**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL**

**( E S P O L )**

**FACULTAD DE CIENCIAS HUMANÍSTICAS Y ECONÓMICAS**

**CARRERA DE INGENIERÍA COMERCIAL Y EMPRESARIAL**

# Proyecto para las Estrategias de Administración Tributarias Internacionales para el Control de Precios de Transferencia en el Ecuador

**T E S I S**

**Previo a la obtención del título Ingeniero Comercial y Empresarial, especialización**

**F I N A N Z A S**


**AUTOR:**

**Luis Manolo Chicaíza Quinaloa.**


**Guayaquil - Ecuador**

**2008**

**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL**
**(ESPOL)**

**FACULTAD DE CIENCIAS HUMANÍSTICAS Y ECONÓMICAS**

**CARRERA DE INGENIERÍA COMERCIAL Y EMPRESARIAL**

# PROYECTO PARA LAS ESTRATEGIAS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIAS INTERNACIONALES PARA EL CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ECUADOR

**Tesis previo a la obtención del título Ingeniero Comercial y Empresarial, especialización FINANZAS**

**AUTOR:**
**LUIS MANOLO CHICAÍZA QUINALOA**

**Guayaquil – Ecuador – 2008**

**AGRADECIMIENTO**

Quiero agradecer en primer lugar a Dios. A mis padres que me han ayudado en la realización de este proyecto. También a las personas que directamente o indirectamente me ayudaron a obtener la información e Instituciones que me colaboraron en especial a mi director de tesis, Econ. Marlon Manya Orellana, por el tiempo e interés que me tuvo.

MUCHAS GRACIAS

Luis Manolo Chicaiza Quinaloa

## DEDICATORIA.

En primer lugar a Dios por darme la vida, la sabiduría para decidir lo correcto, la voluntad para elegirlo y la fuerza para que todo en mi vida perdure. Atribuyo todos los éxitos en esta vida, a la enseñanza moral, intelectual y física que recibo de ellos, mis padres. A mis hermanos por sus palabras de aliento y apoyo. A mi esposa, gracias por estar junto a mi y ser más que una compañera, mi gran amiga con la que puedo contar en todo momento. Para mi hijo Manolito por llegar hacer la motivación y alegría de mis días.

Luis Manolo Chicaíza Quinaloa

**TRIBUNAL DE GRADO**

**Ing. Oscar Mendoza Macías, Decano**

**Presidente.**

**DIRECTOR DE TESIS**

**Econ. Marlon Vicente Manya Orellana**

**VOCAL PRINCIPAL**

**Ing. Pedro R. Zambrano Miranda**

**VOCAL PRINCIPAL**

**Econ. Mónica M. Torres Naranjo**

## DECLARACIÓN EXPRESA

"La responsabilidad por los hechos, ideas y doctrinas expuestos en esta tesis de graduación, me corresponde exclusivamente y el patrimonio intelectual de la misma a la Escuela Superior Politécnica del Litoral".
(Reglamentos de Exámenes y Títulos Profesionales de la ESPOL).

Luis Manolo Chicaíza Quinaloa

## ÍNDICE GENERAL



## CAPÍTULO 1

## CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

## CAPÍTULO 2

## CONTROL INTERNO EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS INTERNACIONALES.

## CAPITULO 3

## CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA



## CAPÍTULO 4

## ESTRATEGIAS PARA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ECUADOR

# RESUMEN EJECUTIVO

El proyecto tiene como objetivo general el poder implementar experiencias y estrategias conjuntas de las Administraciones Tributarias Internacionales como Argentina y México, que nos ayudará a controlar el Planeamiento Tributario Internacional, a través de auditorias de Precios de Transferencia. Para poder llevar a cabo estas medidas debemos identificar el marco de la problemática que involucra tal planificación y las circunstancias que la generan.

Las Administraciones Tributarias de los países estudiados, trabajan con los mismos lineamientos, que los de la OCDE que son buenas directrices, pero estas Administraciones llevan controles diferentes, quizás se deba a que no toda economía es la misma, ni el comportamiento de los contribuyente es igual.

En nuestro país este fenómeno es nuevo, puede ser ese el motivo por el cual el Servicio de Rentas Internas pase algunos problemas, pero no solamente dependerá del SRI, sino también del interés de cada uno de los contribuyentes ligados a este tema. Por tal motivo en este informe se hace nuevamente hincapié en las directrices de la OCDE, para poder tener unas buenas estrategias para el Control de Precios de Transferencia.

# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo es un informe donde se recogerá los principios, las normas, procedimientos y estándares de las diferentes Administraciones Tributarias tanto de Argentina como de México, y así poder lograr un control interno en la Administración Tributaria en nuestro país, sin embargo no se pretende establecer un modelo único de Control Interno ni establecer reglas de carácter obligatorio tan solo se pretende crear un marco referencial, en donde la Administración Tributaria del Ecuador tenga una guía para poder tener un mejor Control Interno.

Los Controles Internos fomentan la eficiencia en las organizaciones a través de la detección con antelación suficiente y la prevención de cualquier desviación respecto de los objetivos establecidos, y ayudan a garantizar la fiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y normas vigentes, por lo que cada vez es mayor la exigencia de disponer de mejores sistemas de Control Interno y la demanda de información sobre los mismos.

Para la ejecución del proyecto se ha contado con la ayuda de algunas instituciones públicas como son: el CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), el SAT (Servicio de Administración Tributaria), y el SRI ( Servicio de Rentas Internas).

El proyecto se estructura en cuatro capítulos donde el primero consta en realizar una breve reseña de lo que sucede en la actualidad con el Control del Planeamiento Tributario Internacional, haciendo énfasis de lo que sucede con el Comercio Mundial.

El Capítulo dos se centra en realizar un estudio de lo que son y como están conformadas las Administraciones Tributarias de los países, con respecto a los Controles Interno  de los Precios de Transferencia.

En el capítulo tres desarrolla un breve estudio de cómo esta conformada la Administración Tributaria en el Ecuador y como lleva a cabo los Controles Internos de los Precios de Transferencia.

En el capítulo cuatro desarrollamos las estrategias de Administración Tributaria que nos permitirá llevar un buen Control de Precios de Transferencia con la ayuda de las Administraciones Tributarias Internacionales de los países propuestos como Argentina y México.

# CAPÍTULO 1

# CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

## INTRODUCCIÓN

## 1.1 LA IMPORTANCIA DEL CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO ABUSIVO INTERNACIONAL EN UN MUNDO GLOBALIZADO.

La globalización económica ha sido el elemento que de forma más intensa esta influenciando en las estructuras económicas, sociales y políticas en las últimas décadas. Este concepto puede definirse como la creciente interdependencia económica entre todos los países a raíz del aumento de flujos de bienes y servicios, de capitales y por la difusión de la tecnología y de la información. El fenómeno de la globalización ha generado un contexto internacional de interacción entre las economías y una desaparición virtual de las fronteras, que ha modificado el escenario en el que se desarrollan las medidas de política económica y tributaria.

Entre los aspectos más importantes que deben ser tenidos en cuenta cuando se trate acerca de los Controles Tributarios, es tener bien claro que muchas veces estos sistemas cumplen una función que es la de disminuir los índices de evasión y elusión tributaria, es necesario conocer cual es el origen de este comportamiento por parte de los sujetos pasivos (deudor de la obligación tributaria, tanto personas físicas como jurídicas y entidades que legalmente están establecidas dentro de un territorio y que realicen cualquier actividad económica) de las obligaciones fiscales.

En ese sentido, y en particular, en países donde existen altas tasas de evasión, motivadas por un comportamiento generalizado en tal aspecto, el conocimiento de las causas de este fenómeno, tan común principalmente en países subdesarrollados y en vías de desarrollo, permiten programar estrategias y desarrollar acciones destinadas a atacar tales enunciados, muchos de los cuales tienen un fuerte ingrediente social más que estrictamente económico.

A continuación se presenta una breve evolución del crecimiento del comercio mundial y de la presencia de las empresas multinacionales en las economías, factores determinantes para la proliferación del Planeamiento Tributario Internacional.

## 1.2. COMERCIO INTERNACIONAL Y ORIGEN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

El Comercio Internacional entre las naciones tiene su origen en un hecho muy concreto, es provechoso para todas las partes que participan. Para las naciones que exportan porque colocan su producción y generan divisas, y las que importan porque reciben bienes que, de producirlos ellas mismas costarían más dinero.

Las Empresas multinacionales surgen de un proceso de ampliación de mercados por parte de las grandes empresas. Antes de la II Guerra Mundial, la Inversión Extranjera Directa (IED) de las Corporaciones multinacionales se destinaba a la adquisición de recursos, por lo que el principal objetivo consistía en asegurarse de provisión de materias primas. Los países menos desarrollados, y aquellos que seguían siendo colonias de los países occidentales, recibían la mayor parte de la inversión extranjera directa mundial, esto generó desconfianzas y susceptibilidades de los países en vías de desarrollo ya que suponían que las multinacionales ahogarían el desarrollo de las industrias nacionales de cada país.

Las multinacionales son sociedades mercantiles que tienen una gran capacidad productiva, o que son el resultado de una concertación o fusión de empresas que buscan nuevos mercados. Cuantas más necesidades tengan estos mercados, más incentivos habrá para que las empresas se instalen en ellos.

Estos mercados están en países distintos a los de origen de las empresas. En el momento de escoger el País, al margen de estudiar el mercado, hay otros motivos o intereses que animan a las empresas a instalarse en uno o en otro; por ejemplo: hay gobiernos de países en vías de desarrollo que les ofrecen muchas ventajas: tanto económicas, fiscales como laborales, ya que esto les ayudara económicamente y, en definitiva, a desarrollarse. Pero básicamente la decisión de invertir y escoger el lugar adecuado viene determinada por el propio rendimiento de la empresa, es decir, por los beneficios esperados.

Estas grandes empresas son grandes protagonistas de la globalización a través de extensiones como sucursales, filiales y agencias que se encuentran en países diferentes a la casa matriz.

En sus orígenes, se utilizaban tres formas de organización para estructurar esta concentración empresarial:

- El ***Trust;*** reunía empresas de un mismo sector controladas por una o dos grandes firmas para monopolizar la explotación de un producto y poder regular su precio.

- El ***Cártel;*** reunía a empresas que no se fusionaban, pero que se asociaban para llegar a acuerdos comunes sobre abastecimientos, procesos y precios, y así evitar la competencia entre ellas.

- El ***Holding;*** en cambio, era una sociedad financiera o bancaria que controlaba la mayoría de las acciones de diversas empresas industriales comerciales[1]

La globalización de la economía y el desarrollo del capitalismo financiero en los últimos años del siglo XX hicieron que fuera esta última la modalidad que más se extendiera. Para evitar competencias molestas, controlar los mercados e imponer los precios a su conveniencia, las grandes multinacionales potencian todo lo que pueden del proceso de concentración y acumulación de empresas diversa.

Así unas pocas firmas, ya sea directamente o a través de sus filiales, han conseguido dominar la producción a escala mundial en algunos sectores formando auténticos oligopolios[2]. (Estructura de mercado en el cual un número bastante pequeño de vendedores brindan la producción, de modo que un vendedor pueda anticipar que otros reaccionarán ante cambios en su estrategia).

## 1.2.1. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.

- Gran tamaño; poder de negociación y de mercado.
- Estructura Económica Mundial.

[1] DUQUE K. Origen y causas de la evolución de las empresas multinacionales publicado en gestiopolis.com
[2] Robert L. Heibroner y Lester C. Thurow. (1987). Economía (7ma ed.) Impreso en México: Prentice Hall.

- Gestión conjunta y unificada con visión de grupo internacional y global.
- Elevada independencia financiera.
- Y por último existen mecanismos para evadir parcialmente algunos controles de los Estados Nacionales estos son:

1. Cierta autonomía respecto a la política monetaria.
2. Uso de los Precios de Transferencia (pago de menos impuestos, salida de beneficios etc.).

### 1.2.2. CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES. Ver

Gráfico (1).y detalle en el Anexo (1)

**GRÁFICO (1).**

**CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES**

FUENTE: Uriarte O. Las Empresas Multinacionales y el Derecho del Trabajo. Gestiopolis.com

Gráfico Elaborado por: Manolo Chicaiza Quinaloa.

## 1.2.2.1. VENTAJAS Y DESVENTAJAS ATRIBUIDAS A LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Ver (CUADRO 1).

**CUADRO (1)**

| VENTAJAS Y DESVENTAJAS ATRIBUIDAS A LAS EMPRESAS MULTINACIONALES. | |
|---|---|
| **LAS VENTAJAS MÁS RELEVANTES SON** | **LAS DESVENTAJAS MÁS RELEVANTES SON:** |
| ▪ CONTRIBUYEN CON LA OCUPACIÓN Y GENERACIÓN DE EMPLEO.<br>▪ MAYOR APROVECHAMIENTO DE LA CAPACIDAD PRODUCTIVA.<br>▪ COSTOS RELATIVAMENTE BAJOS.<br>▪ TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍ A. | ▪ EXPLOTADORAS EN LOS PAÍSES DONDE SE ESTABLECEN<br>▪ EXPLOTADORAS DE LOS RECURSOS NATURALES EXISTENTES.<br>▪ NO EXISTE DOCUMENTACIÓN BASICA PARA LA PROTECCIÓN DE LOS TRABADORES. |

**Fuente:** Las Empresas Multinacionales y el Derecho del Trabajo. Gestiopolis.com

**Cuadro Elaborado por: Manolo Chicaiza Quinaloa.**

## 1.2.3. PROBLEMAS QUE AFECTAN A LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y NACIONALES EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.

A la vista de las consideraciones expuestas puede fácilmente deducirse que la existencia y actuación tanto de las empresas nacionales como las multinacionales, se encuentra determinada por la conjunción de dos elementos:

a) La primera cuestión hace referencia, al nacimiento y gestación de la sociedad.
b) La segunda determina el desarrollo de su actividad. En términos generales, cuanto mayor sea el desarrollo de un país, mejores serán las condiciones para el surgimiento de la sociedad multinacional.

De igual forma, cuanto menores sean las barreras y limitaciones existentes en los países receptores, mayores responsabilidades existirán de que las sociedades multinacionales decidan instalar allí sus filiales.

Adicional a lo antes expuesto, estas empresas deben afrontar:

- Las políticas fijadas por los países en que ejercen su actividad.
- La existencia de seguridad jurídica, (que es la garantía que tiene el inversionista empresarial sea nacional o internacional de que su situación jurídica no sea modificada más que por sus procedimientos regulares, establecidos y conocidos previamente) que debe permitir hacer planificaciones financieras a largo plazo, la estabilidad normativa, los Convenios de Doble Tributación (CDT) y algunas figuras como los Convenios de Estabilidad Tributaria, contribuyen a incrementar dicha seguridad jurídica.
- El régimen cambiario es una de las manifestaciones que corresponden por primicia al Estado moderno, integrado por un conjunto de regulaciones propias, que consagran los derechos y las obligaciones para residentes y no residentes en el territorio nacional que realicen operaciones económicas internacionales que impliquen el movimiento de divisas.
- Medidas de tipo fiscal, las imposiciones del Estado en materia tributaria, estas, se encuentran sujetas a las normas relativas que

establecen límites y directrices a seguir para cada caso, afectan la esfera jurídica de los gobernados en un plano de legalidad que le otorgue plena seguridad de que dicha afectación se encuentra ajustada a derecho y tiene como fundamento máximo los principios constitucionales que rigen una sociedad determinada.

- El riesgo país[3] el cual es un índice denominado Emerging Markets Bond Index Plus (EMBI+), mide el grado de "peligro" que entraña un país para las inversiones extranjeras, este indicador se concentra en las naciones emergentes, entre ellas las tres mayores economías latinoamericanas: Brasil, México y Argentina, también brinda datos sobre Bulgaria, Marruecos, Nigeria, Filipinas, Polonia, Rusia y Sudáfrica. El EMBI+ es elaborado por el banco de inversiones J. P. Morgan, de Estados Unidos, que posee filiales en varios países latinoamericanos. Al momento de analizar las variables J. P. Morgan analiza el rendimiento de los instrumentos de la deuda de un país, principalmente el dinero en forma de bonos, por los cuales se abona una determinada tasa de interés en los mercados. Técnicamente hablando, es la sobretasa que se paga en relación con los intereses de los bonos del Tesoro de Estados Unidos, país considerado el más solvente del mundo. Para determinar esa sobretasa se evalúan, además, aspectos como el nivel de déficit fiscal, las turbulencias políticas, el crecimiento de la economía y la relación ingreso-deuda, entre otros. El riesgo país se lo expresa de la siguiente manera, en puntos básicos su conversión es simple: 100 unidades equivalen a una sobretasa del 1%. Los efectos que tiene para una economía ser catalogada como riesgosa es una merma de las inversiones extranjeras y un crecimiento económico menor. Y todo esto puede significar desocupación y bajos salarios para la población.

[3] ¿ Como es el Riesgo país en el mundo globalizado? Artículo BBC mundo.com (2001).

## 1.2.4. SITUACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.

A continuación un análisis de cómo se encuentran las multinacionales en los últimos años. El poder de las multinacionales de los países desarrollados hoy en día es tan grande que llega a controlar todas las actividades mundiales, para el año 2006 con un 84% controló todas las inversiones en todo el mundo, según informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), según datos oficiales en el año 2006 movió la inversión extranjera directa alrededor de 922.060 millones de euros (1306 millardos de dólares), cabe recalcar que el poder económico y político de las transnacionales esta creciendo solo países como Venezuela y Bolivia frenan su expansión[4].

El crecimiento se dio en los tres grupos de economía: Los países desarrollados, los que están en vías de desarrollo y las economías en transición de Europa Sudoriental y la Comunidad de Estados Independientes.

Entre las razones del fuerte crecimiento de los flujos mundiales de inversión extranjera se encuentran, según ese organismo internacional: Los beneficios cada vez mayores de las empresas en todo el mundo y el consiguiente incremento del precio de las acciones, que elevó el valor de las fusiones y adquisiciones transfronterizas.

El año pasado se produjeron 172 mega transacciones, una actividad que no se conocía desde el 2000. Según ese organismo de la Organización de las Naciones Unidas organismo (ONU), esas operaciones empresariales están valorados en más de 1.000 millones de euros, lo que representa ya

---

[4] Rodrigo González Fernadez. El Poder de las Multinacionales se Amplia en la actividad Mundial. Publicado en la Página Oficial de Rodrigo G. (2007).

dos terceras partes del valor total de las fusiones y adquisiciones transfronterizas.

En el 2007 y en años siguientes se mantendrá la tendencia al alza de la inversión extranjera, si bien a un ritmo algo más lento que en 2006. Esta previsión, según UNCTAD, está confirmada por el aumento de fusiones y adquisiciones transfronterizas mundiales, que ya suman 410.195 millones de euros en el primer semestre.

## 1.3. PROPÓSITOS, CARACTERÍSTICAS Y ALCANCE DEL TRABAJO PARA EL CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

La globalización de la economía generó un crecimiento de las transacciones internacionales y, por ende, una activa participación de empresas multinacionales o transnacionales con sucursales, filiales o subsidiarias en los distintos países. Estas empresas acuerdan contratos en los que se fijan precios que no siempre respetan el principio denominado Operaciones entre partes Independientes.

Las administraciones tributarias modernas enfrentan en la actualidad diferentes cambios motivados por la especialización en el desarrollo de sus funciones, las innovaciones tecnológicas y la reestructuración organizativa de sus niveles, conducen a una serie de acciones preventivas y exigen que las personas sean altamente competentes, también se espera una mayor eficiencia en particular en lo referente a la disminución de la evasión fiscal.

El fenómeno de la evasión fiscal se ha convertido en un desafío importante para las administraciones tributarias, tanto por los efectos de su tipología como por la búsqueda de remedios adecuados que ayuden a contrarrestarla.

El propósito del presente estudio abarcara temas de acuerdo al ritmo de las modificaciones de los contribuyentes en su accionar, el cual contendrá capítulos y se realizara una descripción teórica y técnica de cada una de los temas, incluiremos además experiencias pertinentes identificados por país que fueran aportados por cada una de las Administraciones Tributarias.

# **CAPÍTULO 2.**

# **CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONALES.**

## **CONCEPTO.**

## **2.1. INTRODUCCIÓN.**

Para las administraciones tributarias se entiende por Sistema de Control Interno, al conjunto de elementos organizacionales interrelacionados e interdependientes, que buscan sinérgica y armónicamente alcanzar los objetivos que le han sido asignados por la ley de un país a las administraciones tributarias, en el marco de las políticas trazadas por esta entidad.

El Sistema de Control Interno se constituye entonces en la herramienta de gestión que debe garantizar resultados acordes con la normatividad existente, la misión institucional, el cumplimiento de objetivos y metas, la razonable administración de la información y de los recursos, y la calidad de las operaciones de la entidad, cuyo propósito es reflejo de los principios orientadores de una gestión pública transparente, en beneficio general del Estado y de la Sociedad.

El diseño y el desarrollo de un Sistema de Control Interno deben orientarse al cumplimiento de los siguientes objetivos fundamentales:

- Procurar el logro de la misión y la visión de la entidad.
- Asegurar la existencia de políticas y planes acordes con la misión y la visión de la entidad.
- Proteger todos los bienes y recursos, logrando que la administración cubra todos los riesgos, utilizando las medidas de seguridad que estime adecuadas para salvaguardar la entidad y asegurar el cumplimiento de sus objetivos.
- Garantizar la efectividad de todas las operaciones, promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades determinadas para el logro de la misión institucional, en concordancia con los principios establecidos para el Sistema de Control Interno.
- Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- Garantizar que se efectúe la evaluación y el seguimiento de la gestión organizacional y que ésta corresponda a lo efectivamente realizado.
- Garantizar que la información financiera, administrativa y de gestión, sea veraz, razonable, confiable y entregada oportunamente a quienes compete conocerla.
- Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que afecten el logro de sus objetivos.
- Evaluar los riesgos y controles asociados así como su implantación, las acciones correctivas y la contribución al proceso de toma de decisiones por parte del nivel directivo.

- Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación, retroalimentación y evaluación.

La importancia del control interno en el fortalecimiento y mejora de las Administraciones tributarias ha sido reconocida por los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), particularmente a través de la adopción, en 1996, de la carta documento CIAT sobre "Atributos Mínimos para una Sana y Eficaz Administración Tributaria". La Carta enfoca tres grandes propósitos:

1. Ganar la confianza de los contribuyentes.
2. Fortalecer la integridad e imparcialidad de las administraciones tributarias.
3. Garantizar su estabilidad continua a través de una sólida política interna de recursos humanos y de gestión administrativa.

Por esta razón, el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión,* publicó en 1992 el Informe COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO)[5] que es un documento que contiene las principales directivas para la implantación, gestión y control de un sistema de Control Interno. Debido a la gran aceptación de la que ha gozado, desde su publicación en 1992, el Informe COSO se ha convertido en el estándar de referencia en todo lo que concierne al Control Interno.

### 2.1.1. INFORME COSO.

Este informe ha tenido aceptación y difusión mundial, si bien, trascurrido un tiempo desde su publicación, se percibió la necesidad de desarrollar un

[5] Manual CIAT de Auditoría Interna. Abril (2006).

marco que integrara la gestión de riesgos y definiera las pautas y los conceptos fundamentales.

La definición de control interno del informe COSO es la siguiente:

Un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección, y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

1. Eficacia y eficiencia en las operaciones.
2. Fiabilidad en la información financiera.
3. Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables.

Las ideas que se contiene en esta definición son:

- El control es un proceso, no es un acto aislado sino una actividad que se desarrolla de modo continuado, para lograr un fin. El propio control no es un fin, es un medio para lograr algo. El control está integrado y forma parte de las actividades o procesos básicos de gestión. La actividad de control debe como dice el Informe COSO ser incorporada y no añadida a la infraestructura de una entidad formando parte de su esencia.
- El control lo realizan las personas, la dirección, el equipo directivo, el personal: todos los miembros de la organización. Las personas conocen sus responsabilidades y los límites que les son impuestos en el seno de la organización a la que sirven.
- El control aporta un grado de seguridad razonable, es decir, no garantiza el resultado. Se trata de aumentar en la medida de lo posible la probabilidad de conseguir las metas fijadas, los objetivos de la organización.

- El sistema de control interno se orienta a la consecución de los objetivos. La misión de la organización determina los objetivos que ésta se fija. El control proporciona la seguridad razonable de conseguir esos objetivos.

#### **2.1.1.1. COMPONENTES Y RESPONSABLES DEL CONTROL INTERNO EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

En el modelo COSO el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí. La presencia de estos controles de un modo más o menos acusado, o formal, depende de la organización: tipo, tamaño y su estilo de dirección.

Mientras que las responsabilidades del control interno compete a toda la organización (Dirección, empleados, Órgano de Auditoría Interna, terceros interesados, etc.), que debe participar en la misma con diversos grados de responsabilidad. Ver Cuadro (2).

**CUADRO (2).**

| COMPONENTES Y RESPONSABLES DEL CONTROL INTERNO EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS | | | |
|---|---|---|---|
| **COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO** | | **RESPONSABLES DEL CONTROL INTERNO** | |
| 1 | AMBIENTE DE CONTROL | 1 | DIRECCIÓN |
| 2 | EVALUACIÓN DE RIESGOS | 2 | COMITÉ DE AUDITORÍAS |
| 3 | ACTIVIDADES DE CONTROL | 3 | EMPLEADOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA |
| 4 | INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN | 4 | ÓRGANO DE AUDITORÍA INTERNA |
| 5 | SUPERVISIÓN | 5 | OTROS ELEMENTOS DE CONTROL |

FUENTE: *MANUAL CIAT DE AUDITORIA INTERNA (2006)*
CUADRO *ELABORADO POR: MANOLO CHICAIZA.*

## 2.2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA.

### 2.2.1. DESAFÍOS PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL.

Además de los problemas que tradicionalmente ha debido afrontar la administración tributaria, la evolución vertiginosa de la tecnología de la información y de las comunicaciones y la globalización que aquella propiciara, han incorporado nuevos o renovados desafíos para el control de las obligaciones tributarias.

No cabe duda que la existencia de un mercado de bienes y servicios cada vez más competitivo e integrado, tiene un fuerte impacto sobre los sistemas y administraciones tributarias al incorporar, para los primeros, la preocupación de celar por la competitividad internacional de la economía doméstica y para las segundas, la ampliación del espacio y de los sujetos a controlar.

En materia de administración, la cooperación internacional se presenta como un requisito ineludible, para combatir eficazmente la evasión y el fraude tributarios.

Dentro de este nuevo panorama, que cabe esperar que se haga más crítico en los próximos años, se destacan tres temas que preocupan a las administraciones tributarias. Estos temas están vinculados al control del cumplimiento tributario estos son: comercio electrónico, paraísos tributarios y precios de transferencia.

## 2.3. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.

### 2.3.1. OBJETIVOS Y ALCANCES.

El objetivo general de este informe es poder implementar experiencias y estrategias conjuntas de las Administraciones Tributarias Internacionales, para controlar el planeamiento Tributario Internacional, a través de auditorías de Precios de Transferencia.

El documento no pretende, sin embargo, establecer un modelo único de Órgano de Auditoría Interna ni fijar unos principios o normas de actuación rígidos y de obligado cumplimiento, sino simplemente crear un marco de referencia de guía u orientación.

Para lograr alcanzar estos objetivos, es necesario tener en cuenta que es la propia Administración Tributaria la encargada de realizar estos Controles Internos de la Organizaciones, configurándolo como un elemento más de su gestión e integrándolo en la misma, y que el Órgano de Auditoría Interna es el encargado de monitorear que el control existe y es el adecuado, ejerciendo, por tanto, una labor de impulso, supervisión y evaluación del desempeño del mismo a lo largo del tiempo, sin que ello sea obstáculo para la realización directa de determinados controles por el Órgano de Auditoría Interna.

## 2.4. MOTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA UTILIZACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como primer factor que influye en la utilización de los precios de transferencia es utilizado como medio para dislocar beneficios en forma encubierta en el ámbito internacional, se coloca la existencia de marcadas diferencias entre diversos países en el nivel de tributación, particularmente en lo que se refiere al impuesto a las rentas. Se trata de transferir utilidades de países de altos impuestos hacia países con bajos impuestos, de forma que se reduzca la carga tributaria global sobre la renta de un grupo multinacional de empresas.

Hay que tener en cuenta que pueden incidir otros factores, que no son de naturaleza tributaria, en la salida encubierta de beneficios a través de precios de transferencia.

Entre los factores de naturaleza no tributaria, la experiencia indica que los más manifiestos son las restricciones a las salidas de divisas y los controles del tipo de cambio desfavorables sobre las remesas al o del exterior. De existir tales restricciones o controles, la transferencia encubierta de beneficios o la no intención de éstos, a través de la no manipulación de los precios consignados en las restricciones internacionales, constituirá una forma de evadirla.

## 2.4.1. CONCEPTOS DE PRECIOS DE TRANSERENCIA

A continuación algunos conceptos claves sobre Precios de Transferencia:

1. Aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes[6]

2. Son aquellos que se utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a traves de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o perdidas de unas a otras, situadas en países distintos[7].

3. Son los valores que las empresas fijan para la transferencia de activos físicos, intangibles o servicios a empresas vinculadas internacionalmente[8]

4. Son las valuaciones que hacen las empresas multinacionales o grupos económicos de las operaciones efectuadas entre sus integrantes, residentes en distintos países[9].

---

[6] Pere Mole Trabajo sobre: Precios de Transferencia. Posgrado en derecho Tributario.

[7] Sentencia del tribunal superior 19-01-96.

[8] Enrique L. Scalone: Precios de Transferencia (situación actual en Argentina. Marzo 2000

[9] Susana Rizo: “Las Nuevas Disposiciones sobre Precios de Transferencia” Agosto 1999.

5. Son los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son transferidos entre empresas que se encuentran vinculadas económicamente. En términos contables como el precio que carga un segmento de la organización (departamento, división, etc.) por un producto o servicio que proporciona a otro segmento de la misma. La necesidad de fijarlos se encuentra motivada por la existencia de un centro único de decisión que excluye o puede excluir la fijación de un precio de mercado acordado entre partes independientes[10].

Con los conceptos anteriores podemos llegar a la conclusión de que 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.

## **2.5. NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA.**

El 30 de diciembre de 1998. La Ley N# 25.063, incorporó en el impuesto a las ganancias normas específicas sobre precios de transferencia.

Estas normas establecen que las transacciones realizadas por entidades locales con entidades vinculadas del exterior y con entidades ubicadas en paraísos fiscales, deben ser realizadas como entre partes independientes. Es decir que sus prestaciones y condiciones deben ajustarse a las prácticas normales de mercado entre entes independientes.

---

[10] Susana Rizzo: "Divergencias entre la Normas de Transfer Pricing de Argentina y Brasil.

La Ley N# 25.239, publicada el 31 de diciembre de 1999, introdujo modificaciones a la normativa original de precios de transferencia y resulta de aplicación para los ejercicios que se iniciaron a partir del 1° de Enero de 2000.

En este caso las normas establecieron la obligación de presentar declaraciones juradas semestrales informativas tanto de las transacciones (montos y cantidades) realizadas con empresas vinculadas, como de las operaciones de exportación e importación de bienes entre partes independientes.

La Resolución 1122, publicada el 31 de octubre de 2001 establece las características de las declaraciones juradas a presentar, y la obligatoriedad de presentar un informe que acompañará la declaración jurada anual de precios de transferencia, define quiénes son los contribuyentes alcanzados, las exigencias de documentación, y aclaraciones al modo de elección del método más apropiado de comparación y mecánica de ajuste a los precios comparables.

Finalmente con la sanción de la Ley N# 25.784 publicada en el Boletín Oficial el 22-10-04, vuelve a modificarse el régimen de precios de transferencia incorporando modificaciones en cuanto al tratamiento de operadores independientes en transacciones de importación y exportación de bienes. Estos operadores con anterioridad a la reforma debían aplicar la metodología de precios de transferencia en determinados casos.

La novedad más importante que introduce la ley antes mencionada es la inclusión de un nuevo método de precios de transferencia destinado a erradicar las maniobras que fueron detectadas en los procesos de fiscalización y que generaron grandes perjuicios a las arcas tributarias.

Para evaluar los perjuicios cabe señalar que 7 empresas durante 5 años vendieron 22.000 millones de dólares, e ingresaron al fisco en concepto de impuesto a las ganancias menos de 2 millones, dando una relación de 0,09 % aproximadamente, cuando en el resto de la economía argentina durante similar período esa relación es del 1,6%.

Se trata de un método que resulta aplicable cuando en las exportaciones de bienes con precio internacional conocido en mercados transparentes, actúa un intermediario internacional sin sustancia económica sujeto pantalla, cuya participación en la operatoria sólo tiene por finalidad derivar utilidades generalmente a paraísos fiscales.

La modificación legal antes mencionada incorpora un método cuya prueba en contrario es la demostración de acuerdo a parámetros indicados en la ley de que el intermediario internacional no es un sujeto sin sustancia económica (sujeto pantalla).

### 2.5.1. MANIPULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ADMINISTRACION ARGENTINA.

- Empresa con exportaciones voluminosas en millones de dólares y escasa o inexistente rentabilidad fiscal
- Importantes volúmenes de exportaciones de Commoditties con cotización en mercados transparentes facturadas a paraísos fiscales y traders internacionales sin sustancia económica (Triangulación de Operaciones)
- Importantes empresas importadoras del sector laboratorio con varios períodos fiscales con quebrantos impositivos.

Las problemáticas más frecuentes detectadas en la aplicación del régimen de precios de transferencia, que han dado lugar a ajustes a favor del Fisco son las siguientes:

- Falta de reconocimiento de la existencia de vinculación económica.
- Selección inadecuada del mejor método.
- Inconsistencia en el análisis de comparabilidad.
- Falta de documentación adecuada que respalde la comparabilidad.
- Ajustes inadecuados a la comparabilidad.
- Preferencia de los métodos no transaccionales sin haberse agotado la posibilidad de utilizar los métodos transaccionales.
- Aplicación inadecuada del método de margen neto de la transacción.
- Uso de comparables externos de otros países en desmedro de la utilización de comparables locales.
- Tendencia generalizada a utilizar bases de datos con información basada en utilidades (no en precios).
- Standardización de las justificaciones del principio del operador independiente.
- Tendencia a estudiar a la empresa del exterior, sin realizar esfuerzos suficientes para analizar la empresa local.

#### **2.5.1.1. CONVENIOS FIRMADOS POR LA LEGISLACIÓN ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.**

En síntesis podemos entonces decir que cuando hablamos de doble imposición, estamos diciendo que un mismo sujeto o ingreso se ve sometido a tributación en más de un estado, debiendo para ello darse las siguientes condiciones:

- La existencia de dos o más soberanías fiscales independientes.
- El gravamen de dos impuestos de idéntica naturaleza.
- Una misma renta objeto de imposición.

- Una misma causa de imposición.
- Identidad en el preceptor de la renta.
- Un mismo período de tiempo.

La República Argentina ha celebrado 19 convenios internacionales para evitar la doble imposición respecto a los impuestos que recaen sobre la renta y el patrimonio, en el recuadro falta los últimos convenios que son los de Rusia y Suiza. Ver Cuadro (3)

**CUADRO (3)**

**CONVENIOS FIRMADOS POR LA REPÚBLICA DE ARGENTINA**

| Convenio firmado con | Norma Legal | Publicado (1) | Vigencia |
|---|---|---|---|
| Alemania | L.22025 | 23/07/1999 | 1/01/1976 |
| Australia | L.25238 | 31/12/1999 | (2) |
| Austria | L.22589 | 20/05/1982 | 17/01/1983 |
| Bélgica | L.24850 | 22/07/1997 | 21/07/1999 |
| Bolivia | L.21780 | 25/04/1978 | 4/06/1979 |
| Brasil | L.22675 | 17/11/1982 | 7/12/1982 |
| Canadá | L.24398 | 13/12/1994 | 30/12/1994 |
| Chile | L.23228 | 1/10/1985 | 19/12/1985 |
| Dinamarca | L.24838 | 24/07/1997 | 3/09/1997 |
| E.E.U.U. | El presente ratificado | convenio no por ley | ha sido |
| España | L.24258 | 19/11/1993 | 28/07/1994 |
| Finlandia | L.24654 | 10/07/1996 | 5/12/1996 |
| Francia | L.22357 | 30/12/1980 | 1/03/1981 |
| Italia | L.22747 | 24/02/1983 | 15/12/1983 |
| Noruega | L.25461 | 13/09/2001 | (3) |
| Países Bajos | L.24933 | 15/01/1998 | 11/02/1998 |
| Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte | L.24727 | 4/12/1996 | 1/08/1997 |
| Suecia | L.24795 | 14/4/1997 | 10/5/1997 |

(1) Boletín Oficial
(2) Surtirá efecto a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que el acuerdo entre en vigor (art. 28 CDI)
(3) Idem anterior ( Art 30 CDI)

Fuente: *Administración Federal de Ingresos Públicos. AFIP.*

## 2.5.2. MÉTODOS UTILIZADOS EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA, DOCUMENTACIÓN, FACTORES DE COMPARABILIDAD, RANGO DE PRECIOS Y PENALIDADES

### 2.5.2.1. MÉTODOS ULTILIZADOS.

Los métodos para comprobar que las operaciones sujetas a las normas de precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre entes independientes son los: Precio Comparable entre Partes Independientes, Precio de Reventa entre Partes Independientes, Costo más Beneficios, División de Ganancias y el Margen neto de la transacción.

La norma establece que se debe utilizar el método que resulte más apropiado, de acuerdo con el tipo de transacción realizada. Los métodos se aplican sobre transacciones que revistan la calidad de "comparables", entendiéndose por tal a las transacciones con las que no existan diferencias que afecten el precio o el monto de la contraprestación y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

La Ley 25.784 define un método preferido en los casos de importación o exportación de bienes donde pueda establecerse el precio internacional a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares. Así, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a fines de determinar la ganancia neta de fuente argentina.

## 2.5.2.2. DOCUMENTACIÓN

La reglamentación (RG 1122) establece la presentación de una declaración jurada semestral (F.742) y una declaración jurada complementaria anual (F.743) que contengan los datos necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos.

La citada resolución establece qué tipo de documentación adicional debe ser producida y conservada por el contribuyente al momento del vencimiento del plazo para la presentación. Esta documentación comprende, por ejemplo, la descripción de la actividad y operaciones con compañías vinculadas, detalle de las sociedades vinculadas del exterior, en el caso de empresas multinacionales una descripción de las actividades de todas las sociedades del grupo, papeles de trabajo con el detalle de los cálculos efectuados para ajustar las diferencias resultantes de los criterios de comparabilidad, etc.

La documentación debe ser conservada por el plazo de 5 años después de operada la prescripción del impuesto, lo cual en la práctica la lleva a un período de conservación de 11 años.

### 2.5.2.3. FACTORES DE COMPARABILIDAD

La elección del método de determinación de los precios de transferencia se basa en la comparabilidad de las operaciones y/o empresas, la cual está determinada, entre otros conceptos, por las características de las operaciones, funciones desarrolladas, activos utilizados, riegos asumidos, términos contractuales y circunstancias económicas tales como dimensión y tipo de mercado, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia y ubicación geográfica, entre otras.

Sin embargo, en adición a los criterios de comparabilidad establecidos por las normas de la OCDE, México, y USA, la RG 1122/01 establece que para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local.

### 2.5.2.4. RANGO DE PRECIOS.

A través de la Resolución General N# 1122/01 se establece que cuando se determinen dos o más transacciones comparables, se deberá determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios de las contraprestaciones o márgenes de utilidad. Cuando dicho rango intercuartil fuera muy próximo a la mediana, se sustituirán los valores del primer y tercer cuartil por el valor de la mediana disminuida en un cinco por ciento (5 %), y aumentada en un cinco por ciento (5%), respectivamente.

**2.5.2.5. PENALIDADES.**

De acuerdo a la última reforma fiscal, la falta de cumplimiento de la normativa de precios de transferencia conlleva a la aplicación de un régimen especial de sanciones, conforme lo que se detalla a continuación:

1. Para la omisión de presentación de las declaraciones juradas informativas de operaciones de importación y exportación efectuadas entre sujetos independientes (empresas que no pertenezcan al mismo conjunto económico) se impone una multa automática de $1.500 pesos (personas físicas) o $ 9.000 pesos (sociedades).
2. Para la omisión de presentación de declaraciones juradas que se refieran al detalle de las transacciones llevadas a cabo con sujetos del exterior se establece una multa automática de $ 10.000 pesos (personas físicas) o $ 20.000 pesos (sociedades).
3. Para cuando se omita proporcionar a la AFIP los datos requeridos para el control de las operaciones internacionales se fija una multa graduable entre $ 150 y $ 45.000 pesos. Igual multa (acumulable) será aplicable cuando no se conserven los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados y será acumulable con aquellas impuestas por omisión de presentación de declaraciones juradas informativas.
4. Para el incumplimiento a los requerimientos de la AFIP a presentar las declaraciones juradas informativas de operaciones de importación y exportación se establece una multa graduable entre $ 500 y $ 45.000 pesos.

5. Cuando se trate de contribuyentes con ingresos brutos superiores a $ 10 millones que incumplan el tercer requerimiento de la AFIP a presentar las declaraciones informativas, la penalidad puede ascender a $ 450.000 pesos.

### 2.5.3. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA.

La gestión operativa de la AFIP se realiza a través de tres Direcciones Generales, cada una especializada en un área de acción particular. Ver (Anexo2)

La gestión operativa en los ámbitos impositivo y de la seguridad social es realizada por la DGI en forma descentralizada a través de aproximadamente 170 dependencias localizadas en todo el territorio nacional, entre las que se encuentran direcciones regionales, agencias y distritos. La gestión operativa vinculada al control del comercio exterior se encuentra a cargo de la DGA a través de 172 unidades que abarcan direcciones regionales, aduanas, resguardos y pasos fronterizos.

Este despliegue territorial permite acercar la Institución a toda la ciudadanía, ubicándola como una de las organizaciones con mayor cobertura geográfica de la Argentina. Complementariamente, la AFIP ha desarrollado unidades especializadas por tipo de contribuyente que por su propia naturaleza o relevancia requieren atención particular, tales como Grandes Contribuyentes Nacionales, Grandes Operadores de Comercio Exterior y Devolución a Exportadores.

Las actividades del área central están dirigidas a definir los programas y procedimientos de trabajo, planificar, hacer el seguimiento de la gestión y asegurar el cumplimiento de los objetivos institucionales, velar por la correcta aplicación de las normas y procedimientos, administrar los recursos humanos, tecnológicos y financieros, y asesorar al nivel administrativo superior y a los niveles políticos respecto de las cuestiones del sistema tributario y su administración.

Adicionalmente, la AFIP dispone de un Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social creado con la finalidad de propiciar un ámbito de reflexión, investigación, formación y difusión de conocimientos y experiencias.

Con esta estructura y organización la AFIP recaudó en el año 2006 aproximadamente 150.000 millones de pesos, correspondiendo el 71% a impuestos, 16% a recursos de la seguridad social y 13% a recursos aduaneros.

Anualmente, procesa más de 25 millones de declaraciones juradas correspondientes a 5.2 millones de contribuyentes y gestiona más de 1.1 millones de operaciones de comercio exterior. Con una tendencia creciente, se registran miles de aportantes a los recursos de la seguridad social, que en el último año involucraron aproximadamente a 7.3 millones de personas.

La AFIP está adquiriendo un adecuado posicionamiento institucional a partir de la expansión de los servicios al contribuyente y de los resultados obtenidos mediante la aplicación de sus políticas de control. La relación del fisco con el ciudadano, a su vez, ha mejorado a partir de una gestión más transparente, con mayor participación de la ciudadanía, y de los esfuerzos realizados para sentar las bases de una adecuada cultura tributaria y para propiciar la inclusión social.

## 2.5.3.1. COMITÉ DE CONTROL DE AUDITORÍA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ARGENTINA.

Tomando el modelo COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión), en Argentina desde 1998 existe por norma la obligatoriedad de constituir un Comité de Control.

El objetivo general de este comité es la vigilancia del adecuado funcionamiento del Sistema de Control Interno y el mejoramiento continuo del mismo. La existencia de un Comité con tal objetivo refuerza el Sistema de Control Interno y debe velar por el mantenimiento del ambiente de control.

Está compuesto por el Administrador Federal, los funcionarios de máximo nivel por unidad de negocio (Dirección General Impositiva, Dirección General de Aduanas y Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social), el auditor Interno y, en carácter de invitada la SIGEN (Sindicatura General de la Nación), a través del síndico jurisdiccional. Las funciones que este comité realiza principalmente son:

- Proponer políticas de control a aplicar en el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).
- Vigilar el adecuado funcionamiento de los sistemas de control interno a través de la evaluación periódica.
- Analizar las observaciones de mayor criticidad o relevancia institucional y efectuar el seguimiento de las recomendaciones efectuadas por la UAI, (Unidad de Auditoría Interna) y de los órganos de control interno y externo.
- Evaluar las acciones correctivas que se hubieren implementado tendientes a regularizar o minimizar las debilidades de control detectadas.

- Alinear la planificación de la UAI. con los objetivos estratégicos de la Administración Federal poniendo de manifiesto la intención de auditar determinadas áreas de negocio, procesos, etc. que respondan a los objetivos mencionados.
- Revisar y recomendar la aprobación del plan anual de auditorías de la UAI, basado en el mapa de riesgos de la organización.
- Supervisar el cumplimiento de la planificación anual de auditoría.

## 2.6. NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE MÉXICO.

Como miembro de la OCDE, México adopto a partir de 1997 los lineamientos internacionales sobre los precios de transferencia en su legislación fiscal con la intención de vigilar que las operaciones que se efectúen entre partes relacionadas se apeguen a la realidad y que no consistan solamente en especulaciones o acuerdos internos para lograr beneficios fiscales.

Para ello se establece en los Art. 215 y 86 fracciones XII y XV de la ley sobre el impuesto sobre la renta la obligación a los constituyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esa operación los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con partes independientes en operaciones comparables (principio de arm's length) y de observar la documentación comprobatoria en la que demuestren tal circunstancia, ya que en caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar la correcta aplicación de precios.

A partir del ejercicio fiscal 2000, existe adicionalmente la obligación de presentar una declaración informativa de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero en donde es que se reflejan los montos pactados por cada tipo de transacción y por cada relacionada extranjera.

Las operaciones sujetas a estas obligaciones son de financiamiento, prestación de servicios, u goce o enajeacionales y ajuste de correspondencia sobre las operaciones objeto del APA.

### 2.6.1. MANIPULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN MEXICANA.

Para evitar la manipulación en cuestión, siguiendo los lineamientos de la OCDE, este país ha implementado una legislación en materia de precios de transferencia, contenida en los artículos 86 fracciones XV, XVI y XVII, 215, 216, 217 de la ley del impuesto sobre la renta.

Tiene un marco jurídico mediante el cual los grupos transnacionales deben pactar el monto de sus contraprestaciones en operaciones con sociedades del mismo grupo a valor de mercado, su implementación práctica ha tenido problemas por el alto costo de capacitación en la materia y por las restricciones presupuestarias que vive el país. Esto llevó a reestructurar el área que revisa la aplicación de dichas disposiciones.

#### 2.6.1.1. CONVENIOS FIRMADOS POR LA LEGISLACIÓN MEXICANA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.

Los tratados para evitar la doble imposición tributaria, juegan un papel importante debido a que eliminan las barreras a los inversionistas para operar de un país a otro, es decir, los convenios neutralizan las cargas impositivas entre los países logrando un equilibrio entre los impuestos involucrados.

En materia de intercambio de información, México ha celebrado con los siguientes países acuerdos para el intercambio de información tributaria ver cuadro (4).

**CUADRO (4)**

| CONVENIOS FIRMADOS POR LA REPÚBLICA DE MÉXICO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. | | | |
|---|---|---|---|
| 1 | ALEMANIA | 20 | ISRAEL |
| 2 | AUSTRIA | 21 | ITALIA |
| 3 | AUSTRALIA | 22 | JAPON |
| 4 | BARBADOS | 23 | LUXEMBURGO |
| 5 | BELGICA | 24 | NORUEGA |
| 6 | BRASIL | 25 | NUEVA ZELANDA |
| 7 | CANADA | 26 | PAISES BAJOS |
| 8 | CHILE | 27 | POLONIA |
| 9 | CHINA | 28 | PORTUGAL |
| 10 | COREA | 29 | REINO UNIDO |
| 11 | DINAMARCA | 30 | REPUBLICA ESLOVACA |
| 12 | ECUADOR | 31 | REPUBLICA CHECA |
| 13 | ESPAÑA | 32 | RUMANIA |
| 14 | FINLANDIA | 33 | RUSIA |
| 15 | FRANCIA | 34 | SINGAPUR |
| 16 | GRECIA | 35 | SUDAFRICA |
| 17 | INDIA | 36 | SUECIA |
| 18 | IRLANDA | 37 | SUIZA |
| 19 | ISLANDIA | | |

Fuente: Servicio de Administración Tributaria. SAT

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio. Por lo anterior, y conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados entre México y los países antes listados, incluyendo los Estados Unidos de América

## 2.6.2. MÉTODOS UTILIZADOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA, PARTES RELACIONADAS, COMPARABLES, SANCIONES.

### 2.6.2.1. MÉTODOS.

La legislación mexicana reconoce los seis métodos propuestos por las directrices de la OCDE y precisa que de la aplicación de algunos de los métodos se podrá obtener rangos de precios de montos o márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables.

Aplicando métodos estadísticos (por ejemplo el método percentil), se determina un rango aceptable dentro del cual deberá estar la operación sujeta a revisión. En caso contrario, se tomará la mediana de dicho rango como el cumplimiento al estándar arm's length.

### 2.6.2.2. PARTES RELACIONADAS.

De acuerdo con las directrices de la OCDE, la legislación local considera que dos o mas personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupos de personas participe directa o indirectamente, control o capital de la otra persona.

Adicionalmente, la LISR ( Ley de Impuesto Sobre la Renta), considera que son partes relacionadas los integrantes de una asociación en participación, las empresas hermanas y casa matriz de un establecimiento permanente y, salvo prueba en contrario, una empresa ubicada en un paraíso fiscal cuando sostenga operaciones con una empresa nacional.

### 2.6.2.3. COMPARABLES.

El Art. 215 de la LISR define que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el Art. 216 de la LISR y cuando existan dichas diferencias, éstas puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

Las consideraciones de la autoridad para determinar si una operación es o no comparable se basan en elementos tales como las características de bienes o servicios, las funciones y riesgos asumidos, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocios.

### 2.6.2.4. SANCIONES.

En el caso de que el SAT (Servicio de Administración Tributaria), con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación determine que el contribuyente omitió impuesto por no cumplir con lo dispuesto en la LISR en materia de precios de transferencia le requerirá lo siguiente.

1. El impuesto omitido y su actualización.
2. Recargos.
3. Una multa que puede ir del 70% al 100% del impuesto omitido.

Sin embargo, los contribuyentes que cuenten con la documentación comprobatoria de precios de transferencia gozarán de una disminución del 50% sobre la multa que se les llegue a imponer, para quedar ésta entre un 35% y un 50% del impuesto omitido.

El código fiscal de la federación contempla una multa desde $ 40.000 hasta $ 79,000 pesos por la no presentación o presentación errónea de la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas en el extranjero.

### **2.6.3. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA.**

El artículo 89, fracciones I y XIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 13, 17 y 31 de la LOAPF (Ley Orgánica de la Administración Pública Federal), y 4to. de la LSAT, (Ley del Servicio de Administración Tributaria). Decreta el reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria y se modifica el reglamento interior de la SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

El SAT (Servicio de Administración Tributaria), como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la LSAT y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

El SAT, contará con las siguientes unidades administrativas, para poder visualizar con más detalle en donde se encuentran la Administración Central de Precios de Transferencia. Ver el (Anexo 3).

El Servicio de Administración Tributaria cuenta con un Órgano Interno de Control que se rige conforme al artículo 39 de este Reglamento.

### 2.6.3.1. COMITÉ DE CONTROL DE AUDITORÍA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE MÉXICO.

El fisco ha desarrollado un sistema informático que le permite identificar cambios drásticos en la utilidad fiscal y comparar los márgenes de los contribuyentes o identificar transacciones atípicas de forma casi inmediata.

Entre los factores más significativos en la determinación del riesgo para ser sujeto de una auditoría de precios de transferencia, se tienen:

- Cambios drásticos en la determinación de los precios de transferencia.
- Presentación de múltiples declaraciones complementarias.
- Pérdidas fiscales recurrentes.
- Volumen de las operaciones.
- Complejidad de las transacciones.

El procedimiento actual de fiscalización de precios de transferencia suele realizarse con una revisión de gabinete en la cual el fisco recaba información a través de solicitudes por escrito, inicialmente al auditor externo del contribuyente.

Posteriormente el fisco analiza la documentación de precios de transferencia del contribuyente: Dictamen Fiscal, declaraciones del ejercicio y declaración informativa de operaciones con partes relacionadas.

Con base en lo que se determine en la revisión de gabinete, se puede realizar una visita domiciliaria que permita un análisis de aspectos más específicos de las operaciones del contribuyente.

### 2.6.3.2. SITUACIÓN ACTUAL EN MÉXICO.

La experiencia de la autoridad fiscal mexicana en auditorías de precios de transferencia está creciendo muy rápidamente, los esfuerzos anteriormente se enfocaban en la industria de la maquila.

En 2006 y 2007 la autoridad fiscal mexicana se enfoco en las reestructuraciones corporativas deudas, migración de actividades e intangibles.

La autoridad fiscal puede cuestionar la caracterización y estructuras de negocios de entidades involucradas en transacciones intercompañía en relación a bases de aceptación o rechazo de métodos de precios de transferencia e indicadores de rentabilidad y también, dependiendo de la metodología, la autoridad fiscal puede inclusive cuestionar transacciones y/o compañías comparables. Una mala documentación de precios de transferencia le da una mejor posición a la autoridad fiscal.

**Otros Temas a Considerar.**

La ley mexicana requiere que las inspecciones de auditoría de precios de transferencia concluyan dentro de un período de 2 años. A su vez las evaluaciones deben incluir el cálculo del ajuste de precios de transferencia, omisiones de impuestos, penalidades, sobrecargas y ajustes de inflación:

- Las penalidades oscilan entre el 55% y el 75% del total de impuestos omitidos, y entre el 30% y el 40% de las pérdidas tributarias declaradas incorrectamente.
- Las penalidades pueden ser reducidas en un 50% si el contribuyente cuenta con documentación contemporánea de precios de transferencia.
- Las sobrecargas representan un cargo por intereses.
- Los ajustes de inflación se calculan desde el mes en el que los impuestos se debieron haber pagado hasta el día en que se reciba el pago.

## 2.7. RESULTADOS DE AUDITORÍAS FISCALES EN MÉXICO, EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

1.- Incremento en la presencia fiscal y colecciones de impuestos.

2.- Año 2000:

- 459 auditorías.
- La recaudación alcanzó los $26.2 millones.

3.- Año 2005:

- 658 auditorías.
- La recaudación alcanzó los $161.3 millones.

4.- Se estima que estos números van a incrementarse en 2008.

**CONCLUSIONES:**

- Las obligaciones de PT se introdujeron en México en Diciembre de 1996.
- Una CPA debería firmar un Dictamen Fiscal informando sobre las obligaciones de PT de los contribuyentes.

- Incremento significativo de las auditorías de PT en México.
- Las autoridades fiscales mexicanas enfrentaron desafíos de reestructuración corporativa y caracterización de entidades.
- Ninguna o pobre documentación de PT han generado que los contribuyentes deban dar explicaciones prolongadas y costosas a las autoridades mexicanas de impuestos, aparte de multas significativas.

Para visualizar mejor de como se manejan los Precios de Transferencia tanto para Argentina como México se lo puede ver en el cuadro (5)

## CUADRO (5)

| CUADRO COMPARATIVO DE COMO MANEJAN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ARGENTINA Y ECUADOR. | | |
|---|---|---|
| **OPERACIONES** | **ARGENTINA** | **MÉXICO** |
| **BASE LEGAL O NORMAS** | ▪ La ley N# 25063, 30/12/1998 incorpora normas específicas sobre PT.<br>▪ La ley N# 25239, 31/12/1999 introdujo modificaciones a la original, como obligatoriedad de presentar declaraciones juradas<br>▪ R. # 1122, 31/102001, establece características de las declaraciones juradas y obligatoriedad de presentar informe.<br>▪ La ley N# 25784, BO. 22/10/2004, modifica el tratamiento de operadores independientes en transacciones (Expo, Import). | ▪ En 1997, como miembro de la OCDE adopto los lineamientos de PT.<br>▪ A partir del 2000 existe la obligación de presentar declaraciones informativas de las operaciones |
| **PARTES RELACIONADAS** | ▪ Establece que las transacciones realizadas con entidades locales con entidades vinculadas del exterior y con entidades ubicadas en paraísos fiscales deben ser realizada como entre partes independientes. | ▪ Dos o personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la Adm., control, o capital de la otra. |
| **CONVENIOS PARA EVITAR LA D.T.** | Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Rusia, Suiza, Suecia | China,Corea,Ecuador,Grecia,India, Islandia,Israel,Japon, Luxemburgo,Nueva Zelanda,Polonia,Portugal,Rumania,Ru Sia,Singapur,Sudafrica,Repbl. Eslovaca y Checa mas los de Argentina menos Bolivia. |
| **MÉTODOS** | ▪ Precio Comparable entre partes Independientes, Precio de Reventa entre Partes Independientes, Costo más Beneficio, División de Ganancias y el Margen Neto de la Transacción. | ▪ Los seis métodos propuestos por los de la OCDE. |
| **DOCUMENTACIÓN** | ▪ Según RG.1122, debe ser jurada semestral (F742) y anual (F743). | ▪ Documentación comprobatoria |
| **FACTORES DE COMPARABILIDAD** | ▪ Características de las operaciones, funciones activos utilizados, riesgos asumidos, términos contractuales, circunstancias económicas. | ▪ Cuando no existan diferencias entre emp. Y operc. Que afecten precio de la contraprestación |
| **RANGO DE PRECIOS** | ▪ Determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios de las contraprestaciones, en transacciones comparables. | ▪ Precisa que la aplicación de algunos de los metodos se podra obtener rangos de precios o montos cunada existan opr. Comparables. |
| **PENALIDADES** | ▪ Por omisión de declaraciones juradas informativas de opr. Expo-Imp, es multa automática de $1500pf-$9000 pesos en Soc.<br>▪ Por omisión de declaraciones referente al detalle de las transacciones es desde $10000-$20000 pesos.<br>▪ Omisión a la AFIP datos para control operaciones va desde $150-$45000 pesos<br>▪ Incumpt a los req. 500-45000p<br>▪ Contribuyente con ing. > 10 millones cuando se incumpla el 3 es de 450000 | ▪ Por la no presentación o errónea de la misma documentación impone $ 40000-79000 pesos en las operaciones con partes relacionadas. |

Fuente: SAT; AFIP.
Cuadro elaborado por; Manolo Chicaiza Quinaloa.

## CAPÍTULO 3.

## CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

### INTRODUCCIÓN.

### 3.1. ANÁLISIS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

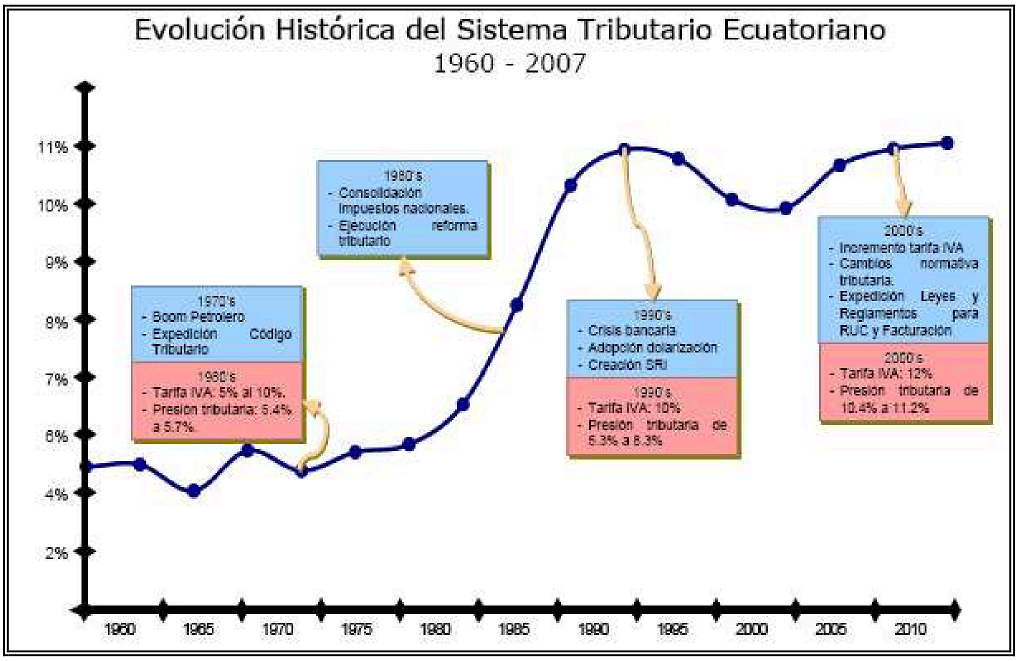
A continuación un breve análisis de la evolución la política tributaria en el Ecuador:

- En el año de 1960 con la primera reforma tributaria fiscal se inició un período de diversificación económica y de planificación fiscal, aunque para el momento sólo se podía esbozar los resultados esperados sin poder hacer más análisis a profundidad.
- Con el boom petrolero y la intensificación de la participación de la industria y la manufactura, para el año de 1970 se amplían las fuentes de ingresos, con lo cual se generan mayores recursos para sustentar las necesidades del Estado.
- En 1975 con la expedición del Código Tributario y posteriormente en 1988 con la consolidación de los 3 más grandes impuestos nacionales que son de mayor importancia para el país los cuales son: Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos a los Consumos Especiales, es básicamente en este año donde se empieza a

consolidar el procedimiento jurídico que hoy sostiene la política tributaria en el Ecuador.

- Para finales de los años 90`s, se da una de las mayores crísis económicas que ha enfrentado el Ecuador en su historia, que a su vez trajo cuantiosas perdidas, uno de los primeros golpes que sufrió el país fue el cambio de moneda oficial, del sucre al dólar, buscando así controlar la escalada inflacionaria que se venía dando durante los últimos años. De esta forma, al no producir moneda el Estado debía buscar fortalecer sus ingresos desde fuentes más estables, para esto se volvía necesario el perfeccionamiento del sistema impositivo, con el cual el pago de impuestos permitiría al ciudadano aportar en el cumplimiento de la labor social del Estado. Sin embargo, la medida derivó en un profundo desequilibrio de los precios en la economía y profundizó la ya aguda crisis. Para ver con más detalle ver (Gráfico 2)

**GRÁFICO (2)**




Fuente: Boletines del SRI, Plan Estratégico 2007

La estructura jurídica tributaria actual, se encuentra conformada básicamente por las siguientes normas, en orden de prelación:

- Codificación del Código Tributario.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ley de Registro Único de Contribuyentes.
- Reglamento a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.
- Reglamento Orgánico Funcional.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas
- Reglamento de RUC.
- Reglamento de Comprobantes de Venta y Facturación.

Si bien es cierto, la base jurídica permite realizar todas las actividades propias de la Administración Tributaria, aun existen grandes vacíos que impiden la regulación de ciertas actividades económicas, especialmente las relacionadas con negocios internacionales, razón por la cual se hace imprescindible la ejecución de una reforma integral de la normativa legal vigente.

### 3.1. 1. VISIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

Consolidar al SRI como una entidad despolitizada, reconocida por la sociedad por su carácter técnico y de servicio y regida por principios de honestidad, transparencia y legalidad.

### 3.1.2. MISIÓN DE LA AMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

Fomentar la cultura tributaria en la sociedad ecuatoriana y consolidar la participación de los impuestos administrados por el SRI en el Presupuesto

General del Estado. Prestar servicios de calidad al ciudadano y lograr el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

## 3.2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

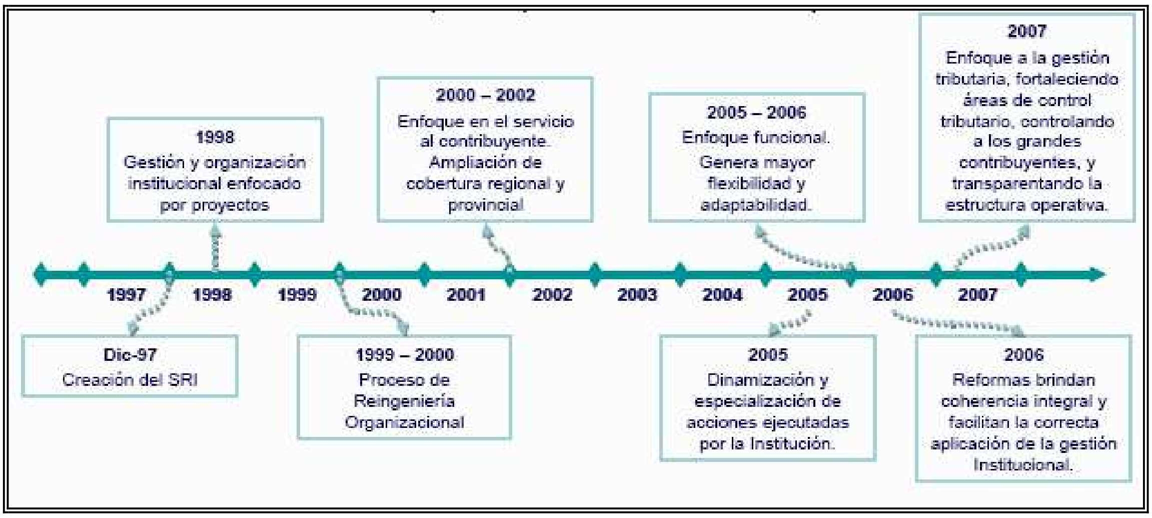
El Servicio de Rentas Internas (SRI) fue creado por la Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial, el 2 de diciembre de 1997, como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios.

Inicialmente la administración tributaria se enfoco en nichos evidentes de evasión, que permitan sostener el Presupuesto General del Estado y al mismo tiempo, estudiar el diseño del negocio para darle flexibilidad y eficiencia a la administración.

Desde entonces su organización ha evolucionado, consolidando la estructura organizativa en áreas funcionales enfocadas a nivel nacional, al establecimiento de políticas y a las divisiones regionales, alineadas a la operación, dando mucho énfasis en la implementación de servicios y transacciones internas y externas que faciliten al contribuyente a que cumpla con sus obligaciones fiscales; a continuación se ilustra los principales cambios implantados ver Gráfico (3)

**(GRÁFICO 3)**

**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**




Fuente: Boletines del SRI, Plan Estratégico 2007

El Servicio de Rentas Internas del Ecuador se enfrenta hoy en día a varios desafíos relacionados con temas como:

1. Un amplio sector informal.
2. Una limitada cultura tributaria.
3. Un marco legal e institucional que facilita la elusión de impuestos.
4. Un cuestionado sistema judicial con una baja calidad del gasto público, que desincentiva al cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

A pesar de todos estos desafíos, existe una creencia en muchos ecuatorianos de que la Administración Tributaria marcha en la dirección adecuada, ejecutando programas de control orientados a cerrar las brechas de evasión con un irrestricto apego a la legalidad y a la generalidad en sus acciones.

Para el efecto, el SRI ha consolidado una plataforma de información que contiene la identificación de los contribuyentes RUC (Registro Único de

Contribuyentes) y sus transacciones económicas (Sistema de Facturación), a su vez se encuentran en ejecución programas de cruces informáticos de las bases de datos, con diversas fuentes de información procedentes de instituciones públicas y privadas en el país lo cual ha generado algunos avances en la ejecución de las auditorias intensivas.

El SRI es consciente de que existen varios desafíos pendientes, como el establecimiento de un régimen simplificado para el adecuado tratamiento de la informalidad, la incorporación de normativa relacionada con el comercio electrónico y la instrumentación de programas relacionados con la fiscalidad internacional.

Las Administraciones Tributarias Nacionales están conformadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

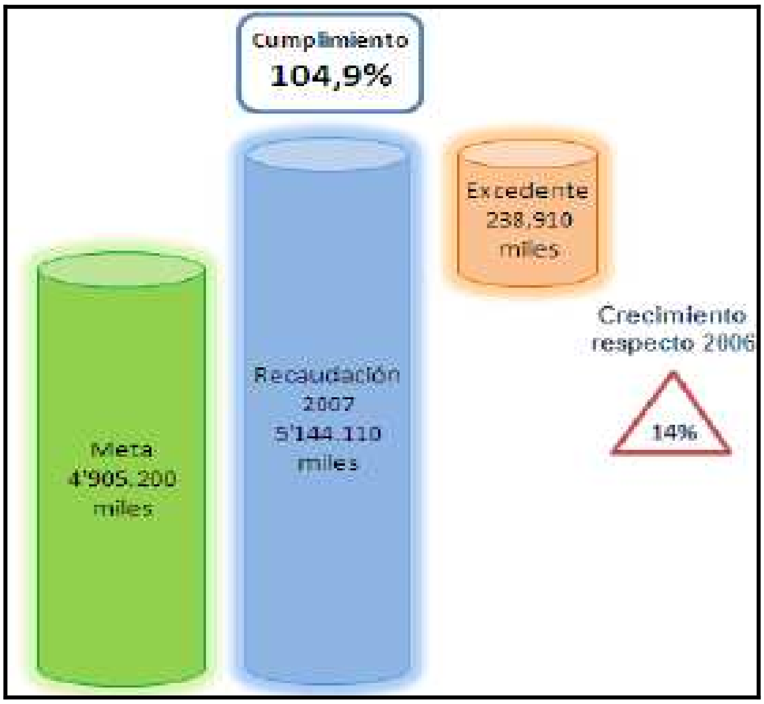
El SRI es la entidad encargada de la administración del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales y el Impuesto a la Propiedad de Vehículos; a continuación un resumen de las recaudaciones que realiza el SRI que deben ser tomados en cuenta:

### 3.2.1. RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS PERÍODO 2007.

La recaudación de los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas en el período 2007, consiguió superar la meta establecida en el Presupuesto General del Estado de US$ 4.905,2 millones en US$ 238,9 millones y la cifra neta recaudada de US$ 5.144,1 millones, refleja un cumplimiento del 104,9% con un crecimiento nominal neto del 13,8% y bruto del 14,0% frente a igual período anterior. Ver el Gráfico 4.

**GRÁFICO (4)**

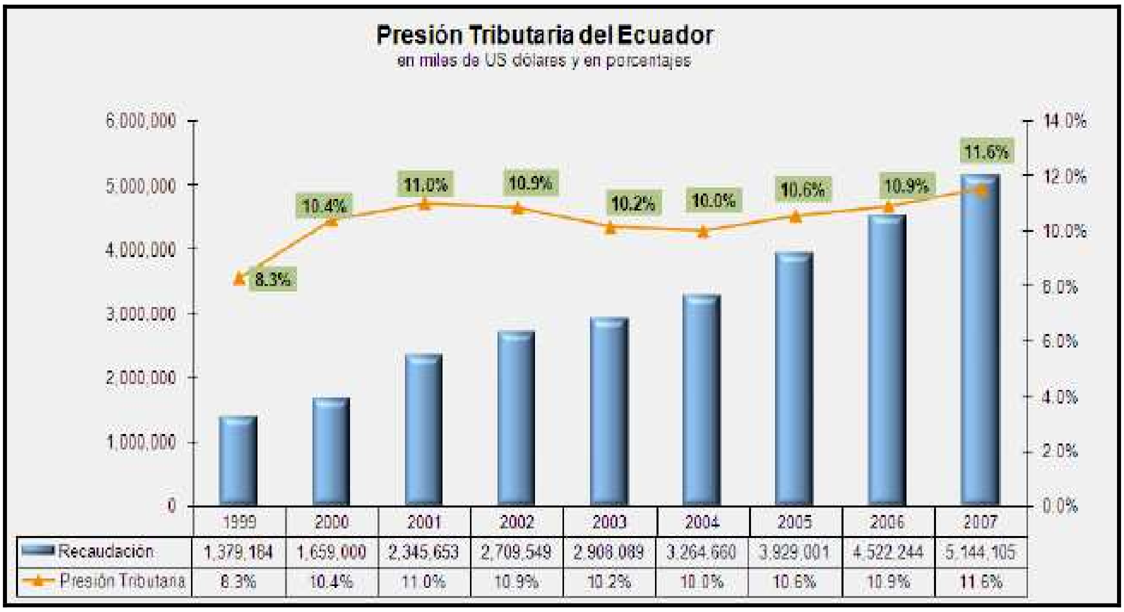
**RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR EL SRI.**




Fuente: *SRI, Informe de Labores 2007.*

A diciembre del 2007, la presión Tributaria, medida por la relación entre la recaudación de los impuestos administrados por el SRI y el Producto Interno Bruto (PIB) de US$ 44.489 millones, para el 2007, presenta un incremento de 0,7% frente al año anterior. Ver (Gráfico5)

**GRÁFICO (5)**




Fuente: *Base de Datos SRI-Base de Datos del Banco Central del Ecuador.*

En el siguiente gráfico se observa el comportamiento y metas de la recaudación de los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas frente a la meta proporcional del presupuesto para cada uno de los meses de enero a diciembre del 2007. El cumplimiento más alto registrado fue en Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta, con el 116,3%; IVA Importaciones 106,2%; e IVA interno 104,0%; Anticipos del IR 105,5%; Impuesto a los Vehículos con el 106,1%. Ver Gráfico (6)

**GRÁFICO (6)**


| | TOTAL NETO | IMPUESTO A LA RENTA GLOBAL | IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES | IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS MOTORIZADOS | MULTAS, INTERESES Y OTROS |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Meta | 5,069,200,000 | 1,615,900,000 | 2,860,000,000 | 463,200,000 | 70,100,000 | 60,000,000 |
| Recaudación | 5,361,861,907 | 1,740,843,620 | 3,004,551,505 | 456,739,554 | 74,356,038 | 85,371,189 |
| Cumplimiento | 104.9% | 107.7% | 105.1% | 98.6% | 106.1% | 142.3% |

Fuente: Base de Datos del SRI.

## 3.3. RETOS QUE ENFRENTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

La administración Tributaria en el Ecuador esta enfrentando algunos desafíos, relacionados muchas veces con prácticas de evasión y elusión de impuestos, como por ejemplo:

1. La constitución de empresas fantasmas.
2. La falsa creación de gasto o crédito tributario.
3. La sobrevaloración o subvaloración de transacciones internacionales.
4. Ausencia de normas relativas a la fiscalidad del comercio electrónico.

Algunos de estos desafíos resultan muy complejos para la Administración Tributaria ecuatoriana, en la medida que en el actual contexto económico y fiscal de Ecuador, la existencia de mayores recursos petroleros que facilitan el financiamiento del Presupuesto General del Estado, restan importancia a los ingresos tributarios, por lo cual, varias de las reformas no han sido consideradas por la sociedad con la trascendencia que ameritan y en contraparte, en los últimos años, la política fiscal se ha orientado a la creación de nuevas exoneraciones tributarias, generando inequidad en el sistema tributario ecuatoriano y limitaciones a la capacidad de control de la Administración Tributaria.

Para reducir las brechas de evasión, las unidades de control del SRI están perfeccionando un sistema automatizado para monitorear el control masivo respecto al ciclo formal, estas acciones permitirán un mayor control, estas son:

- Asignación automática de procesos a los analistas.
- Carga automática de contribuyentes a controlar.
- Detección automática de infracciones.
- Generación de documentos correspondientes, tales como Notificaciones Preventivas, Requerimientos de Información, Comunicaciones de Diferencias, Resoluciones de Sanción, Resoluciones de Suspensión de Clausura, Resoluciones de Levantamiento de Clausura.
- Interfaz con el Workflow institucional, para verificación de trámites relacionados.
- La justificación automática de notificaciones, de ser el caso.
- Ingreso individual y masivo del estado de las notificaciones.

Un elemento en el que la Institución también ha orientado sus acciones, se relaciona con la Fiscalidad Internacional. Las primeras definiciones se efectuaron en el año 2005, con la aprobación del Reglamento de Precios de Transferencia, basado en los modelos y métodos de la OCDE, a través del cual se prevée que los contribuyentes presenten en el año 2006, el anexo de precios de transferencia y el informe de las operaciones internacionales con partes vinculadas. Posteriormente, en el mes de junio del 2006, se creó la Unidad de Precios de Transferencia, orientada a definir los procedimientos para llevar a cabo el control fiscal de las operaciones internacionales, dentro del contexto de la globalización económica, tales como:

- Diseñar programas para el control de precios de transferencia,
- Desarrollar procesos de intercambios de información, específicos y automáticos, con otras administraciones tributarias.
- Coordinar la asistencia mutua y cooperación entre Administraciones Tributarias,
- Verificar el correcto cumplimiento de los convenios para evitar la doble tributación,
- Definir planes de control a no residentes, en función de la renta generada en el país y el control de la renta mundial, en función del principio de residencia.

## 3.4. MARCO REGULATORIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ECUADOR.

Las regulaciones en materia de precios de transferencia en el Ecuador inician con la modificación al artículo 91 del Código Tributario, sustituido por el Art. 4 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99, mediante la cual se faculta a la Administración Tributaria para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios, dentro de la determinación directa, cuando las ventas se hagan bajo el costo o cuando las importaciones y exportaciones de bienes o servicios se hagan a precios inferiores a los de mercado.

Sin embargo es a raíz de la publicación del decreto ejecutivo DE. 2430, R.O. 494-S, del 31- XII-2004, el cual modifica el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se incorporan los aspectos sustanciales que permiten realizar los controles en precios de transferencia. Estos aspectos sustanciales son los siguientes:

1. Se define cuando se configura partes relacionadas o vinculación.
2. Se establece que los precios pactados en las transacciones económicas mantenidas entre compañías vinculadas deben reflejar que fueron pactadas bajo el principio de “Plena Competencia”. En caso contrario; es decir, cuando dichos precios no cumplen con los mencionados lineamientos, faculta a la Administración para realizar ajustes en los precios de los bienes y servicios que se venden a los consumidores individuales o empresas; o que sean usados para la producción; o necesarios para la prestación de servicios.
3. Se establecen los criterios de comparabilidad
4. Se definen los métodos de aplicación del principio de plena competencia.

Para la aplicación de las normas reglamentarias se emitieron las Resoluciones de carácter general No. NAC-DGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641 publicadas en el Registro Oficial 188 del 16 de enero del 2006 mediante las cuales se establece en la primera resolución el contenido del Anexos e Informe Integral de Precios de Transferencia y en la segunda los parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia.

A su vez el viernes 25 de Abril del 2008, se publicaron en el Registro Oficial diversas modificaciones a los Precios de Transferencia las cuales se las comento a continuación:

La obligación de contar con un Informe de Precios de Transferencia, ahora es para todas las empresas que realicen Operaciones con Partes Relacionadas, sin importar si estas son por un importe menor a USD$300,000 (como lo era anteriormente según NAC-DGER2005-0640), según lo establecido en la LRTI (Ley de Régimen Tributario Interno), en sus artículos 4, 15, 22, 23, y también se indica en ésta resolución NAC-DGER2005-0464 en su Art. 1.

Hasta este momento los plazos para presentación del Anexo e Informe de Precios de Transferencia, son 5 días después para el Anexo y 6 meses para el Informe (desde la fecha de la presentación de la Declaración anual del Impuesto a la Renta). El proyecto del Reglamento que probablemente se publique en estos días, marca hasta 2 meses después de la Declaración.

Solo están obligadas a entregar al SRI, las empresas que realicen Operaciones con Partes Relacionadas en el exterior cuando:

- Anexo de Precios de Transferencia, tengan operaciones mayores a USD $1, 000,000.
- Informe Integral de Precios de Transferencia, cuando tengan operaciones mayores a USD$5, 000,000.

Esto homologa a Ecuador con diversos países donde no se debe de presentar el Informe de Precios de Transferencia a las autoridades tributarias, solo se debe de conservar para caso de revisiones, requerimientos o auditorías por parte de las mismas autoridades tributarias.

- En los casos que no se hayan presentado Anexos o Informes de Precios de Transferencia de los ejercicios 2006 ó 2005, a partir de esta resolución, deben de presentarse de acuerdo lo establecido en la presente resolución.

- Se marca en Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia, en todos los puntos que debe de contener, que son los mismos que hemos considerados para los estudios que hemos realizado.

Como identificarán, son cambios importantes a la presentación de Precios de Transferencia al SRI, pero de ninguna manera se elimina la obligación de contar con un Estudio de Precios de Transferencia, sino por el contrario, aumenta el universo de empresas obligadas a su cumplimiento al eliminarse el límite de operaciones de USD$300,000.

### 3.4.1. MARCO LEGAL VIGENTE.

Ecuador emprendió una reforma tributaria integral a finales del 2007, denominada Ley de Equidad Tributaria, mediante la cual se realizaron algunos cambios inherentes a la temática de precios de transferencia, las cuales citamos a continuación:

- Se eleva a rango de ley la definición de partes relacionadas.
- En dicho artículo se incorpora la presunción de vinculación con transacciones hacia o desde paraísos fiscales.
- Se incluyó la presunción de vinculación por proporción de transacciones.
- Se eleva a rango de ley el principio de plena competencia.
- Se eleva a rango de ley la facultad de determinar ajustes en precios de transferencia.
- Se establecen sanciones de hasta UDS$ 15.000 para la no presentación o la presentación con errores de los informes.

- Se establece la posibilidad de presentación de consultas para establecer si la metodología a aplicar en precios de transferencia es la adecuada APAS
- Adicionalmente a ello, se encuentra en discusión modificaciones al reglamento de aplicación a la ley de régimen tributario, donde entre otras cosas se establece: Prelación de métodos transaccionales.
- Descripción de los métodos a aplicarse en precios de transferencia, incluyendo variante al precio comparable no controlado.

En materia de precios de transferencia, la legislación ecuatoriana sigue los lineamientos de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), tanto en la definición del principio de plena competencia, como en los criterios de comparabilidad y los métodos aplicables a este principio. Adicionalmente a ello a través de la Ley de Equidad también se incluye la prelación de métodos y la posibilidad de acuerdos anticipados de precios.

### 3.4.2. CONVENIOS SUSCRITOS POR EL ECUADOR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Además de la Decisión 578 para evitar la Doble imposición en la Comunidad Andina, el Ecuador ha suscrito los siguientes Convenios Bilaterales de Doble Imposición:

- Alemania (Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986)
- Bélgica (Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004)
- Brasil (Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988).
- Canadá (Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001).
- Chile (Registro Oficial No. 189 de 14 de diciembre de 2003)
- España (Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993)

- Francia (Registro Oficial No. 34 de 25 de septiembre de 1992)
- Italia (Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990)
- México (Ratificación del Convenio en el Registro Oficial No. 201 de 10 de noviembre de 2000 y la publicación del texto en el Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001)
- Rumania (Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995)
- Suiza (Texto Original en el Registro Oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995 y Protocolo en el Registro Oficial No. 178 de 5 de octubre de 2000).

**Adicionalmente tiene suscritos:**

- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para evitar la Doble Imposición en relación con el Transporte Aéreo (Registro Oficial No. 235 de 4 de mayo de 1982).
- Convención Multilateral tendiente a evitar la Doble Imposición de las regalías por Derechos de Autor (Registro Oficial No. 565 de 10 de noviembre de 1994). Finalmente, es necesario señalar que los Convenios para evitar la Doble Imposición, pueden convertirse en mecanismos idóneos para combatir la elusión y evasión tributaria internacional, razón por la que, tanto en los comentarios como en el contenido de los convenios bilaterales, va tomado fuerza la introducción de disposiciones que limiten figuras como el "Treaty Shopping" y la subcapitalización, entre otros.

## 3.5. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA PARA LA GESTIÓN DE EXPEDIENTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ECUADOR.

A partir de Abril del 2007, mediante reforma al orgánico funcional, se incorpora formalmente el Área de Fiscalidad Internacional, cuyo objetivo fundamental es el control de operaciones internacionales en temas como renta mundial, renta de no residentes con o sin establecimiento permanente, precios de transferencia, convenios de doble tributación y de manera general la planeación fiscal internacional.

El área cuenta a nivel nacional con 4 funcionarios que anteriormente habían ya trabajado en una unidad provisional de precios de transferencia, la cual logró en el tiempo de funcionamiento establecer los lineamientos básicos tanto en materia de normativa como en los procedimientos para el control de los precios de transferencia. Adicionalmente a ello, se replicó la unidad en las tres principales regionales del país donde se cuenta con funcionarios que han tenido experticia en las áreas de control intensivo y extensivo, distribuidos de la siguiente manera:

1. Regional Litoral Sur: 4 funcionarios
2. Regional Norte: 2 funcionarios.
3. Regional Austro: 2 funcionarios.

La Unidad de Fiscalidad Internacional forma parte de Gestión Tributaria dentro del Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional a nivel Nacional y a nivel Regional forma parte del Departamento de Auditoria Tributaria.

La Unidad de Fiscalidad Internacional maneja de manera general todos los riesgos inherentes a operaciones internacionales, donde se incluyen los riesgos de precios de transferencia.

Pese a poseer normativa reciente en acuerdos previos, esta función no ha sido todavía integrada dentro de las acciones de la Unidad, en principio por la falta de conocimiento en la temática, ante lo cual la administración tributaria ecuatoriana ha sido muy cauta en el inicio de este tipo de procesos, pare poder visualizar de mejor. Ver **(Anexo 4).**

### 3.5.1. SISTEMAS DE ACUERDOS PREVIOS

En la reciente Ley de Equidad Tributaria, se incorporó la posibilidad de consulta de las metodologías para ajustes de precios de transferencia por parte del contribuyente. La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.

Los precios de transferencia para el Ecuador, representa en si volúmenes de transacciones e implicaciones en materia de control fiscal. En la primera parte el Ecuador es un exportador neto de productos primarios generalmente agrícolas y Commoditties como petróleo, muchas de ellas son realizadas en paraísos fiscales. Las exportaciones tienen un peso importante en la economía del país ya que representa 1/3 del PIB obedece a este concepto.

Con el firme propósito de hacer cumplir la ley y con la seguridad de corregir ciertas conductas irregulares y fraudulentas se han creado cierto tipo de medidas efectivas que ayudaran al sistema a tener un mejor control, estas acciones son:

1. Controles masivos.
2. Acciones dirigidas a la recuperación forzosa de obligaciones tributarias no declaradas en los períodos que prescribe la ley.

3. Controles intensivos en base a criterios específicos que determinen un mayor riesgo de incumplimiento

## 3.6. SITUACIÓN ACTUAL DEL CONTROL INTERNO EN EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR.

El control interno es débil en la medida de que no abarca a toda la organización y a todos sus procesos.

Existe limitación legal para que la CGE (Contraloría General del Estado) y Auditoría Interna evalúe los procesos tributarios en el ejercicio de las facultades de la Administración, tal como lo indica:

**Art. 31.- Funciones y Atribuciones.-** La Contraloría General del Estado, además de las atribuciones y funciones establecidas en la Constitución Política de la República, tendrá las siguientes: Examinar los ingresos públicos, provenientes de diferentes fuentes de financiamiento, el control de ingresos no interferirá en las facultades reglamentaria, determinadora, resolutiva, sancionadora, recaudadora y otras propias de la Administración Tributaria.

La labor de control en los procesos tributarios se ha limitado a verificar el cumplimiento de aspectos formales. Los aspectos económicos y jurídicos fiscales no se tocan.

# CAPÍTULO 4.

## ESTRATEGIAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ECUADOR

### 4.1. INTRODUCCIÓN.

Los precios de transferencia son útiles en varios sentidos. El control de dichos precios por parte de la autoridad fiscal le permite recaudar la renta justa que le corresponde a su jurisdicción. Por otra parte, contribuye a que las empresas puedan identificar aquellas partes de la empresa y sus subsidiarias que están siendo ineficientes. Asimismo, una correcta planificación de los precios de transferencia evitaría que la empresa enfrente problemas de doble tributación ante una acotación de los precios por parte de las autoridades fiscales.

El Control Interno de los Precios de Transferencia dentro de la Administración Tributaria se hace complejo a medida que el propio país evoluciona y este control de precios podría ser uno de los exponentes de grado de desarrollo dentro de la economía del país. Los cambios sociales, económicos y tecnológicos que se producen tienen reflejo en estos controles.

## 4.2. PRINCIPIOS QUE DEBEN REGIR LAS ACTUACIONES DEL ÓRGANO DE CONTROL DE AUDITORÍA INTERNA.

Los principios que deben regir las actuaciones del OCAI, y en los que se basa simplemente se reseñan, son los siguientes:

- Independencia y objetividad.
- Cooperación.
- Suficiencia de recursos.
- Profesionalidad y pericia.
- Planificación.
- Comunicación de los resultados.
- Confidencialidad.
- Refrendo normativo.

## 4.3. MODELO TEÓRICO PROPUESTO PARA LA COMPOSICIÓN DEL COMITÉ DE CONTROL DE AUDITORÍAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL PAÍS .

La composición y tamaño del Comité de Auditoría es muy variable dependiendo de la estructura, desarrollo y tamaño de la Administración Tributaria y de su organigrama. Además, puede que no exista como tal y que sus funciones estén desempeñadas por los miembros del Comité de Dirección u órgano similar.

Los miembros del Comité de Auditoria suelen ser nombrados por el Comité de Dirección, pero en el seno de una Administración Tributaria puede suceder que también existan nombramientos de otros miembros por autoridades distintas.

Los miembros del Comité deben de poseer el suficiente grado de conocimiento de la Administración Tributaria y de sus procedimientos.

El Comité de Auditoría se regirá en su actuación por lo dispuesto en su Estatuto. El Estatuto será aprobado por la Dirección de la Administración Tributaria. Puede ser que el Estatuto sea una norma escrita, pero también puede darse el caso de que su funcionamiento sea regulado por un acuerdo de la Dirección menos formalista.

Para su funcionamiento el Comité puede contar con un comité ejecutivo e incluso pueden existir comités sectoriales si ello se juzga oportuno. El comité ejecutivo tendría la misión de impulsar los trabajos del Comité de Auditoria. A título indicativo, preparar las reuniones proponiendo los temas a tratar en ellas, proponer criterios o proyectos de nueva normativa para su consideración por el comité de auditoria.

La Administración Tributaria puede aplicar los principios de la dirección por objetivos como instrumento básico de dirección y de control. Estos objetivos hacen referencia a los fines hacia los cuales encamina su actividad. El enfoque de la dirección por objetivos en la Administración integra los intereses que confluyen en la actividad de la Administración Pública, los del Estado, los de los agentes sociales, los de los ciudadanos y los del personal que en ella trabaja.

### 4.3.1. MODELO TEÓRICO PROPUESTO PARA RESOLVER LAS CONTROVERSIAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

El modelo teórico propuesto, para dar a conocer las Estrategias sobre el Control de Precios de Transferencia, e implantarlo en nuestro país es básicamente el de los dos países en este caso Argentina y México, que tiene una muy buena experiencia con respecto a auditorias de precios de transferencia, los lineamientos que sigue el SAT (Servicio de Administración Tributarias), y la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), son los de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), tiene como objetivo promover las políticas destinadas:

- Lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial
- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y no miembros en vías de desarrollo económico.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

## 4.4. ESTRATEGIAS ADMINISTRATIVAS DESTINADOS A EVITAR Y RESOLVER LAS CONTROVERSIAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

Las estrategias administrativas utilizables para reducir al máximo y contribuir a resolver las controversias en materia de precios de transferencia que pueden sobrevenir entre los contribuyentes y sus Administraciones tributarias. Tales controversias como la aplicación del principio de plena competencia con operaciones vinculadas que son objeto de una inspección, debido a la complejidad de algunas cuestiones relativas a los precios de transferencia y a las dificultades en la interpretación y evaluación de las circunstancias en casos concretos.

Cuando dos o más Administraciones Tributarias adoptan posiciones diferentes para la determinación de las condiciones de Plena Competencia, puede resultar una doble imposición. La doble imposición significa la inclusión de la misma renta en la base imponible calculada por más de una Administración tributaria. La doble imposición no es deseable y debería eliminarse en la medida de lo posible, porque constituye una barrera potencial a la expansión de los flujos internacionales de comercio y de inversión. La doble inclusión de la misma renta en la base imponible de más de una Administración tributaria no significa siempre que sea efectivamente gravada dos veces.

Flujo de los Procedimientos a seguir para resolver las controversias en materia de Precios de Transferencia ver Gráfico (7).

## GRAFICO (7).

## PROCEDIMIENTOS A SEGUIR PARA RESOLVER LAS CONTROVERSIAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

FUENTE: Directrices de la OCDE para empresas multinacionales y administraciones Tributarias sobre Precios de Transferencia.

Grafico elaborado por Manolo Chicaíza Quinaloa.

### 4.4.1. PRÁCTICAS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Un gran número de prácticas tendientes al cumplimiento de las normas tributarias se basan principalmente en tres elementos:

- Reducir las oportunidades para el incumplimiento
- Suministrar de manera positiva asistencia para facilitar el cumplimiento.
- Producir desincentivos a la falta de cumplimiento.

#### 4.4.1.1. PRÁCTICAS EN MATERIA DE INSPECCIÓN.

Las prácticas en materia de inspección varían considerablemente entre los países miembros de la OCDE. Las diferencias en los procedimientos pueden deberse a toda una serie de factores: particularmente, el sistema y estructura de la Administración tributaria, la superficie y la población del país, el volumen del comercio interior y del comercio exterior, así como las influencias culturales e históricas.

#### 4.4.1.2. CARGA DE LA PRUEBA.

Al igual que las prácticas en materia de inspección, las reglas que rigen la carga de la prueba en el terreno fiscal también difieren entre los países miembros de la OCDE. En la mayor parte de las jurisdicciones, la Administración tributaria soporta la carga de la prueba, tanto en el área de sus relaciones internas con el contribuyente, como en el área contenciosa.

En algunos países, la carga de la prueba puede invertirse, permitiendo que la Administración tributaria pueda estimar la renta imponible si se constata que el contribuyente no ha actuado de buena fe por ejemplo, no prestando su cooperación o no cumpliendo con requerimientos razonables de documentos o presentando declaraciones falsas o engañosas. En otros países la carga de la prueba incumbe al contribuyente.

#### **4.4.1.3. SANCIONES.**

Las sanciones suelen establecerse para conseguir que el coste de los pagos insuficientes de impuestos o de otras inobservancias de la legislación tributaria sea más elevado que el que correspondería si se cumplieran las obligaciones tributarias.

### **4.4.2. EL AJUSTE CORRELATIVO Y EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.**

#### **4.4.2.1. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.**

El procedimiento amistoso constituye para las Administraciones tributarias un medio tradicional de resolver las controversias relativas a la aplicación de los Convenios de doble imposición. Este procedimiento, descrito y autorizado por el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, puede ser utilizado para eliminar la doble imposición que podría producirse como consecuencia de un ajuste de precios de transferencia.

#### **4.4.2.2. EL AJUSTE CORRELATIVO.**

Para eliminar la doble imposición en los casos de precios de transferencia, las Administraciones Tributarias pueden considerar las solicitudes de ajustes correlativos, en la práctica puede desarrollarse como parte del procedimiento amistoso puede atenuar o eliminar la Doble Imposición en los casos en que una primera Administración Tributaria incremente las utilidades sujetas a imposición de una sociedad.

Los ajustes correlativos pueden constituir un medio muy eficaz para mitigar la doble imposición resultante de los ajustes de precios de transferencia, estos ajustes no son obligatorios.

### 4.4.2.3. PREOCUPACIONES SUSCITADAS POR ESTOS PROCEDIMIENTOS.

Las preocupaciones más importantes expresadas en relación con el procedimiento amistoso, en la medida en que afecta a los ajustes correlativos, se discuten separadamente en las secciones siguientes:

- Los plazos de prescripción previstos en el derecho interno pueden imposibilitar los ajustes correlativos, si dichos plazos no se derogan en el correspondiente Convenio Fiscal.
- El procedimiento amistoso puede durar excesivamente.
- La participación del contribuyente puede estar limitada.
- Los contribuyentes pueden encontrar dificultades para conseguir documentos hechos públicos que les indiquen como pueden utilizar el procedimiento.
- En ciertos casos no existe posibilidad alguna de suspender la recaudación de los descubiertos tributarios, o el devengo de los intereses, mientras está pendiente de resolución el procedimiento amistoso.

### 4.4.2.4. RECOMENDACIONES PARA SOLUCIONAR LOS PROBLEMAS.

1. **PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN.-** Los plazos de prescripción, que determinan la terminación de la deuda tributaria de un contribuyente, son necesarios para aportar certitud a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias.

2. **DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.-** Una vez que las discusiones dentro del procedimiento amistoso han comenzado, éste puede resultar muy largo. La complejidad de los casos sobre precios de transferencia puede hacer difícil que las Administraciones tributarias alcancen una solución rápida.
3. **PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE.-** Si bien es cierto que en determinados casos la intervención del contribuyente puede facilitar el desarrollo del procedimiento, esta participación debería dejarse a la discreción de las Autoridades competentes.
4. **PUBLICIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS APLICABLES.-** Sería útil, para una mejor información del contribuyente, que las Autoridades competentes establecieran e hicieran públicas sus propias reglas o procedimientos internos sobre la utilización del procedimiento amistoso, de manera que los contribuyentes entendieran más fácilmente el proceso. El establecimiento y la publicación de tales reglas beneficiaría también a las Administraciones tributarias, particularmente si se enfrentan con la posibilidad de un número grande y creciente de casos en los que puede ser deseable el procedimiento amistoso con otras Administraciones, ahorrándoles la necesidad de contestar a numerosas peticiones de información o de elaborar nuevos procedimientos en cada caso.

5. **PROBLEMAS RELATIVOS A LA RECAUDACIÓN DE LOS DESCUBIERTOS TRIBUTARIOS Y AL DEVENGO DE INTERESES.**

Un primer problema se deriva del hecho de que la recaudación de la cuota resultante de la liquidación puede tener lugar antes de acabarse el procedimiento de ajuste correlativo, debido a la falta de mecanismos internos que permitan suspender la recaudación. Ello posiblemente origine que el grupo multinacional pague dos veces el mismo impuesto hasta que su asunto sea resuelto. Este problema surge no sólo en el contexto del procedimiento amistoso, sino que puede igualmente producirse en caso de interposición de recursos internos. Es deseable que los países que carezcan de un procedimiento que les permita suspender la recaudación durante un procedimiento amistoso lo adopten si su Derecho interno lo autoriza, aunque manteniendo el derecho a protegerse contra el riesgo de falta de pago por parte del contribuyente.

#### 4.4.2.5. AJUSTES SECUNDARIOS.

Un ajuste secundario puede ocasionar una doble imposición a menos que el otro país no conceda el crédito de impuesto correspondiente o cualquier otra forma de desgravación para el impuesto adicional que puede resultar del segundo ajuste.

### 4.4.3. INSPECCIONES TRIBUTARIAS SIMULTÁNEAS.

La inspección tributaria simultánea constituye una forma de asistencia mutua, utilizada en un gran número de asuntos relativos a operaciones internacionales, que permite a dos o más países cooperar en las investigaciones tributarias. Las inspecciones tributarias simultáneas pueden ser particularmente útiles cuando la información, que se encuentra en un tercer país, es determinante para una investigación tributaria, ya que en general propician y facilitan los intercambios de información.

#### 4.4.3.1. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LAS INSPECCIONES FISCALES SIMULTÁNEAS.

Las inspecciones tributarias simultáneas entran en el campo de aplicación de las disposiciones previstas en materia de intercambio de información en el artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. El artículo 26 rige la cooperación entre las Autoridades competentes de los Estados contratantes bajo la forma de los intercambios de información necesarios para la aplicación de las disposiciones del Convenio o de su derecho interno relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio. El artículo 26 y los Comentarios no limitan las posibilidades de existencia a los tres métodos de intercambio de información mencionados en los Comentarios (intercambio de información previa solicitud, automático y espontáneo).

#### 4.4.3.2. INSPECCIONES TRIBUTARIAS SIMULTÁNEAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Uno de los objetivos de las inspecciones tributarias simultáneas es promover el cumplimiento de las reglamentaciones sobre precios de transferencia. En efecto, puede ser difícil para una Administración tributaria obtener las informaciones necesarias y determinar los datos y circunstancias relativos, por ejemplo, a las condiciones bajo las cuales las empresas asociadas de dos o más países fijan sus precios de transferencia, sobre todo si los contribuyentes de su jurisdicción no cooperan o no suministran a su debido tiempo las informaciones necesarias. Las inspecciones tributarias simultáneas permiten a las Administraciones tributarias establecer más rápida y eficazmente, y a menores costos, estos elementos de hecho.

#### 4.4.3.3. RECOMENDACIÓN RELATIVA A LA UTILIZACIÓN DE INSPECCIONES TRIBUTARIAS SIMULTÁNEAS.

Las inspecciones tributarias simultáneas pueden atenuar las dificultades que experimentan tanto los contribuyentes como las Administraciones tributarias en el campo de la fijación de los precios de transferencia de las empresas multinacionales. Se recomienda, en consecuencia, una mayor utilización de las inspecciones tributarias simultáneas en materia de precios de transferencia, y facilitar el intercambio de información y la aplicación de los procedimientos amistosos. En una inspección tributaria simultánea, si se efectúa un ajuste, los dos países implicados deben esforzarse en alcanzar un acuerdo que evite la doble imposición del grupo multinacional.

### 4.4.4. RÉGIMEN DE PROTECCIÓN (SAFE HARBOURS).

En materia tributaria, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. En el caso concreto de los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección se sitúa entre la exoneración total, para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección.

Los regímenes de protección plantean importantes cuestiones desde el punto de vista: del riesgo de arbitrariedad que generaría la determinación de los precios de transferencia por los contribuyentes que pueden beneficiarse de estos regímenes; de las posibilidades de planificación fiscal; y del riesgo de doble imposición resultante de una eventual incompatibilidad de los regímenes de protección con el principio de plena competencia.

#### 4.4.4.1. FACTORES EN FAVOR DE LA UTILIZACIÓN DE LOS REGÍMENES DE PROTECCIÓN.

Los principales objetivos de los regímenes de protección son los siguientes: simplificar, para los contribuyentes que pueden beneficiarse de ellos, el cumplimiento de la reglamentación referente a la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones vinculadas; otorgar a una categoría de contribuyentes la seguridad de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la Administración tributaria sin comprobación ulterior; y, por último, exonerar a la Administración tributaria de la tarea de llevar a cabo ulteriores inspecciones de tales contribuyentes con respecto a sus precios de transferencia.

## **1.- FACILIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES**

La aplicación del principio de plena competencia puede exigir la captación y análisis de datos difíciles de obtener y/o de evaluar. En ciertos casos, tal complejidad puede resultar desproporcionada con relación al tamaño de la sociedad o al volumen de sus operaciones vinculadas.

## **2.- CERTIDUMBRE.**

Otra ventaja de los regímenes de protección residiría en la certidumbre de que los precios de transferencia del contribuyente fueran aceptados por la Administración tributaria.

## **3.- SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA.**

Un régimen de protección simplificaría la tarea de la Administración tributaria. Una vez establecido el grupo de contribuyentes beneficiarios del régimen de protección, estos contribuyentes no requerirían más que de una inspección mínima de sus precios de transferencia o de los resultados de sus operaciones vinculadas. La Administración tributaria podría entonces asignar mayores recursos a la inspección de otras operaciones y de otros contribuyentes.

## 4.4.4.2. PROBLEMAS QUE PLANTEA LA UTILIZACIÓN DE REGÍMENES DE PROTECCIÓN.

La existencia de un régimen de protección para una categoría determinada de contribuyentes podría presentar un cierto número de consecuencias adversas, que las Administraciones tributarias deben ponderar cuidadosamente con relación a los beneficios que esperan.

### 1.- RIESGO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y DIFICULTADES EN EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

Los riesgos de doble imposición no sólo existen cuando un único país adopta un régimen de protección. La adopción de un régimen de protección por diversos países no evitará la doble imposición si cada jurisdicción fiscal adopta procedimientos y métodos contradictorios. Los parámetros tenidos en cuenta en los regímenes de protección de dos países para ramas específicas de actividad serán sin duda diferentes, ya que ambos países querrán preservar sus ingresos tributarios. En teoría, la coordinación internacional podría conseguir un grado de armonización de los sistemas nacionales necesario para evitar la doble imposición. Pero, en la práctica, es bastante improbable que dos jurisdicciones puedan armonizar regímenes de protección contradictorios de manera que se elimine la doble imposición.

### 2.- POSIBILIDAD DE FAVORECER LA PLANIFICACIÓN FISCAL.

Los regímenes de protección pueden potencialmente producir una subimposición de las rentas a escala internacional, desde el momento en que resultan precios o utilidades que no se aproximan a los obtenidos en aplicación del principio de plena competencia y que permiten transferir rentas sujetas a imposición hacia países de baja fiscalidad o hacia paraísos fiscales.

### 4.4.5. ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. Los APP tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de tratados-- de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.

#### 4.4.5.1. VENTAJAS DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Un APP puede evitar a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los precios de transferencia. Habiéndose llegado a un APP, las Administraciones tributarias necesitarán menos recursos para subsiguientes inspecciones de las declaraciones fiscales del contribuyente, porque tendrán más información sobre el contribuyente. Sin embargo, podrá ser aún difícil un seguimiento de la aplicación del Acuerdo. El procedimiento del APP puede en sí mismo, igualmente, hacer ahorrar tiempo tanto a los contribuyentes como a las Administraciones tributarias en relación con las inspecciones tradicionales, aunque en conjunto puede no haber un ahorro neto de tiempo; por ejemplo, en los países que no tienen un procedimiento de auditoría y donde la existencia de un APP puede no afectar directamente al importe de los recursos destinados al cumplimiento de la legislación tributaria.

## 4.4.5.2. DESVENTAJAS DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Los APP unilaterales pueden presentar serios problemas tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. Desde el punto de vista de otras Administraciones tributarias, pueden plantearse problemas si éstas se muestran disconformes con las conclusiones del APP. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, uno de estos problemas se refiere a la incidencia que pueden tener sobre su comportamiento. Contrariamente a los APP bilaterales o multilaterales, los APP unilaterales pueden no reducir la incertidumbre para el contribuyente implicado, ni la doble imposición económica o jurídica para el grupo multinacional. Si el contribuyente, a fin de evitar largas y costosas investigaciones sobre los precios de transferencia o sanciones excesivas, acepta un acuerdo que se traduce en una sobreimputación de rentas en beneficio del país con el que ha concluido el APP, la carga administrativa se desplazará desde el país que acuerda el APP a otras jurisdicciones tributarias. Estos motivos no deberían llevar a los contribuyentes a concluir un APP.

## 4.4.6. ARBITRAJE.

La utilización del arbitraje para resolver las controversias tributarias. El Convenio más conocido a este respecto es el "Convenio Sobre Precios de Transferencia" acordado por los Estados miembros de la Comunidad Europea (el "Convenio de arbitraje"), que entró en vigor el 1 de enero de 1995. Además, algunos convenios bilaterales incluyen igualmente un procedimiento de arbitraje. Hasta el momento presente, no han sido aplicados ni el Convenio de la Comunidad Europea, ni las disposiciones de los convenios bilaterales.

## 4.5. COMPARACIÓN DEL MODELO PROPUESTO CON EL DE LOS PAISES ESTUDIADOS.

### 4.5.1. ARGENTINA.

- Es importante la preparación de documentación contemporánea de las operaciones celebradas con compañías vinculadas, en lo que respecta a la demostración del cumplimiento del principio de valores de mercado y La validación de las afirmaciones contenidas en el estudio de precios de transferencia
- Es importante respaldar la razonabilidad del negocio para lo que se requiere el uso de herramientas para la evaluación de este tipo de operaciones
- Existen nuevas tendencias en materia de regulación que están comenzando a hacer variar el alcance del método Precio Comparable entre Partes Independientes.

### 4.5.2. MÉXICO.

- Las obligaciones de PT se introdujeron en México en Diciembre de 1996.
- Una Entidad debería firmar un Dictamen Fiscal informando sobre las obligaciones de PT de los contribuyentes.
- Incremento significativo de las auditorías de PT en México.
- Las autoridades fiscales mexicanas enfrentaron desafíos de reestructuración corporativa y caracterización de entidades.

- Ninguna o pobre documentación de PT ha generado que los contribuyentes deban dar explicaciones prolongadas y costosas a las autoridades mexicanas de impuestos, aparte de multas significativas.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

En la actualidad, muchos países de la región han ido adaptando a sus legislaciones las directrices necesarias para regular este fenómeno de los Precios de Transferencia. Lo que está sucediendo es producto de la proliferación de tratados de libre comercio en la región y los tratados para evitar la doble tributación.

Las administraciones tributarias de cada entidad buscan mantener en sus países la mayor cantidad de base gravable, respecto de las operaciones que las subsidiarias de empresas extranjeras desarrollan en cada país. Los tratados de libre comercio aceleran la velocidad, frecuencia y tamaño de las transacciones entre países, y por otro lado los tratados para evitar la doble tributación, se han vuelto elementos esenciales en la forma en que las empresas multinacionales operan y organizan sus actividades.

A continuación algunas recomendaciones, para conseguir un mejor control en las Administraciones Tributarias en nuestro país:

- Una de posible recomendación seria el poder primeramente entender e identificar lo que son operaciones entre partes relacionadas, que no es más que, el valor de las operaciones de intercambio de bienes y/o servicios que se realizan entre partes relacionadas. Estos valores deben de fijarse de tal forma que los mismos sean similares a los de las empresas independientes que pactarían con operaciones similares.
- Otra practica seria el mantener un profundo entendimiento de las caracterizaciones generales, enfoques de precios y documentación relacionada.

- Así mismo el divulgar la cultura de precios de transferencia en la organización.
- El monitoreo constante y revisiones periódicas.
- Mantenerse alerta del ambiente local y concentrar los recursos y atención en temas críticos.
- Maximizar los recursos internos y hacer uso efectivo de los consultores externos.

Y por último no solamente depende de la Administraciones sino que del contribuyente, cuando este frente a esta situación debería buscar un asesoramiento con anticipación para evitar sorpresas. Preparar los estudios que avalen que las operaciones se han hecho a precios de mercado y que hayan cumplido con las obligaciones formales en relación a la declaración informativa. Si no existe un adecuado enfoque por parte de los contribuyentes sobre el tema, podrían estar generando una contingencia de tipo fiscal muy importante.

# BIBLIOGRAFÍA


- Procesos de coordinación e integración de las administraciones tributarias y aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro; Fernando Díaz Jubero. Palma de Mallorca, noviembre 1998.
- Manual CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), de Control del Planeamiento Tributario Internacional), 2007.
- CIAT, Estrategias E Instrumentos Para El Incremento De La Eficacia Y Eficiencia De La Administración Tributaria, 2003
- Manual CIAT de Auditoria Interna, 2006
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.
- Servicio de Rentas Internas (SRI), Resolución No. NAC-DGER2008-0182.
- Resolución del SRI 640, Publicado: Registro Oficial 188.
- Robert L. Heilbroner y Lester C. Thurow. (1987). Economía (7ª ed.). Impreso en México: Prentice Hall.

- Rodrigo González Fernández. El Poder de las Multinacionales se Amplia en la Actividad Mundial. Publicado en la Página Oficial de Rodrigo G. (2007).
- ASESORIA TECNICA DE LA AFIP. Trabajo publicado en base a informes de la OCDE.
- Manual Sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias. Tomo I, II, III, IV. Primera Edición, Mayo del 2008.
- Plan Estratégico AFIP 2007 – 2010.
- Plan Estratégico SAT 2007 – 2012.
- FISCALIDAD Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas. Edición# 1 Segundo Semestre del 2007.
- Plan Estratégico del SRI 2007-2011.

## DIRECCIONES EN INTERNET.

- www.bakernet.com
- www.estudioscaceres.com.ar
- www.deloitte.com
- www.eurosocialfiscal.org
- www.ciat.org.
- www.oecd.org.
- www.sri.gov.ec
- www.sat.gob.mx
- www.afip.gov.ar

# ANEXOS

## CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES[11]. ANEXO 1

| | **Clasificación de las Empresas Multinacionales** |
|---|---|
| **EN ATENCIÓN A LA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR LA EMPRESA** | **PRIMERA CLASIFICACIÓN**<br>**Multinacionales Extractivas:** Aquellas que se dedican a la extracción y posterior procesamiento y comercialización de materias primas ubicadas fuera del territorio de origen. Son empresas naturalmente multinacionales porque su actividad se orienta a abastecer el mercado metropolitano y luego, a reexportar el producto elaborado.<br>**Multinacionales Manufactureras:** Aquellas que producen e industrializa, en el país receptor. Orientan su actividad al abastecimiento del mercado del país de acogida, lo que explica su preferencia por los países de ingreso más alto. Estas son las que producen mayores efectos sobre el empleo de mano de obra.<br>**Multinacionales financieras y de servicio:** Las cuales son formas poco mencionadas porque existe una tendencia a exigir como requisito esencial del concepto de empresa multinacional, la producción industrial en el extranjero, la instalación de fábricas en el extranjero.<br>**SEGUNDA CLASIFICACIÓN**<br>**Multinacionales por naturaleza: C**oinciden con las empresas extractivas.<br>**Multinacionales por Vocación:** Aquellas que explotan una ventaja tecnológica y/o obtenida en el mercado externo por la estandarización de sus productos, lo que se da especialmente en el mercado de los productos de alimentación.<br>**Multinacionales por Especialización:** Explotan una ventaja obtenida en la demanda, una vez que el producto introducido por otra empresa, alcanza su fase de estandarización.<br>**Multinacionales por Accidente:** Que no explotan una ventaja |

[11]URIARTE O. Las Empresas Multinacionales y el Derecho del Trabajo. Publicado en Gestiopolis.com
Cuadro Elaborado por Manolo Chicaiza.

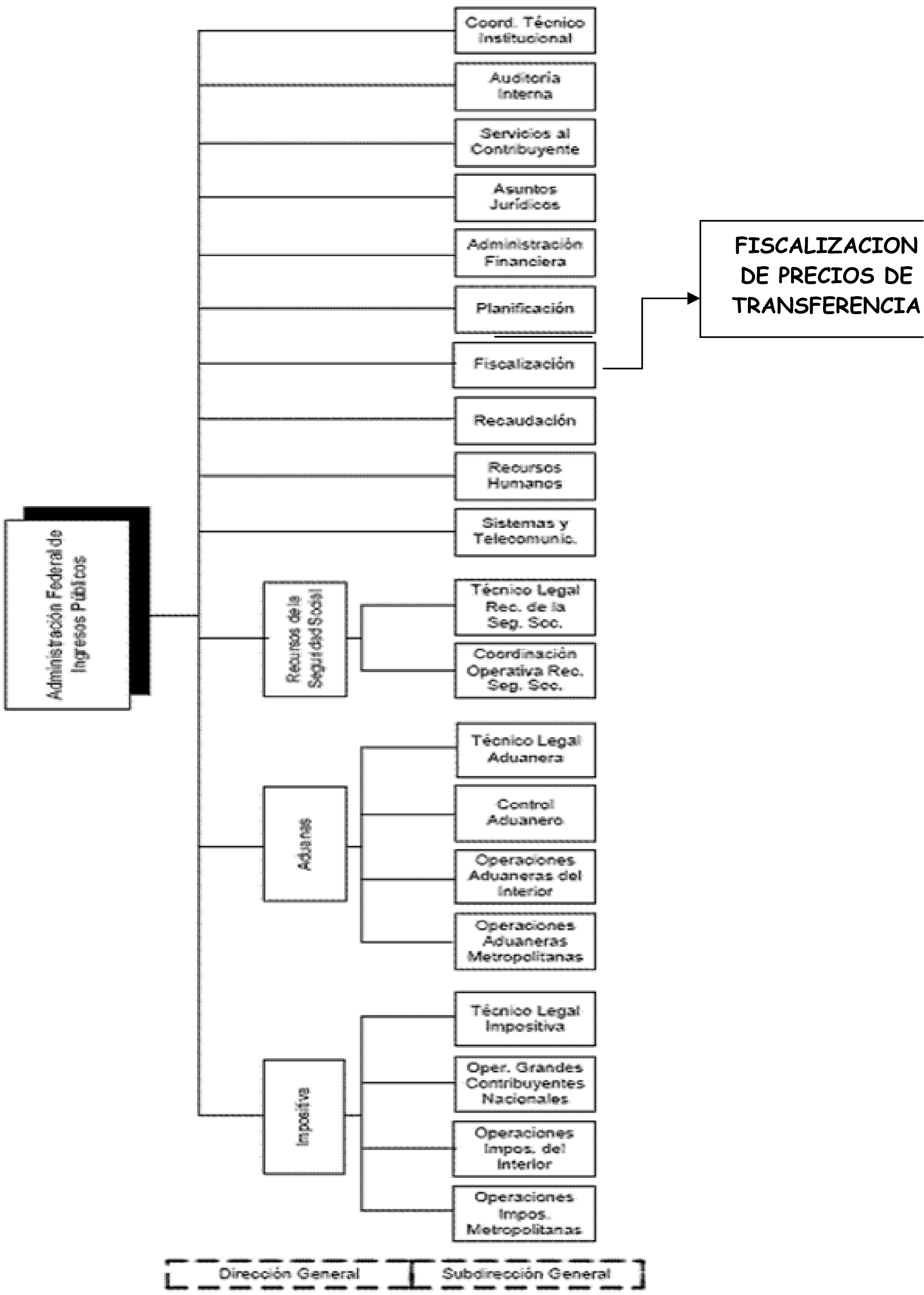
| | |
|---|---|
| | muy precisa, dado que su diversificación y multinacionalización han llegado a tal grado que resulta imposible categorizarla en una sola determinante. |
| **EN FUNCIÓN DE LA ESTRUCTURA DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES** | **PRIMERA CLASIFICACIÓN**<br>**Por Integración Vertical:** Aquellas empresas multinacionales que tratan de cubrir todas las etapas de producción y comercialización, esto es, extracción, industrialización, distribución y comercialización.<br>**Por Integración Horizontal:** Aquellas multinacionales que sacando partido de su especialización y de su adelanto tecnológico, procuran imponerse como únicas o principales proveedores en determinada rama de actividad, cubriendo todo un mercado con sus productos.<br>**SEGUNDA CLASIFICACIÓN**<br>**Grupos Estructurados en Cadena:** Donde la unidad central se vincula con una segunda unidad que a su vez se comunica con una tercera y así sucesivamente; de tal manera, la primera unidad logra dominar las otras mediatamente.<br>**Grupos Estructurados en Estrella o en Abanico:** Aquí cada una de las unidades se vincula directamente con la unidad central. Este tipo de estructura se refiere específicamente a empresas matrices y a filiales o subsidiarias. Esta corresponde a los grupos por subordinación, mientras que la estructura en cadena puede darse tanto en éstos, como en los grupos por coordinación.<br>**TERCERA CLASIFICACIÓN**<br>**Por Subordinación: Supone una unidad de comando y otra u otras controladas (una dominante y una o varias dependientes) las que son denominadas filiales o subsidiarias.**<br>**Por Coordinación:** Supone varias unidades en pie de igualdad. Si bien la idea de coordinación excluye la noción de dominación de una unidad sobre otra. La importancia de esta clasificación está dada, fundamentalmente, porque en aquellos grupos donde no hay subordinación, puede ser más dificultosa la apreciación del conjunto como unidad |

| | |
|---|---|
| | **CUARTA CLASIFICACIÓN**<br>**Grupos de Derecho:** Aquellos previstos y regulados por el orden jurídico, y están constituidos por sociedades y por subordinación.<br>**Grupos de Hecho:** Aquellos no provistos por el ordenamiento jurídico, constituidos por coordinación y están formados o estructurados por otro tipo de unidades, o en base a otro tipo de vínculos.<br>**QUINTA CLASIFICACIÓN**<br>**De estructura Societaria:** constituida en diversos países, dominadas por una de ellas o interrelacionada entre sí.<br>**De estructura Contractual:** El grupo multinacional está formado, bien por una empresas que instala sucursales en el extranjero, bien por una empresa que domina o se coordina con otras unidades ubicadas en el extranjero, a través de contratos de suministro, de transferencia de tecnología, de nominación de autoridades, etc..<br>**SEXTA CLASIFICACIÓN**<br>**Multinacional Permanente** (la más o menos típica).<br>**Multinacional constituida para una Obra Determinada:** Implica la asociación de varias empresas (pueden ser a su vez multinacionales) para la realización de determinada obra o para una tarea temporaria. |
| **SEGÚN EL FUNCIONAMIENTO DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.** | **PRIMERA CLASIFICACIÓN ATIENDE A LA ACTITUD DE LOS DIRIGENTES.**<br>**El Etnocentrismo:** Sería una característica de las empresas administradas desde la sede central hacia las filiales.<br>**El Policentrismo**: Constituiría la nota de las empresas dotadas de subsidiarias descentralizadas ( aunque con bajo control central) que reciben la influencia de los países anfitriones;<br>**El Geocentrismo:** Sería propio de las sociedades cuyos accionistas pertenecerían a diversas nacionalidad y cuyos directores de sucursales contaran con amplia libertad de iniciativa, manejándose el conjunto con una visión global o mundial, independientemente de intereses o influencias nacionales. |

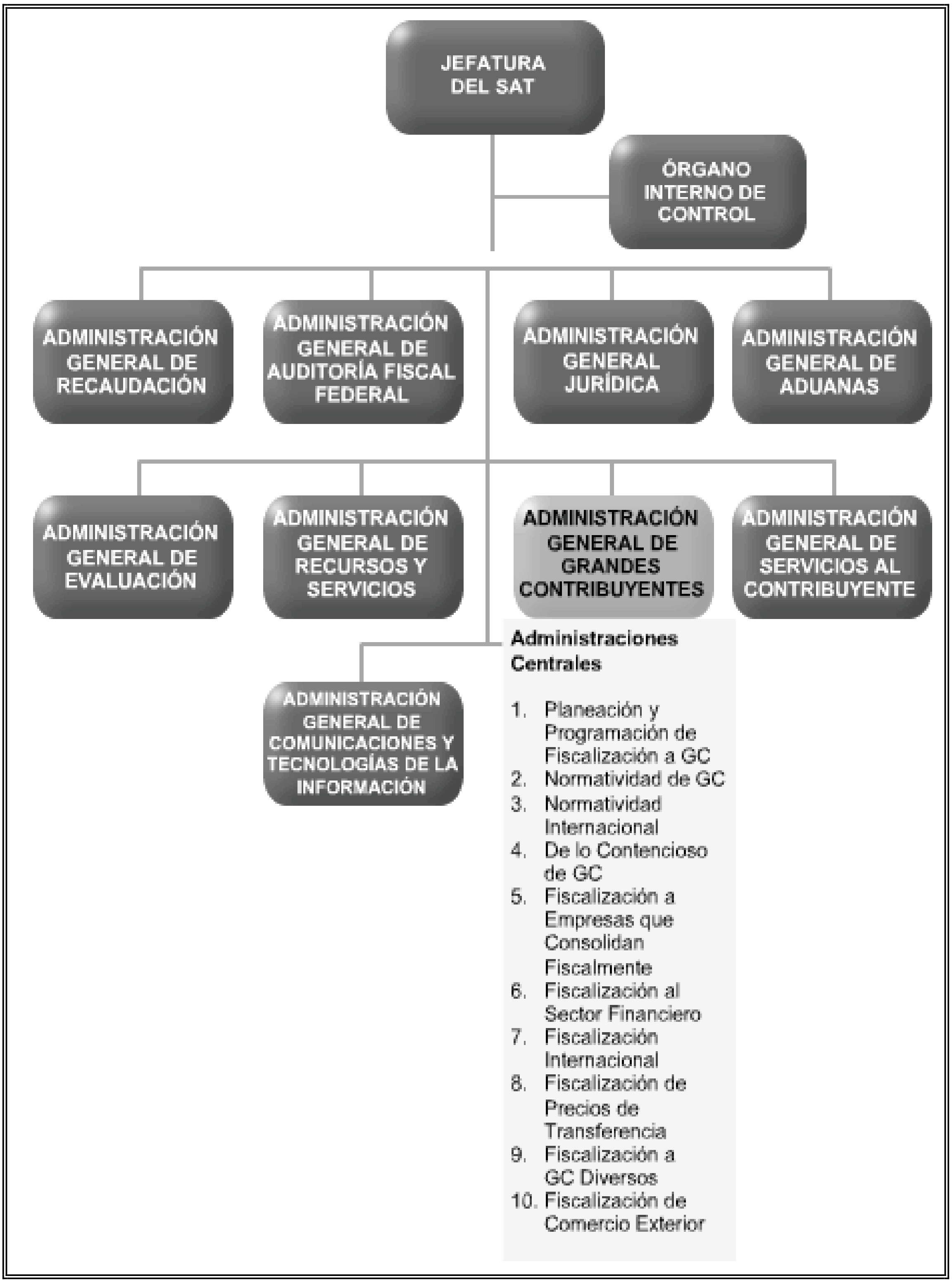
| | |
|---|---|
| **CLASIFICACIÓN EN FUNCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS DE SUS TITULARES O COMPONENTES** | **SEGUNDA CLASIFICACIÓN**<br>**Empresa Internacional:** La empresa que centraliza en la oficina de su país de origen, la dirección de todas sus operaciones en el extranjero y que en materia de política empresarial, está dispuesta a encarar todas las estrategias posibles con vista a la penetración de los mercados internacionales, llegando a la inversión directa.<br>**Empresa Multinacional o Plurinacional:** Cuyas operaciones en el extranjero igualan a las operaciones nacionales, pero cuyas decisiones permanecen sometidas a influencias nacionales, por cuanto la propiedad y las direcciones centrales siguen siendo uní nacionales.<br>**Empresa Transnacional:** Es la empresa multinacional administrativa y poseída por personas de diferentes nacionales, razón por la cual sus decisiones transcienden la óptica nacional.<br>**Empresa supranacional:** La empresa transnacional jurídicamente desnacionalizada, en cuanto está regulada por un organismo internacional que la controla y ante el cual paga sus impuestos.<br>**TERCERA Y PEQUEÑA CLASIFICACIÓN DISTINGUE ENTRE**<br>Empresas nacionales con operación en el extranjero.<br>Empresas en orientación internacional.<br>Empresas multinacionales, en tres fases de internacionalización.<br>**LA PRIMERA CLASIFICACIÓN ATIENDE A LA NATURALEZA PÚBLICA Y PRIVADA DE LOS TITULARES O COMPONENTES DE LA MULTINACIONAL.**<br>**Multinacionales Privadas:** Aquellas que integran intereses de empresarios particulares.<br>**Multinacionales Públicas:** Aquellas formadas exclusivamente por estados, constituidas generalmente para instalar y administrar complejos industriales o administrativos que revisten caracteres de servicios públicos, o de servicios financieros.<br>**Multinacionales Mixtas:** aquellas multinacionales en que coexisten intereses privados y estatales. |

| | |
|---|---|
| | **OTRA CLASIFICACIÓN ES LA QUE TOMA EN CUENTA LA NACIONALIDAD DE LA CASA MATRIZ , ES DECIR EL PAÍS DE ORIGEN DE LA MULTINACIONAL.**<br>**También se ha distinguido entre:**<br>**Empresas multinacionales regionales:** Que estarían referidas a una determinada zona. Pero corresponde aclarar que esta expresión puede contener dos contenidos diversos: Por un lado, el calificativo regional, que puede estar referido al ámbito de actuación de la empresa, una determinada región o continente; por otro lado, con la expresión regional, donde se puede estar haciendo referencia a las características de los titulares y componentes de la empresa.<br>**Empresa Multinacional Global:** (o típica) que no hace referencia a ninguna región predeterminada. |

**ORGANIGRAMA ESTRUCTURAL DE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. (ANEXO 2)**



## ORGANIGRAMA DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO MEXICANO (ANEXO 3.)



**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**
**ORGANIZACIÓN ESTRUCTURAL-ADMINISTRACION NACIONAL.**
**APROBADO EN ABRIL 2007. ANEXO (4)**