacciones entre compañías relacionadas se están efectuando de acuerdo al principio de plena competencia, respecto a la investigación realizada, en algunos casos no se está cumpliendo el principio de plena competencia, debido a que los precios no son acorde a los precios de mercado, aunque el banano es una fruta que cuenta con precios regulados por acuerdos ministeriales, no ha sido posible tener acceso a información de los precios de exportación con los cuales operan las compañías exportadoras.

Sin embargo se estima que la mayor parte de las exportadoras de banano han realizado transacciones con relacionadas domiciliadas en paraísos fiscales haciendo que la recaudación reflejada de los periodos fiscales analizados no sea la correcta, debido a que su declaración de impuestos no refleja su verdadera realidad económica, como por ejemplo el caso de exportadora bananera Noboa , a pesar de ser una de más grandes exportadoras de banano que realiza grandes cantidades de ventas su declaración no era la correcta, en este tipo de casos el SRI realiza rentas presuntivas para obtener la verdadera recaudación.

6.2. RECOMENDACIONES

Se recomienda a la Administración Tributaria, Servicios de Rentas Internas ejercer mayor control no solo en el sector bananero sino en todas aquellas compañías que tengan operaciones con vinculadas domiciliadas en el exterior, se debe instruir a los contribuyentes, para que realicen adecuadamente sus declaraciones, debido a que la evasión de impuestos hace que el país obtenga una menor recaudación tributaria y no se estaría influyendo correctamente en la economía.

El SRI debe realizar un mayor control a las compañías que tienen vinculación con relacionadas, debe instruir a los contribuyentes con casos que han ocurrido en otros países referente a precios de transferencia, como varias empresas grandes de un momento a otro han tenido que desembolsar grandes cantidades de dinero producto de una mala utilización de los precios de transferencia.

Por último se recomienda que en la página del SRI se dé a conocer de forma más detallada las recaudaciones generadas por cada contribuyente perteneciente al sector bananero para de este modo poder saber cuánto declaró la empresa referente a partes relacionadas y si están fueron producto de ventas o compras realizadas a partes relacionadas locales o domiciliadas en paraísos fiscales, es claro el trabajo que ha realizado el SRI en cuanto al control de precios de transferencia en las compañías, sin embargo se considera se siga trabajando en este tema y proponer controles más eficaces, también se recomienda a la AEBE la debida actualización de su página debido a que en muchas ocasiones cuando se intenta buscar información estadísticas la página falla.

BIBLIOGRAFÍA

Código Civil. (2012). CEP.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno . (17 de 12 de 2013). Ecuador.

Reglamento para la aplicación Ley De Régimen Tributario Interno, LORTI. (17 de 12 de 2013). *Reglamento para la aplicación Ley De Régimen Tributario Interno*. Ecuador.

(13 de 11 de 2014). Recuperado el 17 de 12 de 2014, de Ecuador romperá récord de producción de banano:
<http://www.eluniverso.com/noticias/2014/11/13/nota/4219771/ecuador-rompera-record-produccion-banano>

Acosta, E. G. (2014). Cumbre Mundial de Banano. *Revista El agro*, 8.

AEBE. (2009). *LA INDUSTRIA BANANERA*. Recuperado el 11 de 12 de 2014, de http://www.aebe.com.ec/data/files/Publicaciones/INDUSTRIA_BANANERA_2009_act_sept_2010.pdf

AEBE. (s.f.). *EXPORTACIONES MENSUALES DE BANANO*. Obtenido de http://www.aebe.com.ec/data/files/DocumentosPDF/Estad%C3%ADsticas/2013/2do_semestre/ExportMen_Dic13.pdf

AEBE. (s.f.). *EXPORTACIONES MENSUALES DE BANANO*. Recuperado el 14 de 10 de 2014, de http://www.aebe.com.ec/data/files/DocumentosPDF/Estad%C3%ADsticas/2013/2do_semestre/ExportMen_Dic13.pdf

Apaza, M. (2007). Precios de transferencia en el Perú. Perú.

Área de Fiscalidad Internacional Dirección Nacional. (03 de 2008). *Precios de Transferencia*. Recuperado el 12 de 01 de 2015, de http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20080513_100555_ECUADOR_PWPT.pdf

Arteaga, S. (2013). Estudio de la cadena de valor agroalimentaria del banano de Ecuador. Madrid, España.

AYCANBAN. (s.f.). *Propiedades del Banano*. Recuperado el 07 de 01 de 2015, de <http://www.aycanban.com/propiedades-del-banano.htm>

Banco Central del Ecuador. (septiembre de 2013). ENCUESTAS DE COYUNTURA SECTOR AGROPECUARIO. Ecuadoc.

Barberan, N. (2014).

- Barberan, N. (2014). Ejercicios de ajustes. Ecuador.
- Barberan, N. (2014). Ejercicios de ajuste. Ecuador.
- Barberan, N. (2014). Precios de Transferencia. Ecuador.
- Barberan, N. (2014). Precios de Transferencia. Ecuador.
- Bettinger Barrios, H. (2000). *Precios de Transferencia Sus Efectos Fiscales*. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Cárdenas, C. (27 de Agosto de 2009). ECUADOR, ¿PAÍS AGROPECUARIO? ECUADOR, ¿PAÍS AGROPECUARIO?
- CRONISTAS.COM. (10 de 02 de 2015). Volkswagen Argentina.
- Cruz Camacho, J. (s.f.). *Precios de transferencia –Un caso de estudio*. Recuperado el 4 de 11 de 2014, de Precios de transferencia –Un caso de estudio: <http://www.ajlasa.com/jcc.pdf>
- Cruz, L. (2014). NUEVAS OPORTUNIDADES DE RELACIONES COMERCIALES EN LA EXPORTACIÓN DE BANANO ECUATORIANO A LA REPÚBLICA POPULAR CHINA. Guayaquil, Guayas, Ecuador.
- Cruz, M. d. (2014). Elasticidad-precio de las exportaciones del sector bananero del Ecuador en el periodo 1970-2010. Loja, Loja, Ecuador.
- DELOITTE. (24 de 4 de 2013). Seminarios de Precios de transferencia.
- Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR. (2011). *Análisis Sectorial de Banano*. Recuperado el 03 de 01 de 2015, de <http://www.proecuador.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2011/09/PROEC-AS2011-BANANO.pdf>
- Dirección de Inteligencia comercial e inversiones, PRO ECUADOR. (2013). *Análisis del Sector Banano*. Recuperado el 05 de 01 de 2015, de http://www.proecuador.gob.ec/wp-content/uploads/2013/09/PROEC_AS2013_BANANO.pdf
- Dr. Latapí Ramírez, M. (2003). *CASOS PRACTICOS SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. IESF Primera Edición.
- Duran Arias, L., & Erney Rubio, F. (2003). Precios de Transferencia. Santa Fe De Bogotá D.C., Colombia.
- El Comercio. (16 de 02 de 2012). 24 Firmas nuevas pueden exportar banano este año. Guayaquil, Guayas, Ecuador.

- El Universo. (31 de 10 de 2009). Bananeros deben respetar precio. Guayaquil, Guayas, Ecuador.
- ERNST & YOUNG . (26 de 10 de 2011). Fiscalización en precios de transferencia .
- Escalante , M. R. (2011). Producción y precio del banano en la provincia de el oro 2009 al 2010.
- INEC. (2013). *Encuesta de Superficie y Producción Agropecuaria Continua*. Recuperado el 22 de 12 de 2014, de http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Estadisticas_agropecuarias/espac/espac%202013/InformeEjecutivoESPAC2013.pdf
- INEC. (s.f.). *ANÁLISIS DEL SISTEMA AGROALIMENTARIO DEL BANANO EN EL ECUADOR*. Recuperado el 11 de 12 de 2014, de <http://www.ecuadorencifras.com/sistagroalim/pdf/Banano.pdf>
- INEC. (s.f.). *ANÁLISIS DEL SISTEMA AGROALIMENTARIO DEL BANANO EN EL ECUADOR*. Recuperado el 15 de 10 de 2014, de <http://www.ecuadorencifras.com/sistagroalim/pdf/Banano.pdf>
- INEC, 2. (2012). *Encuesta de Superficie y Producción Agropecuaria Continua*.
- INIAP. (2011). *Banano, Plátano y otras Musáceas*. Recuperado el 11 de 12 de 2014, de http://www.iniap.gob.ec/sitio/index.php?option=com_content&view=article&id=29:banano&catid=6:programas#indice
- INIAP. (2011). *Banano, Plátano y otras Musáceas*. Recuperado el 20 de 10 de 2014, de http://www.iniap.gob.ec/sitio/index.php?option=com_content&view=article&id=29:banano&catid=6:programas#indice
- Internas, S. d. (30 de 12 de 2005). Resolución NAC-DGER2005-0641. Ecuador.
- INTRIAGO ALAVA, À. F. (10 de 2011). IMPORTANCIA DE LA DEMANDA Y DESTINOS DE LAS EXPORTACIONES BANANERAS ECUATORIANAS 2008-2010. Guayaquil, Guayas , Ecuador.
- La Hora. (07 de 10 de 2007). Evasión de impuestos en Ecuador bordea los 3.000 millones de dólares anuales. Ecuador.
- Latapì Ramírez, M. (2003). *Casos prácticos sobre precios de transferencia*. México D.F.: Ediciones Fiscales ISEF .
- LRTI. (10 de 02 de 2014). Ley de Règimen Tributario Interno . *Ley de Règimen Tributario Interno* . Ecuador .

- Manya. (2011). *Fiscalidad internacional Nuevo escenario tributario en el Ecuador*. Guayaquil: Grupo de investigación y docencia económica.
- Mejía Burbano, J. (31 de 03 de 2013). *¿Cómo exportar banano?* Recuperado el 13 de 1 de 2015, de <http://comunidad.todocomercioexterior.com.ec/profiles/blogs/exportacion-de-banano>
- Murillo, S. (s.f.). Recuperado el 15 de 01 de 2015, de CAMAE: <http://www.camae.org/files/Informar/A%C3%B1o%202012/Julio/aprendiendo%20m%C3%A1s/La%20industria%20bananera%20ecuatoriana.docx>.
- OCDE, O. p. (2010). *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales.
- OCDE, O. p. (2014). www.oecd.org.
- PRO ECUADOR Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones . (03 de 2014). *EVOLUCIÓN ENERO-DICIEMBRE 2013 EXPORTACIONES ECUATORIANAS*. Recuperado el 15 de 1 de 2015, de <http://comercioexterior.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/04/EXPORTACIONES-ENE-DIC-2013-vs-2012.pdf>
- PROECUADOR, I. d. (2011). Análisis sectorial de banano.
- PROECUADOR, I. d. (2013). Análisis del sector Banano.
- Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe. (10 de 04 de 2014). Perú: operaciones por precios de transferencia representan el 26% del PBI.
- Rodríguez Insuasti, L. (10 de 2009). ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LAS METODOLOGÍAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (CASO PRÁCTICO A LA INDUSTRIA TABACALERA). Quito , Ecuador.
- Samaniego, P. (2014). Solución Caso Precios de Transferencia . Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas . (26 de 05 de 2011). Resolución No. NAC-DGERCGC11-00222-A. *Resolución No. NAC-DGERCGC11-00222-A*. Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas . (10 de 07 de 2012). Circular N° NAC-DGECCGC12-00013. *Circular Paraísos Fiscales* . Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (16 de 10 de 2009). Resolución N° NAC-DGERCGC09-00704 . *Resolución N° NAC-DGERCGC09-00704* . Ecuador.
- Sevicio de Rentas Internas. (3 de 2 de 2015). Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052. Quito, Ecuador.

- SRI. (30 de 12 de 2005). AYUDA TÉCNICA PARA LA OBTENCIÓN DE LA MEDIANA Y EL RANGO DE PLENA COMPETENCIA.
- SRI. (16 de 10 de 2009). RESOLUCION N° NAC-DGERCGC09-00704. *RESOLUCION N° NAC-DGERCGC09-00704*. Ecuador.
- SRI. (24 de 1 de 2013). Anexo de operaciones con Partes Relacionadas.
- SRI. (18 de 12 de 2013). Informe Integral de Precios de Transferencia. Ecuador.
- SRI. (30 de 1 de 2015). Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>
- SRI. (30 de 1 de 2015). Obtenido de <https://declaraciones.sri.gob.ec/saiku-ui/>
- Superintendencia de Compañías y Valores. (2015). *Portal de Informació*n. Obtenido de http://appscvs.supercias.gob.ec/portaldeinformacion/consulta_cia_param.zul
- Superintendencia de Compañías y Valores. (2015). *Portal de Informació*n. Obtenido de http://appscvs.supercias.gob.ec/portaldeinformacion/consulta_cia_param.zul
- Superintendencia de Compañías y Valores. (2015). *Portal de Informació*n. Obtenido de http://appscvs.supercias.gob.ec/portaldeinformacion/consulta_cia_param.zul
- Unión General de Trabajadores . (s.f.). *CÓMPUTO DE LOS GRADOS DE PARENTESCOS*. Recuperado el 10 de 1 de 2015, de http://www.ujaen.es/huesped/fete-ugt/documentos/pas_l/parentescos.pdf
- Villao Uzho, L. (2013). CREACIÓN Y CLONACIÓN DE PLÁSMIDOS PARA EL ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD DE PROMOTORES EN BANANO. Ecuador.

SIGLAS

AEBE	Asociación de Exportadores de Banano del Ecuador
APA	Acuerdos Anticipados de Precios
CÍA	Compañía
I&D	Investigación y Desarrollo
I.R	Impuesto a la Renta
INIAP	Instituto Nacional de Investigaciones Agropecuarias
LRTI	Ley de Régimen Tributario Interno
OCDE	Organización para la cooperación y el Desarrollo Económico
OPR	Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas
RLRTI	Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno
SRI	Servicio de Rentas Internas
U.M	Utilidad Mínima
U.O.R	Utilidad Operativa Residual

ANEXOS

ANEXO 1: Resolución. No. NAC-DGERCGC13-00011

En el artículo 4 de la Resolución. No. NAC-DGERCGC13-00011 publicada en el Registro Oficial No. 878, de fecha 24 de enero del 2013, indica que el Informe Integral de Precios de Transferencia deberá presentarse por escrito y en archivo magnético, en formato PDF-texto, y deberá contener la siguiente información:

I. Resumen ejecutivo:

A. Alcance y objetivo.

B. Contenido.

C. Conclusiones.

II. Análisis funcional: El cual deberá detallar las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso.

Este análisis deberá describir información, del contribuyente analizado y del grupo de empresas al cual pertenece, como: antecedentes, estructura, actividades, proveedores, clientes, competencias, funciones realizadas por el negocio y riesgos asumidos, entre otras. Adicionalmente es necesario que se describa cada una de sus áreas funcionales que pueden ser manufactura, distribución, compras y ventas, mercadeo y ventas, etc.; y reflejar una descripción de la participación accionaria de la empresa con relación a sus partes relacionadas.

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

A. Antecedentes grupo multinacional:

- i. Historia o panorama.
- ii. Estructura organizacional y societaria.
- iii. Línea de negocio y productos.
- iv. Otros aspectos relevantes.

B. Funciones realizadas por el grupo:

- i. Investigación y desarrollo.
- ii. Manufactura.
- iii. Distribución.
- iv. Mercadeo y publicidad.
- v. Ventas.

C. Antecedentes compañía local:

- i. Historia o panorama.
- ii. Estructura organizacional y societaria.
- iii. Línea de negocio y productos. iv. Clientes. v. Competencia.
- vi. Otros aspectos relevantes

D. Funciones realizadas por la compañía local: (Reformado por el Art. 2 de la Res.NACDGER2008-1301, R.O. 452, 23-X-2008).

i. Investigación y desarrollo. ii. Manufactura.

iii. Distribución.

iv. Compras (locales y al exterior).

v. Ventas (locales y al exterior).

vi. Mercadeo y publicidad.

vii. Control de calidad.

viii. Operaciones financieras.

E. Riesgos asumidos:

i. Mercado.

ii. Propiedad, planta y equipo.

iii. Investigación y desarrollo.

iv. Financieros.

v. Cambiario.

vi. Tasas de interés.

vii. De crédito.

viii. Otros aplicables.

F. Activos utilizados.

G. Transacciones inter-compañía:

i. Venta de máquina y equipo.

ii. Venta de inventarios.

iii. Transferencia de intangibles.

iv. Provisión de servicios.

v. Operaciones financieras.

vi. Otras.

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

A. Contexto macroeconómico ecuatoriano.

B. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial. C. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local.

D. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial.

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

E. Detalle y la cuantificación de las operaciones realizadas con partes relacionadas.

F. Selección del método más apropiado indicando las razones y fundamentos por los cuales se lo consideró como el método que mejor reflejó el principio de plena competencia.

G. Selección del indicador de rentabilidad según método seleccionado.

H. Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado.

I. Detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.

J. Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos.

K. Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.

L. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia.

M. Estado de situación y de resultados de las empresas comparables correspondientes a los ejercicios fiscales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, indicando la fuente de obtención de dicha información.

N. Conclusiones a las que se hubiera llegado.

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

Este informe deberá tener un índice de acuerdo al contenido anteriormente establecido, mismo que deberá ser anillado y foliado en orden secuencial e incluirá la firma de responsabilidad del representante

legal en caso de personas jurídicas, y del titular del RUC en caso de personas naturales.

ANEXO 2: CASO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA VOLKSWAGEN ARGENTINA

“Volkswagen Argentina

La cuestión controvertida en este fallo es el informe de precios de transferencia del año 1999, específicamente por los ajustes que efectuó Volkswagen a su estado de resultados para hacer su situación comparable a las empresas que fueron seleccionadas como tales.

En el 1999 la empresa hizo su informe de precios de transferencia utilizando el método del margen neto de la transacción aplicado a comparables externos. El Fisco no objetó el método ni los comparables, sino que reformuló el ajuste en concepto de capacidad ociosa, incobrabilidad y ajuste por indemnizaciones que hizo Volkswagen sobre sus resultados.

Los ajustes bajo discusión buscaban hacer efectivamente comparables los resultados de Volkswagen y los de las comparables, bajo el razonamiento de que si las otras empresas no sufrieron, por ejemplo, una capacidad ociosa extraordinaria equivalente a la de la analizada, el efecto en resultados de esa situación debe contemplarse para hacer una comparación válida.

Volkswagen argumentó que la capacidad ociosa del 1999 fue extraordinaria, igual que las indemnizaciones porque el nivel de actividad obligó a la suspensión de 500 trabajadores lo que originó indemnizaciones ampliamente fuera de los niveles normales, y respecto de la incobrabilidad manifestó que fue extraordinaria dado que muchos concesionarios entraron en quiebra o no pudieron saldar sus deudas ese año.

El Fisco no acepta los ajustes de indemnizaciones e incobrabilidad porque entiende que para que pueda asignárseles el carácter de extraordinario el concepto "debe ser analizado en función de la ocurrencia e intensidad de los hechos en las empresas comparables y no solo en la propia empresa. Por falta de un estudio adecuado de sus comparables, afirma que debe rechazarse el carácter extraordinario atribuido."

Esto es sumamente importante porque manifiesta que el Fisco acepta que los conceptos extraordinarios deben ajustarse en la empresa analizada, sin embargo el análisis del carácter de extraordinario no se agota en el análisis de ésta, sino que debe extenderse a los comparables.

El planteo fiscal sería fácil de aplicar si la empresa hubiera calificado de extraordinarios los gastos en el estado de resultados incluido en sus estados contables y por ende se podrían haber eliminado para su comparación con el resultado "ordinario" de las comparables". Sin embargo cuando el carácter de extraordinario surge de un análisis posterior que requiere un nivel de conocimiento muy profundo del mercado, la situación económica y la realidad de la empresa, transpolar ese nivel de conocimiento a las empresas comparables pretendiendo poder arribar a las mismas conclusiones parece utópico.

Al hacer los comentarios sobre Aventis Pharma propusimos definir los gastos extraordinarios como "los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el período, de suceso infrecuente en pasado y de comportamiento similar esperado en el futuro, generado en decisiones propias del ente o no".

Si el tratamiento está soportado por la calificación del estado de resultados no habría lugar a objeciones de las planteadas aquí por el Fisco, pero si no lo están es necesaria una valoración del carácter en la empresa analizada, y confiar en que la información ofrecida en los

balances de los comparables es toda la importante y que si no hay manifestaciones sobre conceptos extraordinarios, es porque no los hubo.

De nuevo, en materia de precios de transferencia el ajuste de conceptos extraordinarios lo genera el hecho de que se funde en una circunstancia extraordinaria para la empresa analizada y que no se han dado en los comparables propuestos. La eliminación de los resultados extraordinarios para llevar adelante una comparación bajo los métodos de resultados encuentra fundamento en que los resultados obtenidos por las empresas utilizadas como comparables no han obtenido resultados extraordinarios de la misma naturaleza, o en todo caso difícilmente se cuente con información suficiente para probarlo.

Lo que generalmente ocurre es que los balances de los comprables no ofrecen información suficiente para determinar si tienen resultados de la misma naturaleza, por lo que debería aplicarse un criterio de razonabilidad que permita definir, sobre la base de la información disponible, lo que es extraordinario en cada caso.

Respeto del ajuste por capacidad ociosa se discute básicamente lo mismo que para los otros dos, pero además el Fisco opina que la contribuyente tenía la información necesaria de los comparables para hacer un ajuste preciso. Si así fue no cabe aquí hacer ninguna consideración más allá que la evaluación de la comparabilidad debió haber llevado a evaluar los efectos en resultados del nivel de capacidad ociosa en la sociedad analizada y en cada uno de los comparables.

Opinión del Tribunal

Más allá de los temas discutidos en este fallo, lo novedoso es el razonamiento que sostiene el fallo del Tribunal, que impugna la pretensión fiscal en su totalidad.

El tribunal empieza su razonamiento diciendo que "no debe perderse de vista que todo cuanto concierne al instituto de precios de transferencia, aún resulta demasiado novedoso".

Luego basado en que (i) los inspectores no objetan los ajustes sino que sostienen que tales ajustes también debieron practicarse en las empresas comparables, (ii) el Fisco se abstiene de describir cual es el método en virtud del cual arribaron a sus conclusiones, ya que para ello debieron contar con información de los comparables que se "encuentras esparcidas por el mundo", concluye que el criterio fiscal se basa en una reconstrucción de neta base administrativa, practicada sobre datos elaborados en forma presuntiva.

Luego de una breve consideración de las normas aplicables (el juego del artículo 8 y el 15 que fue cambiante desde el 31/12/98) considera que el sistema de corrección de precios de transferencia permite el discrecionalismo en la elección de los factores de ajuste tanto para los contribuyentes como para los fiscalizadores, sin que se tenga el grado de certeza necesario como para dar la razón a alguno de ambos.

¿Qué sucedió en este caso? Al parecer que Volkswagen encontró buenos comparables para su actividad, pero la crisis del año 1999 no permitía hacer una comparación directa y exigía un ajuste para los resultados derivados de esa crisis. El Fisco opinó que esos ajustes serían viables, si las mismas cuestiones eran ajustadas en los comparables. ¿Cuál era el problema? ¿No había información suficiente de los comparables para hacer ello. Conclusión? El fisco rechaza los ajustes, no por inapropiados sino por no haberse hecho lo mismo sobre los comparables, pero no construye nada nuevo, no propone ninguna solución. ¿Qué hace el tribunal? Rechaza la pretensión fiscal porque no encuentra el grado de certeza necesario como para dar la razón a alguno de ambos.

Resulta claro que el tribunal manifiesta indirectamente que faltó un trabajo de acuerdo en la etapa administrativa del proceso. Su opinión parece un castigo al hecho de que, reconociendo que la empresa hizo su parte del trabajo, se encontró con los resultados de la crisis que intentó volcar al análisis y que el Fisco rechazó, pero sin ofrecer una mejor solución. Pareciera que el Fisco pretende del contribuyente una precisión en los ajustes poco realista bajo todo el arco de hechos y circunstancias. Hacer el análisis del 1999 sin contemplar la crisis de la Argentina no parece razonable. Esta cuestión amerita un acuerdo fundamental entre Fisco y contribuyente, donde en un clima de colaboración y entendimiento se logren zanjar estas cuestiones” (CRONISTAS.COM, 2015).

ANEXO 3: ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA DE LAS EXPORTADORAS DE BANANO AÑO 2013

FRUTA RICA FRUTARIC S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010207	Otras cuentas por cobrar relacionadas	145.109,57
JORCOP S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
20204	Cuentas por pagar diversas/Relacionadas	350.000,00
GOLDEN VALUE S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
20108	Cuentas por pagar diversas - relacionadas	88.000,00
FRUTADELI S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010207	Otras cuentas por cobrar relacionadas	560.181,00
20108	Cuentas por pagar diversas - relacionadas	1.188,72

Fuente: (Superintendencia de Compañías y Valores, 2015)

ISBELNI S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010206	Documentos y Cuentas por Cobrar clientes Relacionados	18.012,00
20108	Cuentas por pagar diversas - relacionadas	5.047.828,00
20204	Cuentas por pagar diversas/Relacionadas	26.772,00
BANACALM S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010207	Otras cuentas por cobrar relacionadas	874.971,37
20108	Cuentas por pagar diversas - relacionadas	1.199.688,08
TRINIFRESH		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010206	Documentos y Cuentas por Cobrar clientes Relacionados	2.239.788,49
Truisfruit S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010206	Documentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados	35.488.951,55
REYBANPAC REY BANANO DEL PACIFICO CA		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010206	Docuentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados	33.222.460,59
20108	Cuentas por pagar diversas-relacionadas	14.845.978,30
20204	Cuentas por pagar diversas/relacionadas	3.259.947,08
COMERCIALIZADORA DE BANANO DEL SUR COMERSUR CIA. LTDA.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010206	Docuentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados	57.267,20
1010207	Otras Cuentas por Cobrar relacionadas	1.318.100,48
20204	Cuentas por pagar diversas/relacionadas	1.116.128,68
20108	Cuentas por pagar diversas-relacionadas	309.296,69
OBSA ORO BANANA S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010206	Docuentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados	3.964.896,50
BRUNDICORPI S.A.		
Estado de situación financiera		
Al 31 de diciembre del 2013		
1010207	Otras Cuentas por Cobrar relacionadas	7.441.828,04
20108	Cuentas por pagar diversas-relacionadas	260.513,23

Fuente: (Superintendencia de Compañías y Valores, 2015)

CORAGROFRUT S.A.
Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre del 2013

1010206 Documentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados	5.025.256,79
20108 Cuentas por pagar diversas-relacionadas	98.639,04

EXPORTADORA DE BANANO DEL ORO EXBAORO CIA. LTDA.

Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre del 2013

1010207 Otras Cuentas por Cobrar relacionadas	33.807,20
20204 Cuentas por pagar diversas/relacionadas	738.183,49

CALIDAD EN BANANO BANACALI S.A.

Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre del 2013

1010206 Documentos y Cuentas por Cobrar Clientes Relacionados	24.809,33
---	-----------

Fuente: (Superintendencia de Compañías y Valores, 2015)