Análisis de Precios de Transferencia aplicado a una empresa Exportadora de Banano del Ecuador: Guayaquil, Periodo Fiscal 2005.

Napoleón Oswaldo Gancino Sánchez[1], Maria Nela Pastuizaca[2], Harold Álava [3]
Auditor CPA. [1], Ing. Eléctrico, [2], Directora, Economista[3], Codirector
Instituto de Ciencias Matemáticas
Escuela Superior Politécnica del Litoral
Campus "Gustavo Galindo V.", Km. 30.5, vía Perimetral
Apartado 09-01-5863, Guayaquil, Ecuador
ngancino@gmail.com,mpastuiz@espol.edu.ec,harold.alava@ec.pwc.com

Resumen

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

La compañía en la cual se realizó el estudio se dedica a la exportación de banano, y el análisis efectuado es con respecto a las operaciones que dicha compañía efectuó con su relacionada en el país vecino de Chile, durante el período fiscal 2005.

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

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

Abstract

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

The primary activity of the company in which the study was conducted is banana exportation. The analysis is done with respect to the operations this company did with its related company in Chile during the fiscal year 2005.

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

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

Introducción

La presente tesis trata sobre el análisis y estudio en materia de Precios de Transferencia de una empresa de la ciudad de Guayaquil que tiene como objetivo principal la exportación de frutas, en este caso se realizará el estudio sobre la exportación de banano durante el periodo fiscal 2005.

Los objetivos que se persiguen en primer lugar, brindar el conocimiento necesario sobre el Régimen de Precios de Transferencia según nuestra normativa vigente; determinar si los precios que maneja la empresa en cuestión con su parte relacionada del exterior cumplen con el Principio de Plena Competencia; realizar el estudio según los métodos de aplicación.

La metodología y procedimientos se realizarán acorde a los establecidos dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación.

1. Marco Teórico

1.1. Antecedentes Económicos Y Legales

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

1.1.2 Antecedentes Legales. En materia jurídica se tiene 4 cuerpos legales que hacen referencia al tema de Precios de Transferencia, que en orden cronológico son los siguientes:

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

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

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

1.2. Definición de Precios de Transferencia

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

1.3. Principio de Plena Competencia

El Principio de Plena Competencia analiza si el precio fijado en operaciones entre partes relacionadas debería ser similar al que hubiese sido fijado en operaciones comparables entre partes independientes, dentro de un mercado en competencia

1.4. Partes Relacionadas

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

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

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

1.5. Métodos de Aplicación

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

Métodos Tradicionales o Transaccionales.

Precio Comparable No Controlado.
Precio de Reventa.
Costo Adicionado.

Métodos Basados en Utilidades.

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

2. Etapas de Estudio de Precios de Transferencia

2.1 Determinación de Partes Relacionadas

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

2.2 Identificación de Operaciones

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

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

2.3 Criterios de Comparabilidad

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

Existen 5 criterios para determinar si las operaciones son comparables:

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

2.4 Análisis Funcional

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

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

Con esto podremos identificar una realidad económica del ente analizado.

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

2.5 Análisis Documental

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

2.6 Análisis de Sector

El análisis del sector muestra una situación del segmento de mercado al cual pertenece la compañía que se está analizando. Dentro de este análisis se muestra información relevante de todo lo que compone el mercado, su nivel de aportación a la economía del país, principales agentes de crecimiento o decrecimiento, entre otros aspectos

2.6 Análisis Económico

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

- Ajustes económicos
- Aplicación de métodos
- Cálculos estadísticos

3. Caso Práctico

El estudio que se va a realizar corresponde a dos compañías que se encuentran dentro del mercado de la exportación y comercialización de banano.

Por efectos de confidencialidad de información se denominarán a las empresas, como **EXPORTAR S.A.**, la misma que se encuentra domiciliada en el Ecuador. Para la empresa que se encuentra domiciliada en el exterior, en este caso parte relacionada de la empresa 1, la empresa se denominará **RICABANANA CORP.**

3.1 Determinación Partes Relacionadas

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

De acuerdo a lo antes citado, es necesario mencionar los criterios de vinculación entre EXPORTAR S.A. y RICABANANA CORP., los mismos que a continuación se detallan:

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

3.1.1.2 Administración.-La Administración de la Compañía está bajo la responsabilidad exclusiva de la Gerencia General; producto del estudio realizado en el Análisis Funcional no consideramos que alguna sociedad o persona natural participe directa o indirectamente en las decisiones administrativas, por lo tanto, EXPORTAR S.A. no tiene partes relacionadas por administración.

3.1.1.3 Dirección.- El órgano directivo de la Compañía está compuesto por la Junta General de Accionistas, considerando que EXPORTAR S.A. cuenta con un solo accionista y es la Compañía RICABANANA CORP., éste último seria a su vez una parte **relacionada por Dirección.**

3.1.1.4 Control.-La Compañía tiene como cliente principal RICABANANA CORP., representando el 100% del total de las ventas, consecuentemente ésta última establece los precios a los cuales se exportará la fruta, generando una vinculación con EXPORTAR S.A. por control en las decisiones de precios.

3.2 Identificación Partes Relacionadas

La compañía Exportar S.A. se encuentra vinculada con Ricabanana Corp. por Administración y Control

3.3 Criterios de Comparabilidad

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

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

3.4 Análisis Funcional

EXPORTAR S.A. es una empresa exportadora de banano con destino a Chile – RICABANANA CORP., la misma que indica su demanda y realiza sus pedidos a EXPORTAR S.A.

Dicho análisis se efectuó tomando en cuenta los siguientes pasos del proceso

- Pedido.
- Compra de la fruta y materiales de empaque.
- Entrega del material de empaque.
- Realización de trámites de exportación.
- Entrega del pedido de la fruta
- Verificación de la fruta.
- Conteo de las cajas.
- Embarcación.
- Traslado de la fruta a Chile.

Los riesgos asumidos por Exportar son los siguientes:

Riesgo de Mercado.
Riesgo de Investigación y Desarrollo.
Riesgo de Producto.
Riesgo Crediticio
Riesgo Cambiario.
Riesgo de Inventario.
Riesgos de Negocio.

3.5 Análisis del Sector

La industria bananera ecuatoriana exportó en el año 2005 la cantidad de 238.761.068 cajas que representa un ingreso aproximado de mil cien millones de dólares (USD $ 1.100.000.000) por concepto de divisas y de alrededor de cincuenta y ocho millones de dólares (USD $ 58'000.000) por concepto de impuesto al Fisco, constituyéndose en el primer producto de exportación del sector privado del país, después del petróleo.

Estas cifras representan el 32% del Comercio Mundial del Banano, el 3,84% del PIB ecuatoriano total; el 50% del PIB Agrícola y el 20% de las exportaciones privadas del país.

El mercado del sector exportador; está integrado por 40 compañías calificadas para realizar esta gestión realizando cultivaciones en un estimado de 180.000 hectáreas, las mismas que son cultivadas, en manos de más de 6.000 productores.

Las inversiones en el área de producción alcanzaron en el año 2005 un estimado de USD $ 1.800.000 millones entre plantaciones cultivadas, infraestructura y empacadoras de banano; constituyéndose en una de las mas importantes por el monto y el alcance que tiene en la economía nacional.

Las inversiones en la actividad y en las Industrias colaterales generan trabajo para más de 500.000 familias, esto es más de 2,5 millones de personas localizadas en 9 provincias que dependen de la Industria Bananera Ecuatoriana

3.6 Análisis Económico

Con la finalidad de determinar el método de Plena Competencia que se ajuste a la realidad económica de cada operación, se cuenta con datos estadísticos proporcionados por el Banco Central del Ecuador relacionado a las exportaciones de banano.

En relación a las exportaciones de banano, se ha obtenido una base de datos donde se detallan las exportaciones tanto en dólares como en las cantidades de cajas que se exportaron con destino a los países del denominado CONO SUR, pudiendo de esta manera, obtener los precios de mercado a los cuales se exportó esta fruta a Argentina, Chile y Uruguay.

En base a lo expuesto, consideramos que el método que se ajusta más a las circunstancias económicas de la Compañía, es el Método de Precio Comparable no Controlado

3.6.1 Análisis de las Operaciones.- En la siguiente tabla se presenta el nivel de exportaciones que la compañía ha reportado durante el ejercicio fiscal 2005

Tabla 1: Exportaciones Anuales

MES	No. CAJAS	VALOR FOB (USD$)	FOB/CAJA (USD$)
Enero	39.087	130.589,67	3,341
Febrero	47.252	157.868,93	3,341
Marzo	48.243	161.179,86	3,341
Abril	70.352	235.468,14	3,347
Mayo	77.805	260.413,34	3,347
Junio	71.841	240.451,83	3,347
Julio	67.532	226.029,60	3,347
Agosto	83.475	279.390,83	3,347
Septiembre	81.767	273.674,15	3,347
Octubre	89.094	316.926,39	3,347
Noviembre	66.059	244.688,30	3,704
Diciembre	49.034	208.394,50	4,250
TOTAL	**79.1541**	**2.735.075,53**	

3.6.1.1 Comparaciones.- A continuación, se muestra el detalle de los precios de mercado pactados con países del exterior en la exportación de banano:

Tabla 2: Precios FOB/CAJA CONO SUR

PRECIOS FOB / CAJA – CONOSUR			
PAÍS	**ARGENTINA**	**CHILE**	**URUGUAY**
Enero	3,27	3,16	3,30
Febrero	3,26	3,16	3,30
Marzo	3,27	3,17	3,30
Abril	3,26	3,16	3,23
Mayo	3,26	3,17	3,26
Junio	3,24	3,20	3,22
Julio	3,20	3,19	3,22
Agosto	3,30	3,18	3,27

Septiembre	3,31	3,18	3,42
Octubre	3,32	3,18	3,38
Noviembre	3,89	3,30	3,49
Diciembre	3,58	3,34	3,80

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

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

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

3.6.1.2.1 Cálculo de la Mediana.-

Tabla 3: Valores Obtenidos

MEDIDAS	VALORES ($)
MEDIANA	3,26
PRIMER CUARTIL	3,20
TERCER CUARTIL	3,30
EXPORTAR S.A.	3,34
DIFERENCIA	0.08

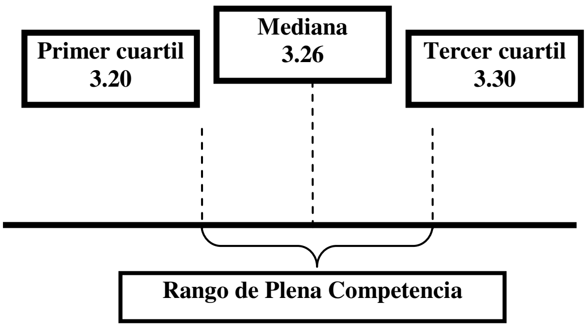

Figura 1: Rango de Plena Competencia

CONCLUSIONES

El estudio de Precios de Transferencia es una herramienta de análisis para verificar que las operaciones entre entes relacionados se den basados al Principio de Plena Competencia. Partiendo de esto, y revisando el análisis estadístico efectuado, puede observarse que los precios de banano pactados entre EXPORTAR S.A. y su Compañía relacionada del exterior RICABANANA CORP., son superiores a los precios de mercado a los cuales se realizaron exportaciones de banano a los países del denominado CONO SUR, por lo cumple que se cumple el Principio de Plena Competencia.

Vale mencionar que el método utilizado en el estudio toma como estadístico de prueba a la Mediana, ya que es más robusto que la media, puesto que esta se ve afectada por datos aberrantes. En nuestro estudio si se utilizaba la mediana o la media, se aceptaba la hipótesis que los precios pactados entre compañías relacionadas si eran de plena competencia, pero a nivel general se recomienda utilizar a la mediana para el estudio.

RECOMENDACIONES

Luego de la aplicación de esta metodología en el caso de estudio es necesario que la compañía realice un correcto análisis de los riesgos que obtiene al efectuar operaciones con su parte relacionada en el exterior.

Adicionalmente, se recomienda que la compañía deba de mantener un nivel de precios acorde al comportamiento del mercado en que se desenvuelve.

Por último, debido ha que los precios que pactó la compañía Exportar S.A. con su relacionada en el exterior, RICABANANA CORP., se recomienda mantengan un nivel de precios aceptable acorde al mercado.

BIBLIOGRAFÍA

[1] ASOCIACIÓN DE EXPORTADORES DE BANANO DEL ECUADOR. (2005),”Estadísticas 2005” http://www.aebe.com.ec, fecha última visita: junio del 2007, Guayaquil – Ecuador

[2] ECUADOR EXPORTA. (2005). “Productos” http://www.ecuadorexporta.org, fecha última visita: junio del 2007, Guayaquil – Ecuador.

[3] DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL (2006). Por Dr. Guillermo Cabanellas de Torres. Buenos Aires – Argentina.

[4] INFORMACIÓN FINANCIERA DE LA COMPAÑÍA. (2005) "Estados Financieros 2005", Guayaquil – Ecuador.

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

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

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

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

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