

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

Facultad De Ciencias Sociales Y Humanísticas

Análisis Contable y Tributario de las Transacciones entre partes
relacionadas. Estudio de Caso.

PROYECTO INTEGRADOR

Previo a la obtención del Título de:
Licenciatura en Auditoría y Control de Gestión

Elaborador por:

Aguayo Delgado Rolando Enrique
Galarza Calle María Sol

GUAYAQUIL-ECUADOR

AÑO 2021

DEDICATORIA

En primer lugar, dedico este trabajo a Dios quien ha forjado y guiado mi camino por el bien, quien nunca ha dejado que me rinda a pesar de mis errores.

A mi familia y en especial mis padres que se han esforzado tanto por darme una educación de calidad, me enseñaron valores que hoy en día se ven reflejados en mi vida, siempre me alentaron y apoyaron en cada etapa de mi carrera a pesar de muchas dificultades como el haber dejado de vivir en Balzar y ya no poder verlos tan seguido.

Por último, a mi hermana Tamara y su esposo José Miguel que me ayudaron acogiéndome en su hogar y apoyaron a lo largo de toda la carrera.

Rolando Enrique Aguayo Delgado

DEDICATORIA

En primer lugar, quiero dedicarle este proyecto de titulación a Dios, que siempre ha sido mi guía durante todo este camino tan arduo.

A mis padres, los pilares fundamentales en mi vida para no decaer, que me formaron día a día para cumplir cada uno de mis sueños y logros tan anhelados como este.

A mis hermanos, que, con cada una de sus palabras, me motivan a siempre dar lo mejor de mí en cada actividad que desempeño.

Y finalmente quiero dedicarle este proyecto a mi Tío Luis “El Abogado”, que está en el cielo, que estuvo presente en cada una de mis etapas educativas y que siempre anhelo verme convirtiéndome en una Auditora.

María Sol Galarza Calle

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, agradezco a Dios por la vida y permitirme estar a un paso de cumplir una de mis metas.

A toda mi familia que han estado alado mío en cada momento dándome ánimos e impidiendo que me dé por vencido.

A mi profesor y tutora de tesis que han sabido guiarme en la realización de este trabajo mediante sus enseñanzas e indicaciones, de igual manera a todos los maestros que a lo largo de la carrera han inculcado sus conocimientos para mi formación.

Por último, a mi universidad, gracias por haberme permitido formarme como un futuro profesional, haber conocido muchos amigos y compañeros a lo largo de la carrera y que de alguna forma u otra influyeron en mí.

Rolando Enrique Aguayo Delgado

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por permitirme estar viva, cumpliendo una de las metas más importantes y deseadas.

Mi agradecimiento a cada uno de los miembros de mi familia, mis padres, hermanos, y sobrinos por que han sido mi apoyo desde el primer día y siempre han estado en todo momento de mi carrera universitaria.

A mis compañeros de la universidad, por acompañarme en todos estos años de experiencia y preparación para nuestra vida profesional.

Finalmente, un agradecimiento sincero al Eco. Marlon Manya, Tutor de la Materia Integradora, y a todos los maestros de la Escuela Politécnica, gracias por compartir con nosotros sus conocimientos y sembrar enseñanzas que nos ayudarán siempre.

María Sol Galarza Calle

DECLARACIÓN

Cada uno de los derechos de titularidad de este documento nos corresponden conforme el reglamento de propiedad intelectual de la Institución, *ROLANDO ENRIQUE AGUAYO DELGADO* y *MARÍA SOL GALARZA CALLE*, damos nuestra aprobación y consentimiento para que la ESPOL pueda comunicar y publicar el documento por cualquier medio con el fin de promover la consulta, difusión pública de la producción intelectual.



Rolando Enrique Aguayo Delgado



María Sol Galarza Calle

EVALUADORES



Firmado electrónicamente por:
**MARLON VICENTE
MANYA ORELLANA**

**Eco. Marlon Manya
PROFESOR DE LA MATERIA**



Firmado electrónicamente por:
**AZUCENA DE LAS
MERCEDES TORRES
NEGRETE**

**Msc. Azucena de las Mercedes Torres
PROFESOR TUTOR**

RESUMEN

Actualmente a fin de mantenerse en el mercado, las empresas se encuentran creando relaciones estratégicas constantemente generando un vínculo con otra entidad que le permita participar directa o indirectamente en la administración de la otra, a la que se denomina parte relacionada. De esta forma cuando una entidad realiza operaciones económicas con estas partes se ve obligada a cumplir con lineamientos según sea el caso, bajo condiciones como la fijación de precios dentro de un libre mercado, cumplimiento del principio de plena competencia además de otras imposiciones establecidas por la Administración Tributaria. El presente estudio se enfocó en realizar un análisis contable y tributario en las transacciones con partes relacionadas a la Empresa ABC con el fin de verificar su correcta contabilización y cumplimiento del principio establecido que demandan este tipo de operaciones. Para esta determinación se realizó un análisis de comparabilidad que inició con la revisión del Anexo con Partes relacionadas, la verificación de cada transacción por su tipo que incluye su contabilización, la definición de los grupos de análisis, selección de indicadores, búsqueda de comparables y finalmente el análisis de cada indicador estadístico con sus comparables. Entre los principales resultados, el registro contable de todas las operaciones se encuentran acorde a lo establecido en la Norma, las operaciones se encuentran acorde a la realidad económica y la compañía registró transacciones con su relacionada local que no cumplían el principio de independencia efectiva, esto significa que los pagos se realizaron a precios menores que los realizados entre partes independientes.

Palabras claves: Precios de transferencias, análisis de comparabilidad, principio de plena competencia, comparables.

ABSTRACT

Currently, in order to stay in the market, companies are creating strategic relationships constantly generating a link with another entity that allows it to participate directly or indirectly in the management of the other, which is called a related party. In this way, when an entity carries out economic operations with these parties, it is forced to comply with guidelines as the case may be, under conditions such as setting prices within a free market, compliance with the arm's length principle, in addition to other impositions established by the law. Tax administration. This study focused on carrying out an accounting and tax analysis in transactions with parties related to the ABC Company in order to verify their correct accounting and compliance with the established principle demanded by this type of operations. For this determination, a comparability analysis was carried out that began with the review of the Annex with related parties, the verification of each transaction by its type that includes its accounting, the definition of the analysis groups, selection of indicators, search for comparable and finally the analysis of each statistical indicator with its comparable. Among the main results, the accounting record of all operations is in accordance with the provisions of the Standard, the operations are in accordance with the economic reality and the company recorded transactions with its local related party that did not comply with the principle of effective independence, this means that the payments were made at prices lower than those made between independent parties.

Keywords: Transfer prices, comparability analysis, arm's length principle, comparable

Tabla de contenido

DEDICATORIA	2
DEDICATORIA	3
AGRADECIMIENTO	4
AGRADECIMIENTO	5
DECLARACIÓN	6
EVALUADORES	7
RESUMEN	8
ABSTRACT	9
INDICE DE TABLAS	12
INDICE DE ILUSTRACIONES	13
CAPITULO 1	14
INTRODUCCIÓN	14
1.1 Definición del Problema	14
1.2 Justificación del Problema	15
1.3 Objetivos.....	16
1.4 Alcance del Proyecto	17
1.5 Marco Teórico.....	17
CAPITULO 2	24
METODOLOGÍA	24
2.1 Nivel de Investigación.....	24
2.2 Método de Investigación	24
2.3 Técnicas aplicadas para la Investigación	24
2.4 Determinación de partes relacionadas	25
2.5 Tipos de transacciones que no son partes relacionadas	28
2.6 Tipos de transacciones con partes relacionadas	29
2.7 Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.....	30
2.8 Análisis de comparabilidad	32
CAPITULO 3	35
ESTUDIO DE CASO	35
3.1 Introducción al estudio de caso	35
3.2 Antecedentes de la Empresa.....	35
3.3 Situación Financiera de la Empresa	36
3.4 Estructura organizacional	38
3.5 Líneas de Negocio.....	39

3.6 Funciones realizadas por la Empresa ABC	39
3.6 Riesgos asumidos por la Empresa ABC	41
3.7 Operaciones con Partes Relacionadas.....	42
3.8 Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.....	43
3.9 Análisis de Partidas Individuales con Partes Relacionadas (Contabilización)	44
3.10 Análisis de comparabilidad	48
3.11 Operaciones comunes.	65
3.12 Conclusiones	67
3.13 Recomendaciones	69
Trabajos citados.....	70

INDICE DE TABLAS

Tabla 2. 1 Fechas de Vencimiento según el SRI.	31
Tabla 2. 2 Estructura del Anexo OPRE	31
Tabla 3. 1 Composición accionaria Empresa ABC.....	38
Tabla 3. 2 Funciones de la Empresa ABC	39
Tabla 3. 3 Riesgos asumidos	41
Tabla 3. 4 Registro de Ingresos por Comisiones	44
Tabla 3. 5 Registro de Ingresos por Comisiones	45
Tabla 3. 6 Registro de Nota de crédito por descuento	45
Tabla 3. 7 Registro de egresos por FIR LIMITED	45
Tabla 3. 8 Registro de egresos por CNG S.A	46
Tabla 3. 9 Registro de egresos por FWIN S.A	47
Tabla 3. 10 Registro de egresos por TRK S.A	48
Tabla 3. 11 Detalle de transacciones con relacionadas 2019	48
Tabla 3. 12 Transacciones asignadas al método Precio Comparable no Controlado	51
Tabla 3. 13 Transacciones asignadas al método Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional	52
Tabla 3. 14 Comparables Grupo CUP 1	54
Tabla 3. 15 Comparables Grupo CUP 2.....	55
Tabla 3. 16 Factores para Comparables del Grupo TNMM1	56
Tabla 3. 17 Comparables Grupo TNMM1	59
Tabla 3. 18 Rango Intercuartil CUP1 – FIR LIMITED.....	60
Tabla 3. 19 Rango Intercuartil CUP1 – FWIN S.A.....	61
Tabla 3. 20 Rango Intercuartil CUP2.....	62
Tabla 3. 21 Rango Intercuartil TNMM1- TRK S.A	63
Tabla 3. 22 Rango Intercuartil TNMM1- CNG S.A	64

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Balance General Periodo fiscal 2019	36
Ilustración 2 Estado de Resultado Periodo fiscal 2019	37
Ilustración 3 Estructura organizacional Empresa ABC	39
Ilustración 4 Partes Relacionadas Empresa ABC del Año 2019	42
Ilustración 5 Detalle Operaciones con Partes relacionadas Año 2019	43
Ilustración 6 Rango Intercuartil Grupo de Análisis CPU1 – FIR LIMITED	60
Ilustración 7 Rango Intercuartil Grupo de Análisis CPU1 – FWIN S.A	61
Ilustración 8 Rango Intercuartil Grupo de Análisis CPU2	62
Ilustración 9 Rango Intercuartil Grupo de Análisis TNMM1 – TRK S.A	63
Ilustración 10 Rango Intercuartil Grupo de Análisis TNMM1 – CNG S.A	64
Ilustración 11 Detalle Operaciones Comunes con Partes Relacionadas.....	65
Ilustración 12 Detalle de Créditos	65
Ilustración 13 Detalle de Tasas de Interés Máxima de Mercado	66

CAPITULO 1

INTRODUCCIÓN

1.1 Definición del Problema

Hoy en día para permanecer dentro del mercado activo, estas sociedades y personas naturales buscan relacionarse estratégicamente, generando vínculos de negocios entre las empresas como fuente de estrategias, que van desde la creación de empresas que se encargan de subsidiar de forma directa o indirectamente a la empresa matriz hasta ejercer autoridad o mando sobre su filial. Esta relación entre empresas se denomina partes relacionadas

Con el crecimiento de muchas empresas nacionales y el posicionamiento de grandes multinacionales en el país, surge la adopción de ciertas normas internacionales que apliquen directrices para transacciones realizadas entre empresas locales con partes relacionadas del exterior, con el propósito de no generar inseguridades con inversiones extranjeras y comercios internacionales. (Pastuizaca Fernandez & Gancino Sánchez, 2016)

De acuerdo con lo afirma en el Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI, 2019), se establecen los criterios para la existencia de partes vinculadas:

Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o entidades con residencia fiscal o no en Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o entidad con residencia o no en Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

De igual manera la Norma Internacional de Contabilidad No.24 (NIC 24, 2014) nos define lo que es una parte relacionada como una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros o como la NIC los define “la entidad que informa”.

El estudio realizado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2013), hace referencia a que aproximadamente un 65% de empresas multinacionales participan activamente en operaciones internacionales. Según lo estipulado en la LRTI, Sección Segunda, De los Precios de Transferencia, segundo artículo innumerado a continuación del Art. 15, dentro de estas se encuentran las transacciones con partes relacionadas, las cuales deben acogerse mediante el Principio de Plena Competencia, que para efectos locales se encuentra regulado por el Servicio de Rentas Internas.

Sin embargo, aunque existan entes y leyes que regulan dichas operaciones, la posibilidad de que haya individuos que las evadan existe. Por lo tanto, en el proyecto se buscará posibles métodos para la identificación de ellos.

1.2 Justificación del Problema

Esta investigación se orienta a identificar transacciones entre compañías relacionadas directa o indirectamente, las partes que intervienen y el tratamiento a cada una de las obligaciones fiscales que mantienen, que puedan generar incertidumbre o accionares incorrectos como casos de evasión de impuestos u otros, considerando como base las normativas contables y tributarias que aplican.

Actualmente el comercio nacional e internacional ha evolucionado de maneras que las empresas pueden mantener operaciones con una o varias partes relacionadas ya sean sucursales, subsidiarias, proveedores, clientes, entre otros. De acuerdo con esta dinámica, ciertas compañías lo realizan como estrategia comercial con el fin de evadir o eludir las normas aplicadas y buscar un beneficio. Para esos casos que podrían surgir, la OCDE es quien los regula por medio del Servicio de Rentas Internas. (Garzón, 2014)

Además de transacciones que resultan ser evidentes en su naturaleza, existen casos aislados entre compañías como los préstamos sin intereses o tasas bajas; casos que requieren mayor atención y un uso profundo de herramientas, un ejemplo de ello son los procedimientos de auditoría, que se podría aplicar para establecer niveles de significancia en las transacciones, así como procesos de contabilización adecuados.

En Ecuador existen muchos casos de evasión fiscal, conducta ajena a las disposiciones legales establecidas en el país, lo que incentiva a investigar los orígenes de estos casos y la forma de combatirlos.

El Servicio de Rentas Internas (SRI S. d., 2018), como parte de su plan para defender las buenas prácticas y acogiendo a las medidas globales, presentaron su Plan de Control y Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2018, en el que, planteando nuevas medidas, promueven el cumplimiento de las obligaciones que se acogen todos los contribuyentes y evitando fraudes. Esta idea se enmarca en el punto 4 del Plan denominado Estrategia en la Fiscalización Internacional; punto que trata sobre el Control de las operaciones transfronterizas con empresas relacionadas.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General

Identificar y Analizar cuáles son aquellas transacciones efectuadas con partes relacionadas que podrían generar casos de evasión o elusión fiscal.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Definir quienes intervienen en operaciones relacionadas y delimitar su alcance en dichas transacciones.
- Estudiar la normativa contable y tributaria vigente que se aplica a dichas transacciones para determinar los efectos financieros y fiscales que puedan presentarse.

- Establecer los parámetros para la identificación de los posibles casos de transacciones que conlleven a una evasión de impuestos.
- Análisis contable-tributario de transacciones con partes relacionadas del exterior de la Empresa ABC y los efectos que generan.

1.4 Alcance del Proyecto

Tomando como referencia las Normas contables vigentes aplicables, se busca identificar los tipos de transacciones entre partes relacionadas, quienes intervienen, sus limitaciones al realizarlas y su correcto registro en libros.

Analizando exhaustivamente la normativa tributaria con el propósito de determinar las transacciones y obligaciones tributarias que se anexan, para evidenciar posibles casos de elusión o evasión fiscal que conlleven a infracciones que puedan ser sancionadas.

1.5 Marco Teórico

1.5.1 Antecedentes

Durante los últimos años, el comercio internacional ha tenido un crecimiento importante gracias a los avances tecnológicos y a nuevas relaciones comerciales, pero como cada país maneja un diferente régimen sobre el que se tributa, empresas que desarrollan actividades económicas significativas como son las multinacionales y que a su vez mantienen relaciones con empresas de diversos países, deben acogerse a legislaciones y directrices impuestas por la “Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico” -OCDE, cumpliendo los principios establecidos y mejorando niveles de recaudación de impuestos por las empresas involucradas. Por tanto, aprovechan estos acontecimientos para aplicar estrategias que les permita mantenerse ante la nueva dinámica comercial.

La naturaleza de crear grupos económicos es sana, solo si se maneja con el objetivo de no querer ir más allá de lo que dispone la Ley, y esto se da en

relación con el establecimiento de principios de mercado por los tipos de operaciones que existen entre las partes. Estas operaciones entre partes relacionadas o vinculadas se pueden identificar regularmente en grupos de interés económico (Garzón, 2014)

Para hacer frente a esta lucha de buscar la transparencia tributaria de las sociedades y personas naturales, el Servicio de Rentas Internas (SRI), creó un plan de control y lucha contra el fraude fiscal, en el que presentan las acciones y lineamientos para asegurar el cumplimiento tributario, las estrategias integrales como aquellas destinadas a la fiscalización internacional, que busca controlar las operaciones extranjeras con empresas relacionadas¹ (SRI S. d., 2018)

1.5.2 Marco Conceptual

Es necesario abarcar ciertas definiciones que permitan una mayor comprensión y darle contexto al tema del presente proyecto:

Transacciones. – “Es un acuerdo comercial que se lleva a cabo entre dos partes, económicamente hablando es un convenio de compra y venta” (Quiroa, 2020)

Partes Relacionadas. – Bajo un contexto internacional, se definen a las partes relacionadas como aquellas que mantienen una influencia significativa debido a la capacidad de relación de una sobre la otra en la toma de decisiones o acciones en el curso de sus actividades.

Operaciones de Ingresos. - Según la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 son aquellas que pueden generar un incremento en el patrimonio, ya sea aumentando sus activos o disminuyendo sus obligaciones.

Operaciones de Egresos. - Según la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 son aquellas que pueden generar una disminución en el patrimonio, reflejándose en

¹ Información extraída del sitio web de la Administración Tributaria “Servicio de Rentas Internas”

los resultados integrales, que en ciertos casos no necesariamente son salidas de dinero.

Operaciones de Activos. - Según la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 son aquellas que pueden afectar bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad, los cuales son fuente potencial de beneficios presentes y futuros para la empresa.

Operaciones de Pasivos. – Según la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 son aquellas que encierran todas las obligaciones contraídas o en proceso de negociación por el ente, que pueden ser canceladas en efectivo, con bienes, servicios o cualquier tipo de forma de pago.

Evasión Fiscal. – “Es una actividad ilícita que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos” (Roldán, 2016)

Principio de Plena Competencia. – “Hace referencia a la condición en la que las partes que intervienen en una transacción son independientes y deben estar en igualdad de condiciones” (Páez, 2019)

Precio de Transferencia. – “Están orientados a regular, con fines tributarios las transacciones entre partes relacionadas para que estas sean similares a las que se realizan entre partes independientes” (Páez, 2019)

1.5.3 Marco Legal y Normativo

- **Partes Relacionadas**

La (LRTI, 2019) en su artículo innumerado posterior al artículo 4 establece que:

Para efectos tributarios se considerará como Partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, residencias o no en el Ecuador, en la que una de ella participe directa o indirectamente en la dirección, administración,

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

La (LRTI, 2019) en su Art. 13, Pagos al exterior establece lo siguiente:

Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

4.- Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones. Sin embargo, en este caso, habrá lugar al pago del impuesto a la renta y a la retención en la fuente si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con el exportador, o si el beneficiario de esta comisión se encuentra domiciliado en un país en el cual no exista impuesto sobre los beneficios, utilidades o renta;

- **Precios de Transferencia**

La Ley de Régimen tributario Interno en su Sección Segunda, De los Precios de Transferencia, primer artículo innumerado a continuación del artículo 15 establece lo siguiente: “Se establece el régimen de precios de transferencia para regular tributariamente las transacciones entre partes relacionadas, según dicta la Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes” (LRTI, 2019)

- **Principio de plena competencia**

La (LRTI, 2019) en su Sección Segunda, De los Precios de Transferencia, segundo artículo innumerado a continuación del artículo 15 establece, que:

Para efectos tributarios el principio de plena competencia es aquel por el cual, una vez estipuladas todas las condiciones para las operaciones entre partes vinculadas, sean financieras o comerciales y estas no estén en igualdad de condiciones para demás partes independientes. La utilidad generada será sometida a una imposición

- **Criterios de comparabilidad**

La Ley de Régimen tributario Interno en su Sección Segunda, De los Precios de Transferencia, tercer artículo innumerado a continuación del artículo 15 nos indica: Que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las condiciones que afecten el precio, valor o utilidad conseguida por las transacciones y si lo hay que puedan ser eliminadas mediante ajustes técnicos razonables. (LRTI, 2019)

Y para determinar si son o no comparables y existas diferencias significativas se tomará en cuenta las siguientes características:

1. Las características de las operaciones
2. El análisis de las funciones o actividades
3. Términos contractuales
4. Circunstancias económicas o de mercado
5. Estrategias de negocios

- **Plan de Control y lucha contra el Fraude Fiscal.**

El (SRI S. d., 2018) es su lucha contra el fraude fiscal y su afán de crear una buena cultura tributaria, presenta su Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal (PCLFF 2018), en el cual propone diversas directrices, lineamientos y estrategias con el fin de mejorar la efectividad de control tributario.²

- **Información a revelar sobre partes relacionadas (NIC 24)**

Esta norma establece como objetivo la información pertinente a revelar sobre partes relacionadas como, identificación de transacciones, saldos pendientes y compromisos con demás partes relacionadas e identificación de circunstancias en las que sea pertinente revelar dicha información.³

1.5.4 Marco Tributario

Presentación de Anexos correspondiente a la Administración Tributaria.

El objetivo de este anexo que debe ser presentado al Servicios de rentas internas anualmente según se dispone en la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455, y deberá incluir información referente al contribuyente, las partes relacionadas ya sean locales o del exterior, cual detalle de las operaciones que mantiene con las relacionadas y de igual manera los ajustes para precios de transferencia siempre y sea pertinente.

La (LRTI, 2019) en su Cap. VII, Determinación del Impuesto, Art. 22, Art(..) de las Operaciones con partes relacionadas establece lo siguiente:

Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en

² Información extraída del sitio web de la Administración Tributaria “Servicio de Rentas Internas”

³ Normas extraídas de la IFRS (NIC 24)

operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América. La información presentada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada.

CAPITULO 2

METODOLOGÍA

2.1 Nivel de Investigación

Para el siguiente análisis, el nivel de investigación a utilizarse será el descriptivo, explicativo no experimental, pues la finalidad de este estudio es describir la realidad sobre las empresas y sus transacciones con partes relacionadas del exterior, con todos sus componentes sin manipular sus variables, así como revisar exhaustivamente las normativas vigentes que permitan identificar aspectos legales que puedan dar apertura a elusiones o evasiones fiscales en el país.

2.2 Método de Investigación

El método que se utilizará para el proceso de investigación es una combinación del método exegético y el estudio de casos, que utilizada métodos cualitativos y cuantitativos para presentar características y hallazgos de una situación o grupo de interés en su contexto; analizando la normativa y leyes tributarias locales direccionadas a esa situación que se está investigando.

2.3 Técnicas aplicadas para la Investigación

La información será obtenida a través de un conjunto de técnicas que permitan recolectar datos como la observación, entrevistas y análisis de documentos que pueden ser proporcionados por empresas o hallados en sitios web académicos.

Con el propósito de conocer las observaciones de la Administración Tributaria con relación a la identificación de las partes relacionadas de un contribuyente, se utilizó como técnica la entrevista a un especialista que haya laborado en el Servicio de Rentas Internas, para darle a conocer el tema y los objetivos de la investigación, indagar en su experiencia dentro del área, y así hallar aspectos que se deben considerar para las partes relacionadas.

2.4 Determinación de partes relacionadas

2.4.1 Identificación de partes relacionadas

Para identificar si una persona natural o jurídica que se encuentra domiciliada o no en el Ecuador realiza operaciones con partes vinculadas para un año en particular se pueden considerar los siguientes medios de información:

- Estados financieros de la compañía analizada y reportes de pagos al exterior provistos por el Banco Central.
- Informes de auditoría que permitan evidenciar las partes relacionadas locales o del exterior.

La naturaleza no independiente de transacciones por partes relacionadas genera preocupación sobre un oportunismo por partes de las administraciones que mantienen información privilegiada. La FASB sostiene que las transferencias de riquezas potenciales pueden ocurrir entre una empresa y su parte relacionada mediante transacciones que puedan influir en sus estados financieros. (Mark Kohlbeck, 2010)

Por estos motivos debemos saber identificar correctamente cuando existe una parte relacionada.

2.4.2 Normativa tributaria para la identificación de relacionadas

La (LRTI, 2019) Interno en su Art. 4 nos expone los siguientes casos en los que se presentan partes relacionadas:

1. La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
2. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.

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

De igual manera el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI, 2020) en su Art. 4 nos añade los siguientes casos en los que se puede establecer una parte relacionada y no son considerados en la LRTI.

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.

2. 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 los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
4. 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. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.

2.4.3 Consideraciones de la NIC 24

La NIC 24 nos defina una parte relacionada como una persona o entidad que se encuentra vinculada con otra que realiza los estados financieros y que es llamada la entidad que informa.

La norma establece la siguiente clasificación:

1. Una persona o familiar cercano, se encontrará relacionado con la entidad que informa siempre y cuando esa persona:
 - a. Ejercer control o control conjunto sobre la entidad que informa

- b. Mantenga una influencia significativa sobre dicha entidad
 - c. Tiene una participación clave en la administración de la entidad que informa o una controladora de la entidad.
2. Una entidad podrá estar relacionada con otra entidad si se cumplen las siguientes condiciones:
- a. Ambas entidades son miembros de un mismo grupo, es decir son partes relacionadas entre sí.
 - b. Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad
 - c. Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte
 - d. Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - e. Una persona una identificada por lo dispuesto en el literal 1 y 2.a tiene influencia significativa sobre la administración o en su defecto es un personal clave de la gerencia.

2.5 Tipos de transacciones que no son partes relacionadas

Según lo enmarcado en la NIC 24 también encontramos ciertos puntos en los que no se considerará una parte relacionada.

- Cuando dos entidades compartan una persona en cargos directivos o de gerencia, o porque ese miembro clave en cargos directivos tenga influencia sobre otra entidad.
- Dos personas que mantenga un negocio conjunto por el simple hecho de ambos tener control
- Proveedores de financiación
- Sindicatos
- Entidades de servicio públicos
- Entidades del gobierno que no ejercen ningún tipo de control sobre la entidad que informa

- Un cliente, proveedor, distribuidor o franquiciador habitual con los que la entidad mantenga una significativa cantidad de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.

2.6 Tipos de transacciones con partes relacionadas

De acuerdo con la normativa Local que mantiene el Servicio de Rentas Internas el Formulario 101 de renta para sociedades nos clasifica en tres grupos las transacciones con partes relacionadas: transacciones con partes relacionadas locales, jurisdicciones o regímenes del exterior y regímenes preferentes, de menor imposición o paraísos fiscales.

Y dentro de cada uno de estos grupos tenemos 5 tipos de transacciones, los cuales se detallan a continuación:

1. Operaciones de Activos

Todas las transacciones que sean referentes a bienes y derechos tangibles e intangibles de la entidad y que generen beneficios económicos presentes y futuros. También se consideran operaciones de activos a las inversiones dentro del ejercicio fiscal, así como cualquier tipo de importación de activos.

2. Operaciones de Pasivos

Se incluyen todas las obligaciones que mantiene la entidad ya sean pagaderas en efectivo, bienes o servicios.

3. Operaciones de Ingresos

Estas operaciones son todas las que pueden generar un incremento neto en el patrimonio mediante el aumento del activo o una disminución del pasivo. También incluyen las exportaciones de bienes, servicios e intangibles, así como intereses ganados, dividendos y ganancias de capital.

4. Operaciones de Egresos

Son aquellas que afectan los resultados del periodo mediante una disminución en el patrimonio de la entidad, estas se pueden dar debido a las pérdidas de capital, intereses, pago de cánones, entre otros.

5. Operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares

Este tipo de operaciones se refieren solo a aquellos servicios que generan un resultado de carácter intelectual e intangible, es decir que requieren de una destreza o una habilidad especializada.

En la circular NAC-DGECCGC16-00000007, establecen las actividades que no forman parte de esta definición, las cuales son:

- ✓ Ejecución operativa de planes de promoción y/o publicidad, mas no el diseño de dichos planes
- ✓ La conservación, transformación, entrega o empaque de bienes.
- ✓ La ejecución de labores agropecuarias tales como la siembra, el regadío o la fumigación de plantaciones
- ✓ La ejecución de contratos de construcción.

2.7 Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas

Según la Resolución No. NACDGERCGC15-00000455, en el Art. 2 se establece que aquellos sujetos pasivos que dentro de un mismo periodo fiscal hayan tenido operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a 3 millones de dólares americanos, deberán presentar dicho anexo.

De la misma forma si el monto supera los 15 millones de dólares americanos, de manera adicional deberán presentar a la Administración Tributaria un Informe Integral de precios de transferencia.

Es importante que para que se cumpla con lo establecido por la norma tributaria vigente, los sujetos obligados deberán presentar hasta dos meses después de la fecha exigible, cada uno de los anexos correspondientes de acuerdo con el 9no dígito de su registro único; véase Tabla 2.1

Tabla 2. 1 Fechas de Vencimiento según el SRI.

Art. 84

Si el noveno dígito es	Fecha de Vencimiento (hasta el día)
1	10 de Junio
2	12 de Junio
3	14 de Junio
4	16 de Junio
5	18 de Junio
6	20 de Junio
7	22 de Junio
8	24 de Junio
9	26 de Junio
0	28 de Junio

Reglamento para la Aplicación de la LRTI

2.7.1 Contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (OPRE)

Tabla 2. 2 Estructura del Anexo OPRE

Identificación del contribuyente	<ul style="list-style-type: none">  RUC del informante  Año Fiscal  Monto anual acumulado (Supera o no los 15 millones de dólares)
Empresa Relacionada	<ul style="list-style-type: none">  Denominación Parte relacionada  Tipo de Parte relacionada  País de Residencia Fiscal  Dirección de la empresa relacionada  Identificación Tributaria  Puestos de relación
	<ul style="list-style-type: none">  Tipo de operación

Operaciones o Transacciones realizadas con la parte relacionada	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Operaciones de Activos ✚ Operaciones de Pasivos ✚ Operaciones de Ingresos ✚ Operaciones de Egresos
Operaciones no contempladas	En esta sección se incluyen todas las operaciones que no deben ser registradas por el sujeto según se establece en el artículo 3 de la Resolución No. NACDGERCGC15-00000455
Operaciones Especiales	En esta sección se incluyen aquellas transacciones que presentan un tratamiento diferente y deben ser registradas conforme su naturaleza.

Información tomada de La Ficha técnica para la contribuyente publicada por el SRI.

2.8 Análisis de comparabilidad

Este análisis se realiza con el fin de demostrar que se cumple el principio de plena competencia, realizando una comparación de las condiciones en las que se efectúan transacciones entre vinculadas frente a operaciones de similares características con entidades independientes.

Para que las comparaciones puedan ser efectuadas de manera útil, estas deben ser en igualdad de condiciones que no afecten el valor de precios o margen de utilidad y en el caso de afectarse, se deberán hacer los ajustes necesarios.

Para realizar la comparabilidad, se debe establecer las siguientes condiciones:

- Identificar correctamente las partes independientes.
- Las partes independientes deben trabajar en una línea de negocio similar a las de la entidad comparada.
- La base del análisis entre las partes es el precio pactado.

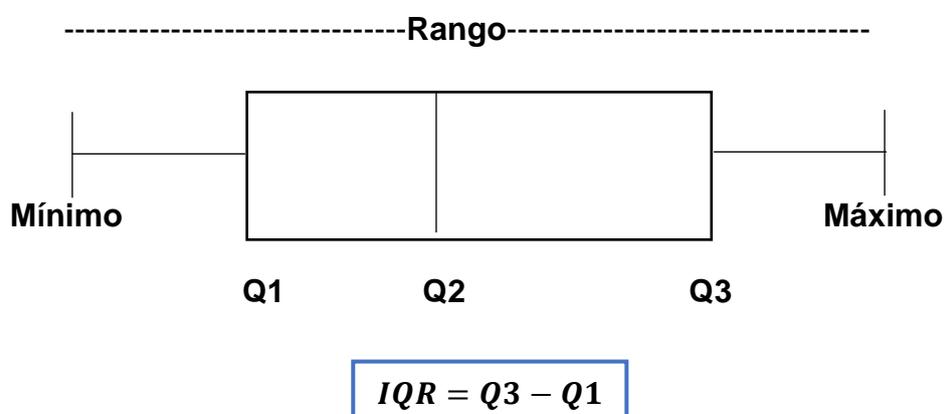
Para establecer si las operaciones pueden ser comparadas o existen diferencias significativas se deben considerar los criterios de comparabilidad establecidos por la Ley de Régimen Tributario Interno que fueron descritos previamente.

2.9 Herramientas estadísticas

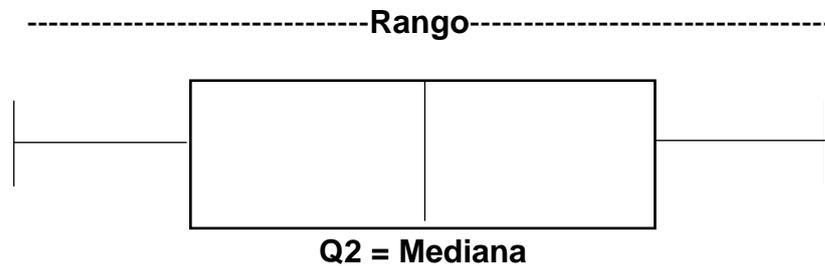
Los métodos y procedimientos de la estadística resultan ser casi obligatorios en la gran mayoría de estudios, para lo cual, en base a la metodología explicada antes, las siguientes herramientas estadísticas permitirán determinar la mejor forma de seleccionar muestras y así poder analizar datos que permitan una aproximación del conocimiento a la realidad.

Las herramientas que se van a utilizar son:

- **Rango Intercuartil.** – Se determina como la diferencia entre el percentil 75 y el percentil 25. Este estadístico concentra el 50% de sus datos alrededor de la mediana y ayuda a considerar en el estudio la variabilidad de los datos, sin tener en cuenta los valores más bajos y altos. En la determinación de este rango se descarta el 25% de las observaciones que se encuentran en la parte superior del rango total de observaciones, así como el 25% de las observaciones de la parte inferior del rango total.



- **Mediana.** – Se define como aquel valor donde no más del 50% de las observaciones de la muestra se encuentran localizadas por arriba o debajo del rango Inter cuartil.

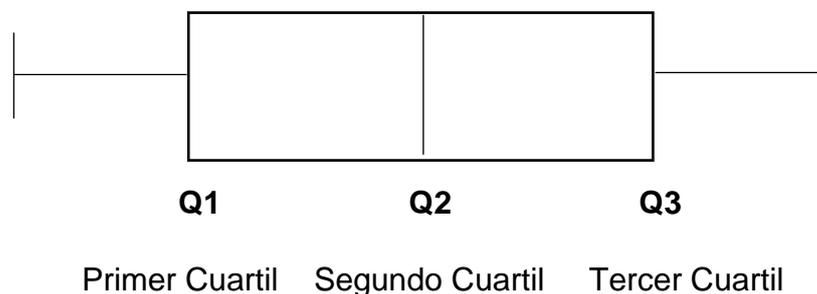


- **Cuartiles.** – División de la información en cuatro grupos iguales. Son tres valores que dividen la muestra de datos en cuatro partes iguales

Primer cuartil: Es el valor de la variable analizada para un porcentaje acumulado del 25%. Considera este porcentaje de la información a la izquierda y el 75% a la derecha.

Segundo cuartil: Es el valor de la variable analizada para un porcentaje acumulado del 50%. Coincide con el valor de la mediana.

Tercer cuartil: Es el valor de la variable analizada para un porcentaje acumulado del 75%. Considera este porcentaje de la información a la izquierda y el 25% a la derecha.



El primer y tercer cuartil abarcan el 50% de las observaciones.

CAPITULO 3

ESTUDIO DE CASO

3.1 Introducción al estudio de caso

En este estudio se analizará las operaciones entre partes relacionadas de la Empresa ABC con el fin de realizar un análisis de comparabilidad para sus diferentes transacciones del periodo fiscal 2019.

La información se analizará para verificar el cumplimiento de todas las formalidades dispuestas en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) y la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 así como las fichas técnicas para el anexo de partes relacionadas y para la Estandarización del Análisis de Precios de Transferencia.

Así se demostrará si las operaciones de la compañía con sus partes relacionadas se realizaron a precios o montos de contraprestación consistentes con el principio de plena competencia.

3.2 Antecedentes de la Empresa

Empresa ABC es una sociedad obligada a llevar contabilidad que inicio sus actividades en el año 2016 hasta la actualidad bajo el control de la superintendencia de compañías, su actividad económica se centra en la realización de campañas de comercialización y otros servicios de publicidad dirigidos a la atracción y retención de clientes, promoción de productos, comercialización en los puntos de ventas, publicidad directa por correo y asesoramiento en marketing, creación de stands, estructuras y otros elementos de exhibición. Así mismo se encuentra determinada por el Servicio de Rentas Internas como agente de retención.

3.3 Situación Financiera de la Empresa

Al 31 de diciembre del 2019, La Empresa ABC presenta su Estado de Situación Financiera bajo los estándares de las Normas Internacionales de Información Financiera, de la siguiente manera:

Ilustración 1 Balance General Periodo fiscal 2019

	<u>2019</u>
<u>ACTIVOS</u>	
Efectivo y equivalente de efectivo	\$1.579.545,00
Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar	\$5.266.864,00
Cuentas por pagar a entidades relacionadas	\$ 485.450,00
Activos por impuestos corrientes	\$1.732.343,00
Total Activo corriente	\$9.064.202,00
ACTIVO NO CORRIENTE	
Muebles, enseres y equipo de cómputo	\$ 3.265,00
Activos por impuesto diferido	\$ 203,00
Otros activos no corrientes	\$ 1.200,00
Total Activo no corriente	\$ 4.668,00
TOTAL ACTIVO	\$9.068.870,00

	<u>2019</u>
<u>PASIVOS</u>	
Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar	\$4.650.720,00
Cuentas por pagar a entidades relacionadas	\$ 712.748,00
Beneficios a empleados	\$ 129.501,00
Pasivo por impuestos corrientes	\$1.500.497,00
Ingreso diferido	\$ 562.125,00
Total pasivo corriente	\$7.555.591,00

PASIVO NO CORRIENTE	
Obligaciones por retiro	\$ 15.908,00
Cuentas por pagar a entidades relacionadas	\$1.117.082,00
Total Pasivo no Corriente	\$1.132.990,00
TOTAL PASIVO	\$8.688.581,00
<u>PATRIMONIO</u>	
Capital social	\$ 800,00
Reservas	\$ 400,00
Resultados acumulados	\$ 379.089,00
Total patrimonio	\$ 380.289,00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	\$9.068.870,00

De la misma forma con fecha de corte, al 31 de Diciembre del 2019, La Empresa ABC presenta su Estado de Resultado bajo los estándares de las Normas Internacionales de Información Financiera, de la siguiente manera:

Ilustración 2 Estado de Resultado Periodo fiscal 2019

2019

INGRESOS	
Ingresos por servicios prestados	\$ 21.164.668,00
Costo de venta	\$-17.668.492,00
Margen bruto	\$ 3.496.176,00
Gastos operacionales	\$ -2.904.476,00
Pérdida operacional	\$ 591.700,00
Otros ingresos (gastos) netos	\$ 4.865,00
Gastos (Ingresos) financieros	\$ -3.056,00
Resultado antes de impuesto a la renta	\$ 593.509,00
Impuesto a la renta	\$-183.004,00
Resultado del ejercicio	\$ 410.505,00
Otros resultados integrales:	
Ganancia o pérdida actuarial	\$ -2.304,00
Resultado Integral del año	\$ 408.201,00

3.4 Estructura organizacional

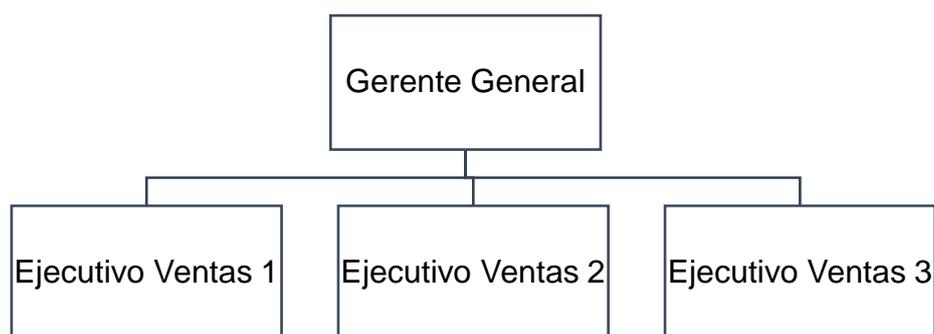
La composición del capital accionario de la empresa se detalla a continuación:

Tabla 3. 1 Composición accionaria Empresa ABC

Accionista	Capital (\$)	% Participación Accionaria	Nacionalidad
Red Vent SL	608	76%	España
CNG S. A	192	24%	Ecuador
Total	800	100%	

Así mismo se presenta al detalle la estructura local de la empresa ABC:

Ilustración 3 Estructura organizacional Empresa ABC



3.5 Líneas de Negocio

Como previamente se mencionó la actividad económica principal de la empresa ABC se enfoca en ofrecer a sus clientes espacios digitales para actividades de publicidad y marketing que son otorgadas por alianzas con sus proveedores. Entre sus líneas enmarcadas se encuentran espacios digitales de Facebook y Justmob.

Entre los puntos a resaltar del año fiscal 2019, la compañía empezó a ofrecer espacios digitales de la plataforma digital Justmob, con el fin de lograr metas a nivel de ventas por medio de un mismo canal, innovando gracias a la tecnología.

Gracias a todos los servicios tecnológicos altamente avanzados que ofrece la empresa ABC, pueden captar clientes potenciales como publicistas y agencias de marketing renombradas además de posicionarse en sectores de mercado variados.

3.6 Funciones realizadas por la Empresa ABC

De forma sintetizada a continuación se detallan las funciones principales de la compañía local para un mayor entendimiento:

Tabla 3. 2 Funciones de la Empresa ABC

EMPRESA ABC	
Funciones	Descripción

Investigación y Desarrollo	Por lo general, no presenta inversiones en actividades de investigación y desarrollo, este tipo de inversiones son realizadas por otras filiales del mismo grupo al que pertenece la empresa ABC, que se orienta a la creación de valor en servicios de publicidad y marketing.
Servicios	Prestación de servicios de publicidad para campañas de comercialización, esto quiere decir que como antes se mencionó la compañía ofrece servicios de espacio digital de plataformas para que los clientes realicen actividades de publicidad y propaganda.
Distribución	Dado que su giro de negocio se enfoca en la reventa de un servicio, esta no presenta sistemas de distribución ni similares.
Compras (Locales y Exterior)	Para el año 2019, los proveedores que le brindaban los espacios digitales a la empresa ABC eran FIR LIMITED Y FWIN S.A, y otros como CNG S.A y TRK S.A
Ventas (Locales y Exterior)	Con fecha al cierre del 2019, sus ingresos se derivaban de las prestaciones de los servicios digitales a sus clientes potenciales.
Mercadeo y Publicidad	Unas de las estrategias que impulsaban es el seguimiento a sus clientes por parte de los ejecutivos de ventas para asegurar que renovaban sus prestaciones, para el 2019 se realizaron varias campañas y eventos promocionales para dar a conocer los nuevos servicios que mantenían.
Operaciones Financieras	No existen servicios de financiamiento por parte de la empresa ABC.
Administraciones relevantes	Entre las funciones principales esta la administración y dirección de la empresa,

	funciones que realizan la empresa local CNG S.A, uno de sus accionistas minoritarios, empresa relacionada que también figura como su representante legal.
--	---

3.6 Riesgos asumidos por la Empresa ABC

Para efectos de esta investigación, la descripción de los riesgos no se orienta a la probabilidad de que se generen incertidumbres para la empresa analizada, ni en especificar con detalle cómo se administran, mitigan y reducen las probabilidades de ocurrencia de estos riesgos asociados a las funciones de la empresa.

En el siguiente cuadro se muestran los riesgos asumidos de la empresa ABC.

Tabla 3. 3 Riesgos asumidos

Riesgo	Nivel de Significancia		
	Completado	Limitado	No Aplica
Riesgo de Mercado			X
Riesgo de propiedad, planta y equipo		X	
Riesgo de investigación y desarrollo			X
Riesgo financiero	X		
Riesgo cambiario			X
Riesgo de tasa de interés			X
Riesgo de crédito	X		
Riesgo de inventario			X

3.7 Operaciones con Partes Relacionadas

En el siguiente cuadro se detallan las partes relacionadas tanto locales como del exterior y sus supuestos de relación de acuerdo con las normas tributarias vigentes del Ecuador al año 2019 de la empresa ABC.

Ilustración 4 Partes Relacionadas Empresa ABC del Año 2019

Relacionada	Tipo de Sujeto	Tarifa de Impuesto a la Renta	Supuesto de Relación	Identificación tributaria	Actividad o función de la parte relacionada	País de residencia
TRK S.A.	Persona Jurídica o Sociedad	25.0%	11 Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí.	999999999999	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS Y CANALES PREFERENTES	URUGUAY
FIR LIMITED	Persona Jurídica o Sociedad	12.5%	19 Operación/es efectuada/s con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición o en Paraísos Fiscales.	IE9999999F	SERVICIOS DE REDES SOCIALES Y MEDIOS SOCIALES	IRLANDA
FWIN S.A	Persona Jurídica o Sociedad	25.0%	11 Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí.	999999999999	SERVICIOS DE MEDIOS PUBLICITARIOS	URUGUAY
CNG S.A	Persona Jurídica o Sociedad	25.0%	11 Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí.	999999999001	PROVEEDOR DE LINEA DE NEGOCIO FACEBOOK Y SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	ECUADOR

Según lo que muestra el cuadro, para el año 2019 la empresa ABC cuenta con cuatro partes relacionadas, una de ellas domiciliada en el Ecuador, dos ubicadas en Uruguay consideradas bajo regímenes del exterior y la última domiciliada en Irlanda que es un paraíso fiscal de acuerdo con el listado emitido por el Servicio de Rentas Internas en la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052.

3.8 Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas

A continuación, se detallan las operaciones efectuadas con las partes relacionadas de la empresa ABC y los montos correspondientes a cada tipo de transacción.

Ilustración 5 Detalle Operaciones con Partes relacionadas Año 2019

RESUMEN DE OPERACIONES					
TIPO DE OPERACIÓN	NÚMERO DE OPERACIONES EFECTUADAS	EN VALORES (USD)			
		Operaciones de Ingreso	Operaciones de Egreso	Operaciones de Activo	Operaciones de Pasivo
105 - Comisiones	4	\$ 1.740.254,64			
226 - Prestación de otros servicios	26		\$ 19.824.392,97		
203 - Servicios administrativos	11		\$ 1.003.928,87		
127 - Prestación de otros servicios	69	\$ 1.795.294,60			
224 - Otros egresos	12		\$ 23.471,54		
TOTAL:	122	\$ 3.535.549,24	\$ 20.851.793,38	\$ -	\$ -
VALOR TOTAL DE OPERACIONES:		\$ 24.387.342,62			

De acuerdo con lo que se presenta en el cuadro anterior, la empresa ABC, para el 2019 no ha realizado operaciones de activos y pasivos con sus partes relacionadas.

3.9 Análisis de Partidas Individuales con Partes Relacionadas (Contabilización)

1. Ingresos por Comisiones

De acuerdo al Anexo la entidad tiene un total de 4 operaciones bajo este rubro y analizando la información recopilada de estas, podemos validar que todas estas comisiones provienen de FIR LIMITED y efectivamente las comisiones se dan bajo un acuerdo entre la entidad y su relacionada en el exterior, el cual indica que si en cada trimestre del año la empresa cubre una meta establecida, el proveedor emitirá una orden de compra por el valor de la comisión para que posteriormente se envíe la factura.

El registro de las comisiones es de la siguiente manera:

Tabla 3. 4 Registro de Ingresos por Comisiones

Código	Descripción	Debe	Haber
1120102	CLIENTES INTERNACIONALES	\$1.740.254,64	\$ -
4110401	GESTIÓN COMERCIAL	\$ -	\$1.740.254,64

2. Ingresos por la prestación de otros servicios

Durante el transcurso del periodo fiscal 2019 la compañía registro ingresos por la venta de espacio digital en las plataformas Facebook y Justmob a la relacionada CNG S.A por un monto de \$ 1795294,60, resultado de un total de 50 transacciones de compras y 19 Notas de créditos emitidas es esas facturas.

El registro contable de una de esas transacciones es el siguiente:

Al ser un servicio prestado por medios de comunicación y agencias de publicidad se aplica una retención del 1% según los porcentajes de retención emitidos por el servicio de rentas internas

Tabla 3. 5 Registro de Ingresos por Comisiones

Código	Descripción	Debe	Haber
1120101	CLIENTES NACIONALES	\$ 185.425,47	\$ -
1130102	RETENCIONES IR CLIENTES	\$ 1.670,50	\$ -
4110201	FACEBOOK CONSUMO VENTAS 12% IVA	\$ -	\$167.049,97
2150201	IVA VENTAS	\$ -	\$ 20.046,00

Para el ejemplo anterior se aplicó una nota de crédito que para efectos contables se registró de la siguiente forma:

Tabla 3. 6 Registro de Nota de crédito por descuento

Código	Descripción	Debe	Haber
4110104	FACEBOOK DESCUENTOS	\$7.593,18	\$ -
2150201	IVA VENTAS	\$ 911,18	\$ -
1120101	CLIENTES NACIONALES	\$ -	\$8.504,36

3. Egresos por prestación de otros servicios

a. Egresos por FIR LIMITED

LA empresa ABC tiene como actividad principal la venta de espacio digital en diversas plataformas, espacios obtenidos mediante un convenio con FIR LIMITED, proveedor con residencia fiscal en Irlanda, que es un país con régimen fiscal preferente de acuerdo con la resolución N° NAC-DGECCGC12-00013 emitida por el SRI.

Durante el 2019 la Empresa ABC realizó la compra del espacio por un total de \$19.408.746,25; el cual se registra contablemente de la siguiente forma:

Tabla 3. 7 Registro de egresos por FIR LIMITED

Código	Descripción	Debe	Haber
5120101	FACEBOOK COSTOS DE MEDIOS	\$1.052.742,64	\$ -
1130201	IVA COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS	\$ 126.329,12	\$ -
2150204	RETENCIONES IVA 100%	\$ -	\$126.329,12
2150112	RETENCIONES 35%	\$ -	\$368.459,92
2120103	PROVEEDORES DEL EXTERIOR	\$ -	\$684.282,72

Al tratarse de un pago a una entidad no residente del Ecuador que a su vez se encuentra domiciliada en un país considerado como paraíso fiscal se le retiene el máximo porcentaje tanto en IVA como renta fijados en el detalle de retenciones emitidos por la administración tributaria, que concuerda con lo que indica el Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno sobre las retenciones a los pagos al exterior.

b. Egresos por CNG S.A

Otro egreso que presento la empresa ABC en el 2019 fue por servicios de administración y dirección relacionados al giro de su negocio por parte de su vinculada local CNG S.A, por un total de \$ 185.982.72. Su registro contable se detalla a continuación:

Tabla 3. 8 Registro de egresos por CNG S.A

Código	Descripción	Debe	Haber
61030101	SERVICIOS DE DIRECCION	\$ 8.802,08	\$ -
1130201	IVA COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS	\$ 1.056,25	\$ -
2150104	RETENCIONES 2%	\$ -	\$ 176,04
2120101	PROVEEDORES LOCALES	\$ -	\$ 9.682,29

Con base al listado de porcentajes por el servicio recibido se le aplicó el 2% de retención a la renta y no se retuvo IVA.

Además, durante el mismo año se realizó una provisión por los Servicios de dirección brindados por CNG SA que ascienden a un total de \$229664,00

4. Egresos por Servicios administrativos

a. Egresos por FWIN S.A

En base a las transacciones analizadas del periodo 2019, la empresa ABC adquirió el servicio de la plataforma “Justmob” a su relacionada domiciliada en Uruguay por un valor de \$ 133.765,87. Con su registro contable:

Tabla 3. 9 Registro de egresos por FWIN S.A

Código	Descripción	Debe	Haber
5120204	REDMAS COSTO DE OPERACION REGIONAL	\$47.981,72	\$ -
1130201	IVA COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS	\$ 5.757,81	\$ -
2150204	RETENCIONES IVA 100%	\$ -	\$ 5.757,81
2150108	RETENCIONES 25%	\$ -	\$11.995,43
2120204	CUENTAS POR PAGAR FWIN	\$ -	\$35.986,29

Por tratarse de un pago al exterior se realiza una retención del 100% del IVA y verificando la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 el país en el cual se encuentra domiciliada el proveedor no es un paraíso fiscal o régimen preferente, por tanto, se le aplica una retención del 25% a la renta.

b. Egresos por TRK S.A

Para el año 2019, la Empresa ABC generó gastos por servicios administrativos por parte de su relacionada TRK S.A, domiciliada en Uruguay cuyo detalle es:

- Un monto de \$142894,00 por costos de operación regional de sus plataformas.
- Un monto de \$727269,00 por el uso de canales preferentes.

Estos servicios incluyen actividades adicionales como:

- Suscripciones de programas
- Actividades relacionadas al personal
- Finanzas e Intermediaciones para compras de los espacios digitales

Para ambas transacciones el registro será de la siguiente forma:

Tabla 3. 10 Registro de egresos por TRK S.A

Código	Descripción	Debe	Haber
5120106	FACEBOOK COSTO DE OPERACION REGIONAL	\$ 86.833,00	\$ -
1130201	IVA COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS	\$ 10.419,96	\$ -
2150204	RETENCIONES IVA 100%	\$ -	\$10.419,96
2150108	RETENCIONES 25%	\$ -	\$21.708,25
2120205	CUENTAS POR PAGAR TRK	\$ -	\$65.124,75

Como el caso anterior al ser un pago al exterior, se realiza una retención del 100% del IVA y de acuerdo con la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 el país en el cual se encuentra domiciliada el proveedor no es un paraíso fiscal o régimen preferente, por tanto, se le aplica una retención del 25% a la renta.

3.10 Análisis de comparabilidad

3.10.1 Operaciones para analizar

Para este análisis es necesario precisar el detalle de todas las transacciones con partes relacionadas que la Empresa ABC presentó durante el año fiscal 2019, además en el siguiente cuadro se muestran los regímenes impositivos y montos de cada una de las transacciones, información que fue extraída del Anexo de partes relacionadas.

Tabla 3. 11 Detalle de transacciones con relacionadas 2019

Compañía relacionada	Domicilio fiscal	Tarifa de impuesto a la renta	Transacciones	Monto final de operación (2019)
FIR LIMITED	Irlanda	12,50%	Egresos por prestación de otros servicios (Espacio digital)	\$ 19.408.746
FIR LIMITED	Irlanda	12,50%	Ingresos por comisiones recibidas de FIR LIMITED	\$ 1.740.255
FWIN SA	Uruguay	25%	Egresos por prestación de otros servicios (Espacio digital)	\$ 133.766
CNG S.A	Ecuador	25%	Egresos por prestación de otros servicios (Espacio digital)	\$ 185.451
TRK SA	Uruguay	25%	Egresos por servicios administrativos	\$ 870.163
CNG S.A	Ecuador	25%	Egresos por servicios administrativos	\$ 229.664
CNG S.A	Ecuador	25%	Ingresos por prestación de otros servicios (venta de Espacio digital)	\$ 1.795.295
CNG S.A	Ecuador	25%	Otros egresos (reembolsos de gastos)	\$ 24.003

3.10.2 Definición de los grupos de análisis

En el Art. 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, establece que cuando dos empresas vinculadas se encuentran en relaciones comerciales o similares, bajo condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que hubiesen sido pactadas en partes independientes, los beneficios que podrían haber sido obtenidos por una de las empresas de no cumplirse con las condiciones podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposiciones. Esto quiere decir que la determinación del cumplimiento o no del principio de Independencia efectiva en las transacciones con partes relacionadas necesita la estimación de un método de valoración eficiente para el análisis comparativo. De igual manera el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 85 nos menciona dichos métodos para aplicar el principio de plena competencia y concuerdan con los mencionados por la OCDE

Los métodos son: Método del Precio comprable no controlado, Precio Reventa, Costo Adicionado, Distribución de utilidades y Márgenes transaccionales de Utilidad Operacional.

Es necesario mencionar que muchas veces para efectos de análisis será más eficiente considerar varias transacciones bajo un mismo enfoque, dado que se encuentran conectadas y todas forman parte de las operaciones globales de la empresa.

Una vez definidas las transacciones efectuadas entre relacionadas en el periodo fiscal 2019, se detallan los grupos de análisis a los que se les asignaran las diferentes operaciones antes descritas.

- **Grupo de Análisis CUP1 – Precio Comparable No Controlado**

La Empresa ABC fue seleccionada como la parte analizada, debido a que se cuenta con el acceso a la información financiera y operativa, lo que permite plantear de mejor forma las hipótesis que ayuden a escoger los comparables evitando posibles riesgos. Se utilizará El precio comparable no controlado como método para evaluar transacciones de Egresos por prestación de otros servicios (espacio digital) e Ingresos por comisiones.

- **Grupo de Análisis CUP2 – Precio Comparable No Controlado**

Para evaluar las transacciones de Egresos por servicios de management con la relacionada local CNG S.A se seleccionó el Método de Precio comparable no controlado, de manera que la parte seleccionada será la relacionada local.

- **Grupo de Análisis TNMM1 – Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional**

Para evaluar las transacciones de Egresos por servicios administrativos con compañías relacionadas, la selección de la parte se deriva del acceso a la información que permita un análisis mucho más real. Con una perspectiva del prestador del servicio, las partes seleccionadas son las empresas CNG S.A Y TRK S.A

3.10.3 Asignación de los grupos de análisis a las transacciones

Precio Comparable No Controlado

Este método consiste en comparar el precio fijado o facturado por bienes o servicios transmitidos o en calidad de prestación que se realizan entre partes vinculadas con el precio fijado o facturado por bienes o servicios transmitidos o en calidad de prestación que se realizan entre partes independientes pero que se encuentran en circunstancias similares. Pero ¿Qué sucede si existen diferencias entre los precios? Esto podría indicar que las condiciones en las relaciones comerciales y financieras de las partes que intervienen no se encuentran ajustadas a lo que indica la plena competencia, es decir que probablemente el precio con el que se realizan las operaciones entre relacionadas debería ser reemplazado por el precio fijado entre partes independientes.

La forma más eficiente para saber si las condiciones fijadas entre partes vinculadas responden al concepto de independencia efectiva, consiste en comparar los precios facturados en operaciones entre partes relacionadas con los precios facturados en operaciones comparables entre partes independientes.

A continuación, se muestra un cuadro con el resumen de todas las transacciones para analizar bajo el método de precio comparable no controlado, previamente explicado

Tabla 3. 12 Transacciones asignadas al método Precio Comparable no Controlado

Compañía relacionada	Transacciones	Grupo de análisis (2019)
FIR LIMITED	Egresos por prestación de otros servicios (Espacio digital)	CUP1 -Precio Comparable no controlado
FIR LIMITED	Ingresos por comisiones recibidas de FIR LIMITED	CUP1 -Precio Comparable no controlado
FWIN SA	Egresos por prestación de otros servicios (Espacio digital)	CUP1 -Precio Comparable no controlado
CNG S.A	Egresos por servicios administrativos	CUP2 -Precio Comparable no controlado

Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

Este método busca que el indicador del beneficio neto que el contribuyente analizado obtiene de operaciones con vinculadas debe ser determinado tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables que fueron realizadas en un mercado libre, quiere decir que solo se deben considerar aquellos beneficios que sean atribuibles a transacciones particulares o independientes.

Otra manera de proceder si no es posible de la manera anterior, es tomar como referencia el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable y para esto será necesario un análisis funcional de la empresa asociada y de la parte independiente para determinar si son comparables y si requieren de ajustes para resultados óptimos.

Se debe tener en cuenta que la empresa a la que se le aplica este método de márgenes de utilidad operacional debe ser una empresa a la que se pueda acceder e identificar información fiable sobre las transacciones, es decir menos compleja para el estudio.

El método TNMM se recomienda y es útil cuando el valor agregado o beneficio de la operación se realiza a través de actividades de administración, puesto que en términos contables la afectación del gasto no se reflejará en el margen bruto si no en la utilidad operacional de la empresa.

A continuación, se muestra un cuadro con el resumen de todas las transacciones para analizar bajo el método de Margen transaccional de Utilidad Operacional.

Tabla 3. 13 Transacciones asignadas al método Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

Compañía relacionada	Transacciones	Grupo de análisis (2019)
TRK SA	Egresos por servicios administrativos	TNMM1 - Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional
CNG SA	Egresos por servicios administrativos	TNMM1 - Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

3.10.4 Selección de indicador de análisis

Para iniciar con el análisis lo primero que se realiza es la selección de precios, monto de contraprestación, margen de utilidad o indicadores de rentabilidad más apropiados para cada grupo de análisis.

- **Grupo de Análisis CUP1 – Precio Comparable No Controlado**

El precio de transferencia que se analiza en las operaciones de egresos por prestación de otros servicios por ventas de espacio digital e ingresos por comisiones por la distribución de espacio digital, son los porcentajes de ventas por la reventa del espacio digital al cierre del periodo fiscal 2019.

- **Grupo de Análisis CUP2 – Precio Comparable No Controlado**

Para la aplicación del método del precio comparable no controlado en transacciones de egresos por servicios administrativos, se ha considerado el porcentaje aplicado por sus relacionadas sobre los costos y gastos totales incurridos en la prestación del servicio.

- **Grupo de Análisis TNMM1 – Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional**

Según las indicaciones dadas por la Administración Tributaria y la OCDE el análisis de este método se realiza mediante un indicador de rentabilidad que mantenga un grado razonable de independencia, el cual resulta de la operación

entre la utilidad operativa de la empresa en análisis y en vista de que las transacciones representan un ingreso para las vinculadas, lo razonable sería usar un denominador que represente los costos totales, para así asegurarse que el indicador no se encuentre materialmente afectado.

$$OI/TC = (Utilidad\ operativa)/(Costos + Gastos\ operativos)$$

$$Utilidad\ operativa = (Ventas - Costos - Gastos)$$

3.10.4 Identificación y selección de comparables

Para identificar que transacciones son comparables se aplica con base en operaciones no relacionadas obtenidas de la parte interna de la empresa analizada. Este tipo de comparables se denominan comparables internos.

Un comparable interno adecuado implica que la Empresa ABC tendría que efectuar transacciones con terceros en condiciones similares o iguales a las transacciones con partes relacionadas que se encuentran sujetas o así mismo la parte vinculada debería tener operaciones con terceros similares a las que mantiene la Empresa ABC.

Si no se identifican operaciones que representen comparables internos, se deberá buscar datos externos de operaciones similares entre independientes, ajenas a la compañía analizada.

- **Criterio de búsqueda para grupo de análisis CUP1**

La búsqueda de comparables debe realizarse en base a contratos que describan las actividades, riesgos y responsabilidades relacionados al otorgamiento de porcentajes de comisiones en la venta de productos o servicios.

- **Criterio de búsqueda para grupo de análisis CUP2**

Para efectos del análisis de precios de transferencia, las transacciones agrupadas en este grupo se le caracteriza por operaciones por servicios de management, por lo tanto, se aplica este criterio en la búsqueda de comparables,

es decir entidades que brinden servicios para el manejo del negocio y administración.

- **Criterio de búsqueda para grupo de análisis TNMM1**

El criterio para identificar las comparables en este grupo, es de acuerdo con las características de las relacionadas, dichas empresas prestan servicios administrativos de soporte considerados rutinarios, por lo tanto, se realiza una búsqueda de compañías que efectúen y que tengan activos y riesgos asumidos similares a las partes relacionadas.

Comparables Grupo CUP 1

Para realizar la búsqueda de los comparables se requiere de una base de datos de contratos y aplicar los criterios de búsquedas antes descritos, que para efectos académicos y en vista que no se tiene acceso a dichas bases de datos. se plantearon los siguientes supuestos como modelos:

Tabla 3. 14 Comparables Grupo CUP 1

N°	Tipo de contrato	Industria	Fecha de inicio	Partes vinculadas	Base de calculo de comision	% de comision
1	Short-Form sales Agency Agreement	Motion pictures & video production	25/1/2005	-	Ingresos	15%
2	Master Agreement	Agricultural production - crops	2/12/2015	-	Ventas	3%
3	Sales Agency Agreement	Motion pictures & video production	16/8/2017	-	Ingresos brutos	5% / 12,5%
4	Sales Agency Agreement	Motion pictures & video production	24/10/2016	-	Ingresos brutos	5%
5	Marketing and selling agreement	N/A	20/4/2017	-	Ventas brutas	2%
6	Sales Agency Agreement	Amusement & recreation services	22/1/2015	-	Ingresos netos	25%

Comparables Grupo CUP 2

De la misma forma, se buscarán contratos que presenten condiciones y características similares a los establecidos por Empresa ABC, de los cuáles se considerarán comparables aquellos que estén dirigidos a la prestación de servicios de management para el manejo del negocio y administración, aplicando el criterio de búsqueda previamente descrito.

La búsqueda de comparables fue externa, debido a que no se encontraron operaciones comparables internas que se asocien a características en igualdad de condiciones que la empresa ABC.

Se planteó como supuesto una muestra de 110 contratos como posibles comparables externos, se estimaron ciertos criterios para rechazar los contratos:

- Diferente actividad – Diferente a la prestación de servicios de management
- Insuficiente información para realizar el análisis
- Base de cálculo del contrato para la contraprestación diferente a la de la Empresa ABC
- Contratos que no contenían la información de la contraprestación.

Por lo tanto, a partir de dichos criterios para la muestra de los comparables y en vista que no se tiene acceso a la base de datos, se plantearon los siguientes supuestos de los contratos:

Tabla 3. 15 Comparables Grupo CUP 2

N°	Prestador del servicio	Beneficiario del Servicio	Fecha de inicio	(% Ventas netas) Contraprestacion
1	UNF Corp.	Mitsubishi Heavy Industries, Ltd	14/2/2007	3%
2	Pashmin.Com, Inc.	Swiss-Indo Trade and Invest LLC	22/10/2009	3%
3	Orcs, Inc.	ProBiora Healt LLC	27/6/2016	3%
4	OFR, Inc	Grupo Satimo	19/8/2009	1%

Comparables GrupoTNMM1

Para tema de análisis, las relacionadas TRK S.A y CNG S.A representan las empresas que prestan servicios administrativos; en este sentido con base al criterio de búsqueda previamente descrito se buscarán entidades que realicen funciones en igualdad de condiciones, que mantengan activos y presentes riesgos similares a los asumidos por las partes vinculadas.

De acuerdo con lo expuesto en la normativa ecuatoriana ya mencionado en el marco teórico de este proyecto, los factores de comparabilidad relevantes sujetos al análisis de esta transacción (servicios administrativos) para este grupo se detalla a continuación:

Tabla 3. 16 Factores para Comparables del Grupo TNMM1

Compañías		TRK S.A	BB SVCS INC	CBZ INC	INSPIRE INC
Características de los bienes y servicios	Naturaleza del bien	Prestación de servicios administrativos	Proveedor de soluciones de gestión empresarial para administrar negocios	Proveedor de servicios contables, financieros, de asesoría y seguros	Ofrece servicios administrativos relacionados a la nómina, reclutamiento y soporte de empleados.
	Propósito del bien	Apoyo a compañías en funciones administrativas para facilitar procesos operativos	Apoyo a compañías en funciones establecidas	Apoyo y soporte a clientes en sus necesidades primordiales que van relacionadas a la prestación de sus servicios	Proveer los servicios de Recursos Humanos, gestión de desempeño y Outsourcing
Funciones de las Partes	Activos	Oficinas para el soporte de todas las actividades de administración	Activos Intangibles, técnicas Know- How, portafolio de clientes	Activos Intangibles, técnicas Know- How, portafolio de clientes	Activos Intangibles, softwares desarrollados, Know How.
Contexto económico	Nivel del Mercado	Compañías vinculadas a nivel regional	Pequeñas y medianas empresas PYMES	Pequeñas y medianas empresas PYMES	Pequeñas y medianas empresas que se desarrollan en sectores económicos de manufactura, informáticos, financieros, entre otros

Compañías		SERVICES INC	KF INC	TBL INC
Características de los bienes y servicios	Naturaleza del bien	Servicios de consultoría, transición de carrera de empleados y gestión de proveedores	Proveedor de reclutamiento de profesionales en contabilidad, finanzas y aspectos tecnológicos	Servicios especializados de contratación de personal y de servicios administrativos
	Propósito del bien	Apoyo en soluciones de capital humano, actividades de planificación y administración de recursos humanos	Reclutamiento especializado empleando la tecnología de la empresa.	Ayuda al crecimiento y productividad de las compañías
Funciones de las Partes	Activos	Activos Intangibles, know how, lista de clientes	Oficina, activos intangibles	Activos Intangibles, softwares avanzados know how, lista de clientes
Contexto económico	Nivel del Mercado	Sectores: catering, hotelería, y más	Industrias con enfoque en las empresas grandes	Pequeñas y medianas empresas PYMES

Funciones Realizadas

Se caracterizan por ser entidades que se dedican a la prestación de servicios administrativos rutinarios, en este sentido no son compañías con altos niveles en propiedad planta y equipo, y prestan servicios de soporte en programas informáticos, recursos humanos, administración de personal, intermediaciones en compras de espacios digitales, mercadeo y finanzas.

Por lo general estas compañías que fueron elegidas como las comparables y que prestan servicios administrativos no realizan actividades de compraventa de bienes físicos a menos que estén ligados a los servicios que ya fueron detallados. Además, no mantienen activos de propiedad planta y equipos significativos.

Es importante mencionar que entre los riesgos que incurren este tipo de compañías están los del mercado, pues se enfrentan a niveles fuertes en competencia por el desarrollo a menudo de procesos de mejora para brindar sus servicios y la presencia de compañías que garantizan los mismos servicios con precios más atractivos.

Y Finalmente estas empresas orientan la prestación de estos servicios a todos los sectores de la industria, sean empresas grandes, medianas o pequeñas.

Con respecto a las estrategias de negocio y los términos contractuales, no existe información que se haya proporcionado que evidencia la forma y los términos que las empresas identificadas como comparables hayan utilizado para regular las operaciones; y es muy probable que sea por la sensibilidad de la información; sin embargo, no es información relevante para la aplicación del método de márgenes de utilidad operacional.

Para la búsqueda de comparables no se tuvo acceso a información financiera de compañías domiciliadas en Ecuador, debido a que principalmente como fuente de información la Superintendencia de Compañía, Valores y Seguros no ofrece datos importantes del negocio de las compañías, ni tampoco muestra si son sucursales, subsidiarias o similares de empresas domiciliadas en el exterior. Es así como tal vez

estas empresas tendrían transacciones con relacionadas afectadas por temas de precios de transferencia que podrían influir significativamente en los resultados de estos análisis.

En consecuencia, la búsqueda de comparables de realizo con información extraída de bases de datos internacionales, ya que se encuentra más disponible su acceso. A continuación, se detallan las compañías comparables finales:

Tabla 3. 17 Comparables Grupo TNMM1

N°	Comparables	Domicilio	Ultimo año de informacion	OITC ajustado
1	BB SVCS INC	Estados Unidos	2019	5,66%
2	CBZ INC	Estados Unidos	2019	9,28%
3	INSPIRE INC	Estados Unidos	2019	4,52%
4	SERVICES INC	Estados Unidos	2019	1,72%
5	KF INC	Estados Unidos	2019	6,05%
6	TBL INC	Estados Unidos	2019	2,94%

3.10.5 Establecimiento de la mediana y rango de plena competencia

En esta sección de comparan los márgenes de las transacciones sujetas al análisis de los precios de transferencias con cada uno de sus comparables de acuerdo con los métodos seleccionados.

Para aquellos que tienen más de comparables se calculan los rangos intercuartiles, conforme a lo señalado en el Art. 87 de Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y de acuerdo con lo que se definió en el cap. 2 sobre estas herramientas de estadísticas utilizadas.

Cabe señalar que para cada valor establecido, se utilizaron supuestos para una mejor comprensión.

Grupo de análisis CUP1 – FIR LIMITED

Mediante la aplicación del método de Precio Comparable no Controlado se estableció si el precio de transferencia fijado en las transacciones de egresos por prestación de otros servicios (Espacio digital) e ingresos por comisiones, se encuentran

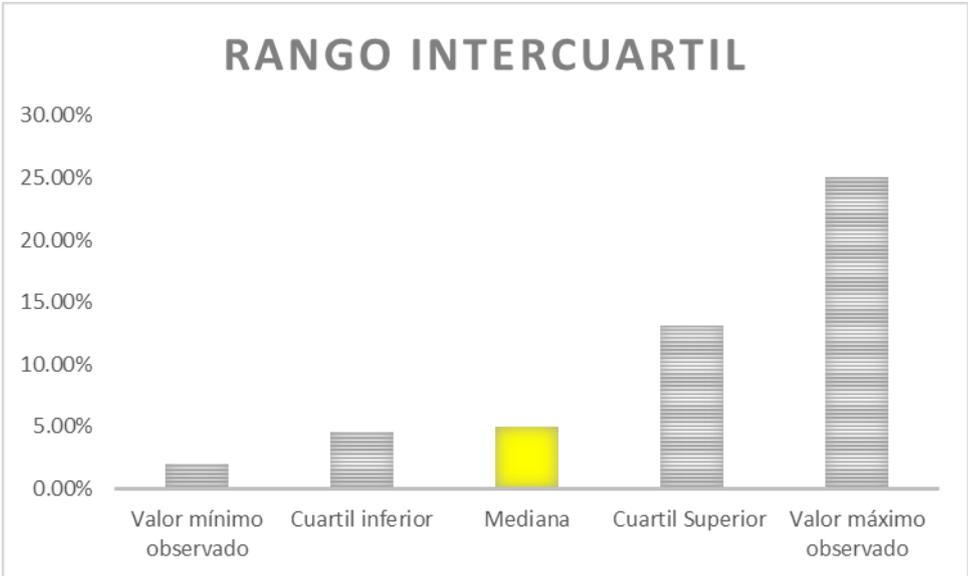
acorde con el principio de independencia efectiva en comparación con los porcentajes de comisión sobre ventas en operaciones con terceros.

Los porcentajes sobre ventas establecido con la relacionada para el periodo fiscal 2019 fueron del 6% al 10% y el rango estadístico intercuartil de plena competencia, fueron del 4.50% al 13.13%. Con estos valores se puede apreciar que dichos porcentajes se encuentran dentro del rango de plena competencia, mismo que se detalla en la tabla 3.18

Tabla 3. 18 Rango Intercuartil CUP1 – FIR LIMITED

Rango Intercuartil	
Valor mínimo observado	2,00%
Cuartil inferior	4,50%
Mediana	5,00%
Cuartil Superior	13,13%
Valor máximo observado	25,00%

Ilustración 6 Rango Intercuartil Grupo de Análisis CPU1 – FIR LIMITED



Grupo de análisis CUP1 – FWIN S.A

El método de precio comparable no controlado ayudará a saber si el precio pactado en la operación de egresos por prestación de espacios digitales está acorde con el principio de plena competencia comparándolo con los porcentajes de comisión sobre ventas fijados en los contratos con terceros.

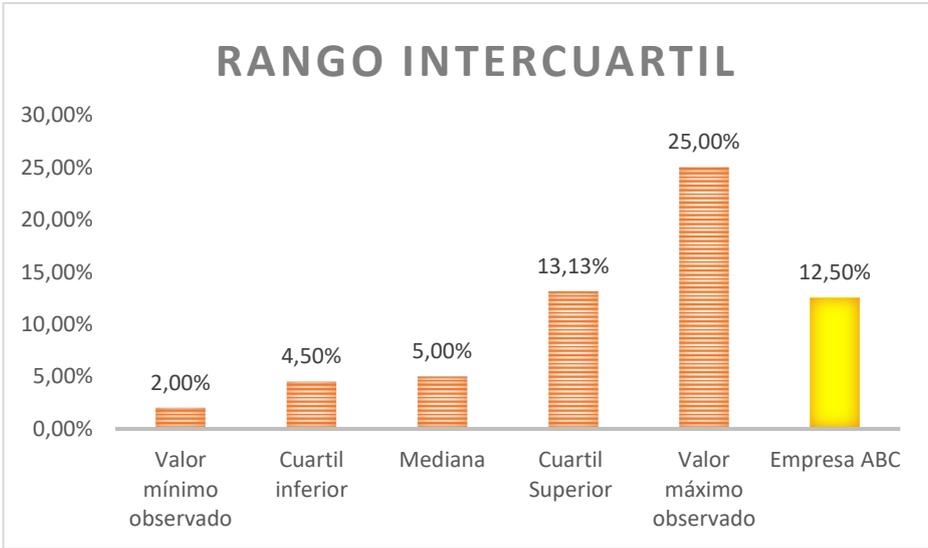
El porcentaje de ventas fijado por la compañía en la reventa y comercialización del espacio digital fue del 12.50% adquirido a la relacionada FWIN S.A en el periodo fiscal 2019.

De acuerdo con el rango estadístico intercuartil de independencia efectiva que va del 4.50% al 13.13% se observa que dicho porcentaje se encuentra dentro del rango de plena competencia.

Tabla 3. 19 Rango Intercuartil CUP1 – FWIN S.A

Rango Intercuartil	
Valor mínimo observado	2,00%
Cuartil inferior	4,50%
Mediana	5,00%
Cuartil Superior	13,13%
Valor máximo observado	25,00%
Empresa ABC	12,50%

Ilustración 7 Rango Intercuartil Grupo de Análisis CPU1 – FWIN S.A



Grupo de análisis CUP2

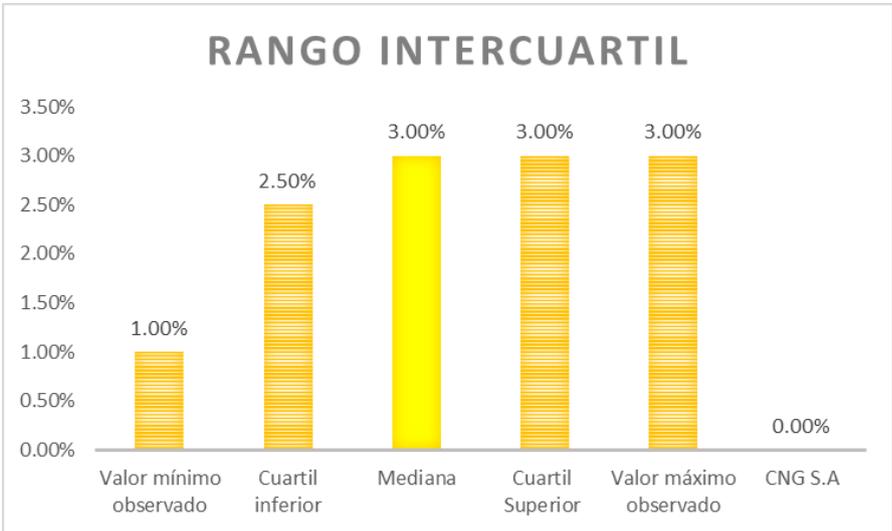
El método aplicado permitirá conocer si el porcentaje aplicado por la parte relacionada CNG S.A sobre los costos y gastos incurridos en la prestación de servicios de management a la empresa ABC durante el periodo fiscal 2019 se encuentra ajustado y acorde a lo que dice el principio de plena competencia en comparación con transacciones de partes independientes.

El porcentaje que la relacionada CNG S.A aplico sobre los costos y gastos generados de esa prestación de servicio a la compañía fue del 0% y este fue comparado con el rango estadístico intercuartil de independencia efectiva que va del 2.50% al 3%. El resultado indica que se encuentra por debajo del rango de plena competencia, es decir que los pagos realizados por la empresa ABC a su relacionada local son menores que los que indican los contratos por compañías independientes.

Tabla 3. 20 Rango Intercuartil CUP2

Rango Intercuartil	
Valor mínimo observado	1,00%
Cuartil inferior	2,50%
Mediana	3,00%
Cuartil Superior	3,00%
Valor máximo observado	3,00%
CNG S.A	0,00%

Ilustración 8 Rango Intercuartil Grupo de Análisis CPU2



Grupo de análisis TNMM1- TRK S.A

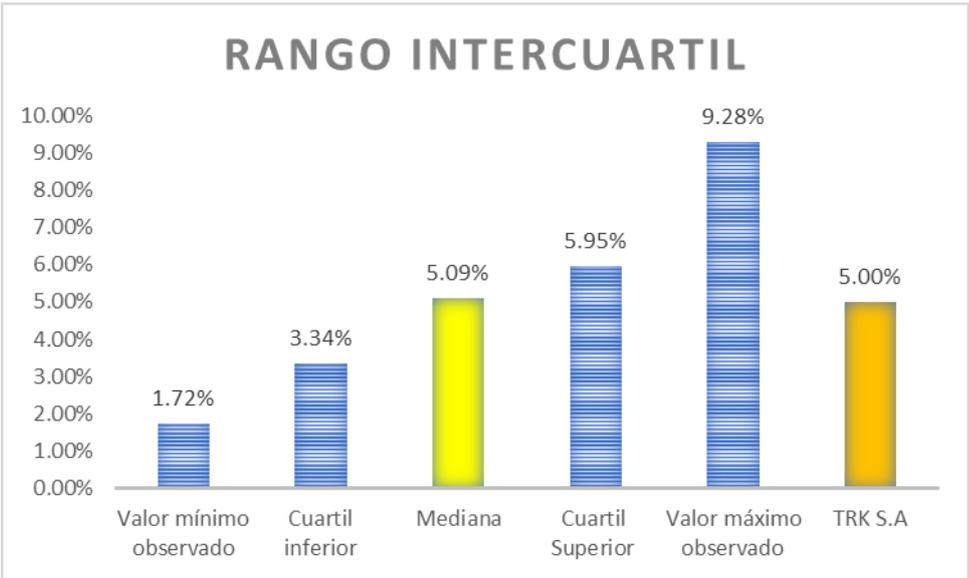
Para este análisis, el indicador de rentabilidad OITC no ajustado de la relacionada TRK S.A es de 5% para el año fiscal 2019, al ser comparado con el rango estadístico intercuartil de independencia efectiva del 3.34% al 5.95%, esto indica que el margen de utilidad se encuentra dentro del rango de plena competencia establecido.

Con relación a los indicadores financieros seleccionados para este análisis de las compañías comparables, se utilizó la información financiera disponible del último año, donde los resultados fueron los siguientes:

Tabla 3. 21 Rango Intercuartil TNMM1- TRK S.A

Rango Intercuartil	
Valor mínimo observado	1,72%
Cuartil inferior	3,34%
Mediana	5,09%
Cuartil Superior	5,95%
Valor máximo observado	9,28%
TRK S.A	5,00%

Ilustración 9 Rango Intercuartil Grupo de Análisis TNMM1 – TRK S.A



Grupo de análisis TNMM1- CNG S.A

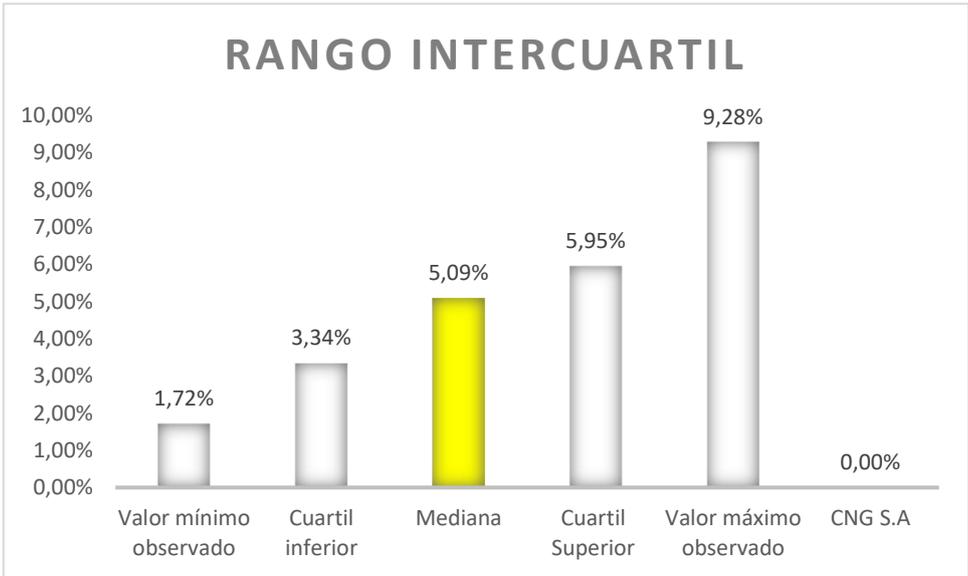
Para este análisis, el indicador de rentabilidad OITC no ajustado de la relacionada CNG S.A es de 0% para el año fiscal 2019, al ser comparado con el rango estadístico intercuartil de independencia efectiva del 3.34% al 5.95%, esto indica que el margen de utilidad se encuentra por debajo del rango de plena competencia establecido.

Con relación a los indicadores financieros seleccionados para este análisis de las compañías comparables, se utilizó la información financiera disponible del último año, donde los resultados fueron los siguientes:

Tabla 3. 22 Rango Intercuartil TNMM1- CNG S.A

Rango Intercuartil	
Valor mínimo observado	1,72%
Cuartil inferior	3,34%
Mediana	5,09%
Cuartil Superior	5,95%
Valor máximo observado	9,28%
CNG S.A	0,00%

Ilustración 10 Rango Intercuartil Grupo de Análisis TNMM1 – CNG S.A



3.11 Operaciones comunes.

3.11.1 Parte relacionada

Con el fin de que exista una mejor comprensión de las operaciones con partes relacionadas que pueden efectuarse en una empresa, se propone el siguiente tipo de transacción que puede darse comúnmente con el cual se realizará el análisis del cumplimiento del principio de plena competencia con una relacionada del exterior llamada MEZZINO S.A, la cual tiene su residencia fiscal en Singapur.

A continuación, se muestra un resumen con las operaciones previamente mencionadas.

Ilustración 11 Detalle Operaciones Comunes con Partes Relacionadas

RESUMEN DE OPERACIONES				
TIPO DE OPERACIÓN	EN VALORES (USD)			
	Operaciones de Ingreso	Operaciones de Egreso	Operaciones de Activo	Operaciones de Pasivo
Créditos recibidos en el ejercicio fiscal bajo estudio				\$ 8.100.000,00
Gasto interés en créditos recibidos en el ejercicio fiscal bajo estudio		\$ 168.281,25		
TOTAL:		\$ 168.281,25		\$ 8.100.000,00

3.11.2 Detalle de la transacción

Mezzino S.A., parte relacionada del exterior le otorgó créditos a la empresa ABC, los cuales fueron inicialmente utilizados como capital de trabajo para poder adquirir los servicios de espacios digital, con el propósito de realizar la reventa de estos servicios digitales.

El detalle de estos créditos se muestra en el siguiente cuadro:

Ilustración 12 Detalle de Créditos

PARTE RELACIONADA	CAPITAL	VIGENCIA		TASA DE INTERES	GASTO INTERÉS
		DESDE	HASTA		
MEZZINO	6,500,000.00	Febrero 27, 2019	Febrero 24, 2029	2.50%	135,040.51
	1,600,000.00				33,240.74
TOTAL	8,100,000.00				168,281.25

3.11.3 Condiciones del contrato

Los créditos recibidos con intereses en el ejercicio se encuentran bajo un contrato mutuo y son préstamos destinados a inversiones relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles según el curso ordinario del negocio mediante transferencia bancaria de una tercera relacionada a Mezzino S.A desde el exterior a una tasa de interés del 2,5%.

3.11.4 Análisis de comparabilidad

De acuerdo con los métodos para el análisis de precios de transferencia vistos anteriormente, el más idóneo para este tipo de transacciones es el Método del Precio Comparable no Controlado

Conforme los lineamientos de la OCDE, para determinar la comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas se deben tomar en cuenta, las características del bien, su calidad y confiabilidad, la disponibilidad y el volumen de la oferta; y para el caso de servicios, la naturaleza y magnitud de los servicios.

En la aplicación del MCUP en el análisis de los créditos externos recibidos con intereses en el ejercicio fiscal bajo estudio se determinó la tasa de interés máxima de plena competencia, la cual corresponde a la tasa de interés activa efectiva referencial que los bancos privados y/o el sistema financiero ecuatoriano ha pactado con el sector productivo corporativo en el mes en que las partes relacionadas han pactado el préstamo.

El detalle de la tasa de interés máxima de plena competencia determinada es como sigue:

Ilustración 13 Detalle de Tasas de Interés Máxima de Mercado

Fecha de Concesión	Tasa de Interés Activa Efectiva Referencial Pactada por Bancos Privados y/o el Sistema Financiero Ecuatoriano con el Sector Productivo Corporativo			Tasa de Interés Máxima de Plena Competencia
	Plazo Original del Crédito (Días)	Mes, Año	Tasa de Interés	
27-feb-19	3650	Febrero, 2019	9.19%	9.19%

Si las tasas de intereses efectivas pactadas con las partes relacionadas corresponden a las tasas de intereses máximas de plena competencia, se considera que estas tasas pactadas sí se han determinado como si se hubieran pactado entre terceros independientes en condiciones similares.

3.12 Conclusiones

El principal objetivo de esta investigación académica era realizar un análisis contable y tributario de las transacciones con partes relacionadas y sus implicaciones en una entidad específica a la cual se le realizó un estudio de caso de sus operaciones con vinculados referentes al periodo fiscal 2019, para así poder identificar cuáles son aquellas transacciones que podrían generar posibles casos de evasión fiscal.

Algunos de los resultados obtenidos son los siguientes:

1. Se logró identificar la existencia de operaciones con partes relacionadas en la empresa ABC para el periodo fiscal 2019, con un total de 4 entidades de las cuales tres fueron extranjeras y una local:
 - **FIR LIMITED.** - Empresa relacionada residente en Irlanda, lugar que se encuentra entre los países considerado régimen preferente o paraíso fiscal. La relación que mantiene con la Empresa ABC se centra en la compra de servicios de redes y medios sociales que son destinados para la reventa en Ecuador.
 - **TRK S.A.**- Empresa relacionada residente en Uruguay, su relación con la Empresa ABC se sustenta en el supuesto de ser sociedades, filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí.
 - **FWIN S.A.**- Empresa relacionada residente en Uruguay, su relación se basa en coordinar de la comercialización de los espacios digitales para que puedan ser entregados a la empresa ABC y esta pueda realizar su actividad principal.
 - **CNG S.A.**- Empresa relacionada residente en Ecuador, para el periodo fiscal 2019 fue el representante legal de la empresa ABC, además de proveer la línea de negocio de redes sociales y servicios administrativos.

2. Se realizó un análisis del registro contable de estas transacciones según las normas vigentes, para verificar si se encuentran asignadas a las cuentas correctas de los estados financieros y si no se realizaron omisiones de valores por retenciones de renta e IVA de ser el caso. Según las transacciones de la Empresa ABC no se encontraron irregularidades en el registro contable de estas operaciones.

3. De acuerdo a lo que señala la normativa tributaria y la OCDE, se realizó el análisis de comparabilidad para cada una de las transacciones que se identificaron en el caso de estudio, para determinar si se cumplió o no el principio de plena competencia, donde se establecieron primero los parámetros, comenzando con la asignación de los métodos para el análisis de precios de transferencia a los grupos de análisis, selección de indicadores para dichos grupos y establecimientos de criterios de búsqueda de posibles comparables con características similares. Dando como resultado que, para las transacciones realizadas con la relacionada local CNG S.A no se está cumpliendo el principio de independencia efectiva, esto quiere decir que los egresos no se están realizando a precios equiparables a como si se realizaran con independientes.

4. Durante todo el desarrollo de este trabajo, los procesos que conllevan los precios de transferencia, permiten a los representantes de la empresa, para el periodo fiscal que se estudia, verificar finalmente si todas las operaciones que realizan entre las partes se apegan a la realidad económica, abarcando y cubriendo los tributos que le corresponden y no dejándose llevar por actos o manipulaciones en las transacciones que puedan disminuirlos, que notablemente terminarían afectando los niveles de recaudaciones.

3.13 Recomendaciones

De acuerdo con los resultados obtenidos en el estudio se plantean las siguientes recomendaciones tanto para Empresa ABC, como para la Administración Tributaria:

1. Contar con un control sobre las actividades con partes vinculadas, capacitando al personal en materia de precios de transferencia, cambios y aplicaciones.
2. Contar con un informe de este análisis antes de la declaración de Impuesto a la Renta para así verificar que las transacciones se están realizando en condiciones iguales para las partes, que se cumpla el principio de plena competencia y que exista o no ajuste de precios de transferencia.
3. Se recomienda a la Administración Tributaria realizar actualizaciones en materia de precios de transferencia para las empresas privadas y públicas a fin de que sus contribuyentes conozcan las obligaciones tributarias que involucran tener partes relacionadas.

Bibliografía

- Dirección Nacional Jurídica. (2019, 31 de Diciembre). *LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI*. Departamento de Normativa Tributaria. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar?id=cebe9f1a-2722-4352-a96f-1fec4059b511&nombre=Ley+de+R%E9gimen+Tributario+Interno+-+%FAltima+actualizaci%F3n+31+de+diciembre+de+2019.pdf>
- Dirección Nacional Jurídica. (2020). *REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO*. Departamento de Normativa Tributaria. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar?id=1e735a30-31ee-4d59-aa11-054d08cf8fed&nombre=Reglamento+para+la+aplicacion++de+la+Ley+de+R%E9gimen+Tributario+Interno+-+%FAltima+modificacion+04+de++agosto+de+2020.pdf>
- Garzón, G. P. (Junio de 2014). *Repositorio UEES*. Obtenido de IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS: http://repositorio.uees.edu.ec/bitstream/123456789/792/1/Gabriela%20P%20Cervantes%20Garz%C3%B3n_Trabajo%20de%20titulaci%C3%B3n%20UEES.pdf
- Gonzalo Islas Rojas, O. L. (30 de Abril de 2018). *Scielo*. Obtenido de La política de habitualidad y su efecto en la regulación de las operaciones con partes relacionadas: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-09502019000100095&script=sci_arttext&tlng=e
- International Accounting Standards Board. (2014). *NIC 24: Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*. IFRS Foundation. Obtenido de https://www.nicniif.org/files/u1/NIC_24.pdf
- Mark Kohlbeck, B. W. (2010). Valuation of firms that disclose related party transactions. *Accoun. Public Policy*, 115-137.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2013). *Lineas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*. OECD Publishing. Obtenido de <https://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf>
- Páez, M. I. (30 de Septiembre de 2019). *ACTUARIA, Asesoramiento Estratégico*. Obtenido de Principio de Plena Competencia y los Precios de Transferencia: <https://actuarial.com.ec/principio-de-plena-competencia-y-los-precios-de-transferencia/>
- Pastuzaca Fernandez, M. N., & Gancino Sánchez, N. O. (03 de Agosto de 2016). *Dspace Espol*. Obtenido de Análisis de precios de transferencia aplicado a una empresa exportadora de banano del ecuador: guayaquil, período fiscal 2005: <https://www.dspace.espol.edu.ec/simple-search?query=94530%2FD-71163>

- Puccio, J. A. (Julio de 2014). *Pontificia Universidad Católica del Perú*. Obtenido de Transacciones entre partes relacionadas: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11915/12483>
- Quiroa, M. (22 de Enero de 2020). *Economipedia*. Obtenido de Transacciones: <https://economipedia.com/definiciones/transaccion.html>
- Roldán, P. N. (04 de Octubre de 2016). *Economipedia*. Obtenido de Evasión Fiscal: <https://economipedia.com/definiciones/evasion-fiscal.html>
- SRI. (2015). *Establecer el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia*. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/50db2d74-4e75-422a-9bc5-b3084d7bb018/NAC-DGERCGC15-00000455+2S.R.O.+511+29-05-2015.pdf>
- SRI, S. d. (2018). *PLAN DE CONTROL Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL*. Obtenido de PCLFF 2018- "Gestión eficiente, efectiva y transparente frente a la sociedad ecuatoriana: <https://www.sri.gob.ec/plan-de-control-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal>

Anexos

Se incluyen los anexos de transacciones, Estrados financieros y anexos de operaciones con partes relacionadas otorgados por la entidad para el respectivo estudio.



DETALLE PARTES
RELACIONADAS.xlsx