

Análisis de Precios de Transferencia aplicado a una empresa Importadora de Químicos Controlados: Guayaquil, Periodo Fiscal 2005.

Christian Vera Alcívar¹, Maria Nela Pastuizaca², Harold Álava³
Auditor CPA. ¹, Ing. Eléctrico, ², Directora, Economista³, Codirector
Instituto de Ciencias Matemáticas
Escuela Superior Politécnica del Litoral
Campus "Gustavo Galindo V.", Km. 30.5, vía Perimetral
Apartado 09-01-5863, Guayaquil, Ecuador
verachristian@gmail.com,mpastuiz@espol.edu.ec,harold.alava@ec.pwc.com

Resumen

El presente trabajo explica la metodología aplicable en el estudio y análisis de Precios de Transferencia entre compañías relacionadas que realizan operaciones durante un período fiscal.

La compañía en la cual se realizó el estudio se dedica a la importación de químicos controlados, y el análisis efectuado es con respecto a las operaciones que dicha compañía efectuó con su empresa relacionada en Bélgica, durante el período fiscal 2005.

En el capítulo I se resume el Marco Teórico sobre Precios de Transferencia, Principio de Plena Competencia y Partes Relacionadas. En el capítulo II se describe la metodología y etapas de estudio para el análisis de Precios de Transferencia.

En el capítulo III se realiza el análisis de la compañía para comprobar su cumplimiento sobre esta normativa tributaria. Para verificar este cumplimiento se utilizó el método de Precios Comparables No Controlado, debido a la información que fue proporcionada

Abstract

This work explains the methodology applicable in the study and analysis of transfer prices between related companies which perform operations during a fiscal year.

The primary activity of the company in which the study was conducted is importation of controlled chemicals. The analysis is done with respect to the operations this company did with its related company in Belgium during the fiscal year 2005.

Chapter one summarizes the theoretical framework of transfer prices, principle of full competency and related parts. Chapter two describes the methodology and stages of study for the analysis of transfer prices.

Chapter three shows the analysis of the company to verify their observance of tax rules. This observance was verified using the method of uncontrolled comparable prices, due to available information..

Introducción

Un gran porcentaje del comercio internacional se desarrolla entre empresas vinculadas, generalmente empresas multinacionales que transfieren mercaderías o servicios entre diversas unidades de negocios por ellas controladas, que tienen sus asientos en diferentes países.

Cuando estas unidades de negocios obedecen a una estrategia comercial común se pueden planificar las operaciones a fin de localizar la fuente de la ganancia en las jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación.

Los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han trabajado activamente en la búsqueda de mecanismos legales tendientes a evitar este fenómeno con el fin de que los fiscos de los países de exportación o de importación puedan aplicar sus impuestos sobre la renta que se hubiera producido en la propia jurisdicción fiscal, si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones de mercado entre empresas independientes una de la otra.

El objetivo de éste trabajo es dar a conocer un marco general de lo que comprende un estudio de precios de transferencias y analizar con un caso práctico, la aplicación de un método estadístico para determinar si una compañía negocia con otra compañía relacionada a precios de mercado, o como veremos, precios de Plena Competencia.

1. Marco Teórico

1.1. Antecedentes Económicos Y Legales

1.1.1 Antecedentes Económicos. Debido a la diferencia que existen en los diferentes países sobre el manejo de regímenes impositivos, y las empresas que desarrollan sus actividades económicas en varias partes del mundo, denominadas en el contexto económico como Multinacionales, las Administraciones Tributarias de los diferentes países han acogido como parte de su legislación local las directrices determinadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con la finalidad de determinar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia (Arm's Length) y mejorar la recaudación de impuestos por su aplicación, por lo que las empresas buscan optimizar su carga tributaria del grupo en su conjunto.

1.1.2 Antecedentes Legales. En materia jurídica se tiene 4 cuerpos legales que hacen referencia al tema de

Precios de Transferencia, que en orden cronológico son los siguientes:

- Ley de Reforma a las Finanzas Públicas (TROLE I), la misma que faculta a la administración tributaria y brinda poderes para regular los precios de transferencia de bienes y servicios.
- Decreto Ejecutivo 2430, que modifica el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el mismo que habla sobre el concepto de parte relacionadas y las obligaciones en cuanto a la presentación de información del Estudio de Precios de Transferencia.
- Resolución del Servicio de Rentas Internas 640, que determina el alcance sobre este tema y la información que contendrán el anexo, informe integral, así como plazos de presentación.
- Resolución del Servicio de Rentas Internas 641, que determina los parámetros para calcular la mediana y el rango de plena competencia.

De acuerdo con lo establecido en los cuerpos legales señalados se desprende dos obligaciones en materia de Precios de Transferencia:

- 1) **Anexo a la Declaración de Precios de Transferencia**, cuya presentación es dentro de los 5 días posteriores a la fecha de Declaración del Impuesto a la Renta, conforme al artículo 58 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- 2) **Informe Integral de Precios de Transferencia**, cuya presentación será en un plazo no mayor a 6 meses contados desde de la Declaración del Impuesto a la Renta, en conformidad con el artículo 58 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

1.2. Definición de Precios de Transferencia

“... El precio de transferencia presupone la divergencia del precio estipulado entre empresas vinculadas, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. Los precios en el conjunto vinculado son distintos a los que resultarían si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado ...” Ceferino José Aruta

1.3. Principio de Plena Competencia

El Principio de Plena Competencia analiza si el precio fijado en operaciones entre partes relacionadas debería

ser similar al que hubiese sido fijado en operaciones comparables entre partes independientes, dentro de un mercado en competencia

1.4. Partes Relacionadas

En materia de Precios de Transferencia, se consideran partes relacionadas o vinculadas aquellas en las que una persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, dirección, control o capital de otra persona natural o jurídica.

Los casos más importantes sobre vinculación establecidos conforme el Art. 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno están relacionados con 4 criterios y son ejemplificados a continuación:

1. Administración
2. Dirección
3. Control
4. Capital

1.5. Métodos de Aplicación

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), existen dos clases de métodos para la determinación del cumplimiento del Principio de Plena Competencia. Estas clases de métodos se conocen como:

Métodos Tradicionales o Transaccionales.
Precio Comparable No Controlado.
Precio de Reventa.
Costo Adicionado.

Métodos Basados en Utilidades.

Distribución de Utilidades
Residual de Distribución de Utilidades.
Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

2. Etapas de Estudio de Precios de Transferencia

2.1 Determinación de Partes Relacionadas

Para determinar si dos partes se encuentran relacionadas, se debe analizar de acuerdo a lo que se especifica anteriormente, según el artículo 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

2.2 Identificación de Operaciones

Para determinar si una persona natural o jurídica domiciliada en el Ecuador ha realizado operaciones en el exterior existen las siguientes fuentes de información:

- Estados Financieros de la Compañía;

- Estados de cuenta Bancarios locales y del exterior;
- Informes de auditoría e informes de las partes relacionadas domiciliadas en el exterior;
- Reportes del Banco Central sobre remesas al exterior de divisas.
- Otros Documentos internos o externos

2.3 Criterios de Comparabilidad

Según lo señalado en el Artículo 66.3 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno se considera que las operaciones son comparables cuando sus características económicas relevantes no presentan diferencias que afecten al valor o precio.

Existen 5 criterios para determinar si las operaciones son comparables:

Características de los Bienes y Servicios.
Análisis de las Funciones o Actividades Desempeñadas.
Términos Contractuales.
Circunstancias Económicas o de mercado.
Estrategias de Negocio.

2.4 Análisis Funcional

Una vez determinadas las características de los bienes y servicios que se transfieren entre partes relacionadas se debe realizar el análisis funcional de la Sociedad o de la Persona Natural para poder identificar:

- Funciones realizadas.
- Riesgos asumidos.
- Activos utilizados.

Con esto podremos identificar una realidad económica del ente analizado.

El análisis tiene su inicio en el punto anterior, en la concepción del bien o servicio y debe llegar hasta la venta a una parte independiente.

2.5 Análisis Documental

El Análisis Documental consiste en la recopilación de toda la información referente a las partes relacionadas y las operaciones con las mismas, que permitan crear la evidencia suficiente y necesaria para documentar adecuadamente los análisis funcional y económico.

2.6 Análisis de Sector

El análisis del sector muestra una situación del segmento de mercado al cual pertenece la compañía

que se está analizando. Dentro de este análisis se muestra información relevante de todo lo que compone el mercado, su nivel de aportación a la economía del país, principales agentes de crecimiento o decrecimiento, entre otros aspectos

2.6 Análisis Económico

El Análisis Económico puede ser dividido en tres sub-etapas:

- Ajustes económicos
- Aplicación de métodos
- Cálculos estadísticos

3. Caso Práctico

Para la aplicación del estudio de Precios de Transferencia trabajaremos con una empresa real, pero para efectos de proteger su identidad la denominaremos ABC S.A.

Para la empresa domiciliada en el exterior, es decir, la parte relacionada, usaremos el nombre de INTERNACIONAL Corp.

3.1 Determinación Partes Relacionadas

3.1.1 Criterios de Vinculación.- El artículo 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone los criterios para establecer la existencia de partes relacionadas; señala que como regla de aplicación general se consideran partes relacionadas cuando una sociedad o persona natural participe directa o indirectamente en el Capital, Administración, Dirección y/o Control de otra sociedad o persona natural; éstas podrán estar o no domiciliadas en el Ecuador.

En conclusión los criterios básicos para la determinación de vinculación son la participación directa o indirecta en: Capital, Administración, Dirección, Control.

3.1.1.1 Capital.- De acuerdo al análisis de la información societaria sobre la conformación del capital de ABC S.A., hemos determinado que durante el ejercicio fiscal 2005, su único accionista era la compañía INTERNACIONAL Corp., que tiene su domicilio en Bélgica, por consiguiente esta compañía se constituye en Parte Relacionada del exterior, debido a su participación directa en el capital.

3.1.1.2 Administración.- La Administración de la Compañía está bajo la responsabilidad exclusiva de la Gerencia General; producto del estudio realizado no consideramos que alguna sociedad o persona natural participe directa o indirectamente en las decisiones

administrativas, por lo tanto, ABC S.A. no tiene partes relacionadas por administración.

3.1.1.3 Dirección.- El órgano directivo de la Compañía está compuesto por la Junta General de Accionistas; considerando que ABC S.A. cuenta con un solo accionista, que es la Compañía INTERNACIONAL Corp., éste último sería a su vez una parte relacionada por Dirección

3.1.1.4 Control.- La Compañía tiene como cliente principal a TRANSNA S.A. con el 98% del total de los ingresos. Por efecto de una licitación internacional para la distribución de químicos, INTERNACIONAL Corp. obtuvo el contrato para su provisión en varios países en los cuales operan las compañías del grupo de TRANSNA S.A.. Consecuentemente, también la casa matriz establece los precios y se genera una vinculación con ABC S.A. por control en las decisiones de Precios a sus clientes.

3.2 Identificación Partes Relacionadas

Las importaciones que efectuó en el ejercicio fiscal 2005 alcanzan un valor FOB de USD \$ 2.276.899,00 y un valor CIF de USD \$ 3.608.104,66, motivo por el cual se encuentra en la obligación de presentar el Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia

3.3 Criterios de Comparabilidad

El numeral 2 del artículo 66.3 Criterios de Comparabilidad del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario establece que para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se realizará un análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por parte relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

La información contenida en esta sección es de gran importancia con el fin de seleccionar y aplicar apropiadamente la metodología de precios de transferencia para probar la naturaleza de la transacción entre Compañías Relacionadas.

3.4 Análisis Funcional

ABC S.A. durante el ejercicio fiscal 2005, su actividad económica principal fue la importación para su venta de químicos controlados, (carbonato de sodio denso y ligero y sulfato de sodio) materia prima principal en la

fabricación de detergentes. Su cliente principal en el Ecuador es la compañía ECUADOR S.A.

Dicho análisis se efectuó tomando en cuenta los siguientes aspectos:

Unidades de Negocio
 Funciones Organizacionales
 Funciones Operativas
 Funciones Administrativas de Apoyo
 Activos Utilizados
 Riesgos Asumidos

3.5 Análisis Económico

3.5.1.1 Análisis Funcional.- ABC S.A. en el Ecuador se constituye en el último eslabón de la cadena de servicio de INTERNACIONAL Corp., su función principal en el Ecuador consiste en colocar el producto en las instalaciones del cliente y administrar la relación con el organismo de Control.

3.5.1.2 Activos Utilizados.- Al analizar la composición de los activos fijos de la Compañía y su utilidad dentro del proceso de servicio, podemos concluir que el monto de éstos no supera el 1% debido que las actividades no requieren que la compañía posea activos fijos. Por tanto, no existe afectación en la determinación de precios tanto para adquisición a la parte relacionada como para su venta a los Clientes.

3.5.1.3 Riesgos Asumidos.- En relación a los riesgos que asume la Compañía podemos concluir que éstos no afectan de manera importante en la determinación de precios al cliente, debido que son riesgos que están mitigados por la contratación de seguros y por la negociación internacional.

El riesgo de mercado representado principalmente por la estabilidad de la Compañía TRANSNA S.A., estará en función de los objetivos comerciales de ésta última, por consiguiente, no es posible mitigar este riesgo y no afectará a los precios, pero si a la situación general de ABC S.A. por efecto de su dependencia comercial.

3.6 Determinación del Método

Hemos analizado tanto a la compañía en su estructura y funcionamiento como a las condiciones de las importaciones que ABC S.A. ha realizado con partes relacionadas del exterior durante el ejercicio fiscal 2005 y que son el objeto de este Informe Integral de Precios de Transferencia, podemos mencionar que las transacciones son importaciones de inventarios y los productos son materias primas destinados para la industria de detergentes.

3.7 Determinación del Método

3.7.1 Valores de las Importaciones. Carbonato de Sodio.- En la siguiente tabla se presenta el nivel de exportaciones que la compañía ha reportado durante el ejercicio fiscal 2005

Tabla 1: Importaciones de Carbonato de Sodio durante el 2005

Imp.	Cantidad	Valor CIF	CIF/TM
1	96	30,743.04	320.24
2	504	161,400.96	320.24
3	40	12,575.20	314.38
4	20	6,276.05	313.80
5	96	27,083.76	282.12
6	1400	393,695.05	281.21
7	740	207,355.40	280.21
8	760	212,959.60	280.21
9	1000	280,210.00	280.21
10	740	144,408.23	195.15
11	740	144,408.23	195.15
TOTAL	6,136.00	1,621,115.5	281.21

Comparaciones:

Tabla 2: Empresas Comparables que importan Carbonato de Sodio

IMPORTADOR	FOB/TM	CIF/TM
Importador 1	195,71	320,67
Importador 2	255,11	315,80
Importador 3	246,27	310,30
Importador 4	245,12	307,38
Importador 5	238,89	305,36
Importador 6	190,00	303,30
Importador 7	244,00	302,10
Importador 8	244,00	301,08
Importador 9	244,00	300,80
Importador 10	229,97	285,79
Importador 11	199,97	255,63
Importador 12	199,97	251,75
Importador 13	199,97	250,96
Importador 14	199,97	250,95
Importador 15	199,97	250,87
Importador 16	199,97	250,65
Importador 17	199,97	250,63
Importador 18	141,00	201,99

Medidas Estadísticas.- El método de comparables, realiza una prueba de hipótesis, donde la hipótesis nula es “Los precios pactados entre las partes relacionadas No son de plena competencia” y la hipótesis alterna es “Los precios pactados entre las partes relacionadas Son de plena competencia”

El Estadístico de Prueba que determina el método es la mediana, puesto que la media, como estadístico, se puede ver afectado por valores aberrante durante el año. Este hecho se ve plenamente reflejado en los gráficos 3.1 y 3.3, donde se puede apreciar la existencia de valores aberrantes, los cuales se alejan por completo a la tendencia de los otros datos.

La Región de Rechazo se define como el espacio comprendido entre el primer y tercer cuartil de los datos correspondientes a la mediana de las importaciones realizadas durante el año 2005 de otras industrias, comparadas con la industria analizada

Cálculo de la Mediana.-

Tabla 3: Comparación de la Mediana de ABC S.A.

RANGO	CIF/TM
Primer Cuartil	250.95
Mediana	293.30
Tercer Cuartil	304.85
ABC S.A.	281.21
Diferencia	30.26

Se ha establecido que el valor apropiado para determinar el rango de plena competencia es sobre el valor CIF, debido que considera el seguro y el flete, esto debido a que las condiciones de importación varían de acuerdo al mercado

Sulfato de Sodio

Tabla 4: Importaciones de Sulfato de Socio durante el 2005

No. de Refrendo	Cantidad	Valor CIF	CIF/TM
1	792.00	138.703,95	175.13
2	3,000.00	418.513,65	139.50
3	2,300.00	319.939,78	139.10
4	2,300.00	319.939,78	139.10
6	1,200.00	166.925,10	139.10
7	3,000.00	412.809,38	137.60
8	1,750.00	210.157,50	120.09
TOTAL	14,342.00	1.986.989,14	139.10

Comparaciones.-

Tabla 5: Empresas Comparables que importan Sulfato de Sodio

IMPORTADOR	FOB/TM	CIF/TM.
Importador 1	69.00	158.96
Importador 2	85.00	151.33
Importador 3	121.69	145.51
Importador 4	116.44	140.29
Importador 5	116.92	140.18
Importador 6	115.91	140.18

Cálculo de la Mediana.-

Tabla 6: Comparación de la Mediana de ABC S.A.

RANGO	CIF/TM(*)
Primer Cuartil	140.21
Mediana	142.90
Tercer Cuartil	149.88
ABC S.A.	139.10
Diferencia	-1.11

Gráficamente:

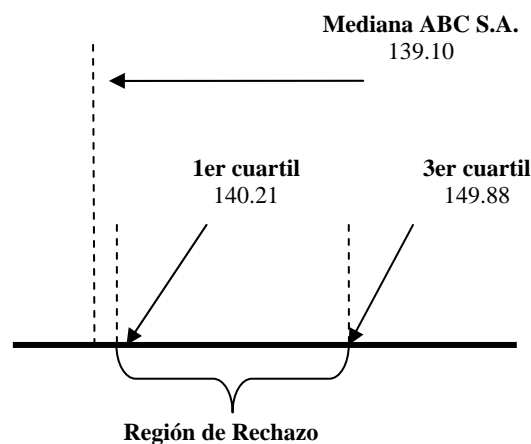


Figura 1: Rango de Plena Competencia

Como se aprecia en el gráfico, la mediana se ubica fuera de la región de rechazo, por lo que aceptamos la hipótesis nula, la cual es que los precios pactados entre las partes relacionadas No son de plena competencia; sin embargo, la compañía podría justificar éstas diferencias ante la Administración Tributaria, con el riesgo de que estas justificaciones no sean válidas para el SRI, en cuyo caso, la compañía tendría que efectuar los ajustes necesarios.

CONCLUSIONES

El estudio de Precios de Transferencia busca determinar si una compañía esta aprovechándose ilegalmente de su relación con otra empresa relacionada.

El Método de los Precios Comparables No controlados es básicamente una Prueba de Hipótesis donde se debe demostrar que los precios pactados entre partes relacionadas son precios de Plena Competencia.

La compañía analizada en este estudio podría no estar pactando precios de plena competencia con su parte relacionada en la negociación de sulfato de sodio, por lo que debería justificar ante la administración tributaria este incumplimiento; de no haber justificaciones, las utilidades que hubieren sido obtenidas por ABC S.A., de no haberle comprado a INTERNACIONAL Corp., deben ser cuantificadas y registradas.

La mediana, por lo visto en éste estudio, es un estadístico de prueba más robusto que la media, puesto que no se ve afectado mayormente por valores aberrantes. De hecho, si en la comparación realizada con el sulfato de sodio utilizáramos como estadístico de prueba la media, se hubiese aceptado la hipótesis de que los precios pactados Si eran de plena competencia.

RECOMENDACIONES

La compañía debe investigar y determinar las razones por las cuales los precios pactados en general durante el año 2005 con su parte relacionada en la negociación de Sulfato de Sodio, no entran en el rango de plena competencia. Estas justificaciones deberían ser informadas a la Administración Tributaria.

En caso de no haber justificaciones apropiadas, o simplemente la Administración Tributaria no las considere apropiadas o válidas, la compañía debe efectuar los ajustes necesarios a las utilidades obtenidas durante el año 2005, y en consecuencia, cancelar al SRI los valores no pagados, con los intereses por mora aplicables.

BIBLIOGRAFÍA

[1] BANCO CENTRAL DEL ECUADOR. (2007) „Análisis Económico 2005” <http://www.bce.fin.ec>, fecha última visita: julio del 2007, Guayaquil – Ecuador

[2] INFORMACIÓN FINANCIERA DE LA COMPAÑÍA. (2005) “Estados Financieros 2005”, Guayaquil – Ecuador.

[3] INSTITUTO ECUATORIANO DE DERECHO TRIBUTARIO (2006). VII Jornadas de Derecho Tributario, Guayaquil – Ecuador.

[4] Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

[5] Servicio de Rentas Internas (2006), “Decreto del SRI 640”, fecha actualización: enero del 2006, Quito – Ecuador

[6] Servicio de Rentas Internas (2006), “Decreto del SRI 641”, fecha actualización: enero del 2006, Quito – Ecuador

[7] Servicio de Rentas Internas (2007), “Consultas” www.sri.gov.ec, fecha última visita: junio de 2007, Guayaquil – Ecuador.