

**Universidad San Francisco de Quito.
Colegio de Jurisprudencia**

**Reforma al Artículo Innumerado Siguiendo al 4 de la Ley Orgánica de
Régimen Tributario Interno, sobre la Presunción de Partes Relacionadas
y los Paraísos Fiscales.**

Javier Fernández-Salvador Maldonado

Tesis de grado como requisito para la obtención de título de abogado

Director
MBA, Ing. Jairo Godoy Guevara

Quito, noviembre de 2012

Acta de Grado

En la Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, tuvo lugar la Defensa Oral del Ensayo Jurídico intitulado "Reforma al artículo innumerado siguiente al 4 de la LRTI, sobre la presunción de partes relacionadas y los paraísos fiscales", presentado por el estudiante, señor Diego Xavier Fernández Salvador previo a la obtención del título de Abogado.

Para tal efecto, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, conformó el Tribunal de Grado, con los siguientes profesores:

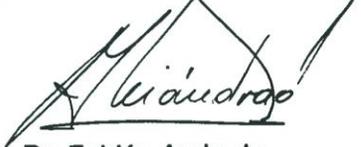
Señor Doctor Javier Bustos, Presidente del Tribunal e Informante del Ensayo Jurídico;
Señor Doctor Jairo Godoy, Director del Ensayo Jurídico;
Señor Doctor Fabián Andrade, Delegado del Decano e Informante del Ensayo Jurídico.

El Tribunal, después de haber examinado al estudiante por espacio de una hora, le asignó a la Defensa Oral la calificación de 78.66/100, la que promediada con la obtenida en el trabajo escrito de 84/100, da la nota final de Grado de 81.33/100, equivalente a "B" la que se promediará con las notas obtenidas durante la carrera.

Para constancia firman el presente instrumento, en el Campus de Cumbayá de la Universidad San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, el día de hoy, 18 de enero de 2013.


Dr. Javier Bustos
Presidente del Tribunal


Dr. Jairo Godoy
Director del Ensayo Jurídico


Dr. Fabián Andrade
Delegado del Decano


Sr. Diego Xavier Fernández Salvador

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“Reforma al artículo innumerado siguiente al 4 de la LRTI, sobre la presunción de partes relacionadas y los paraísos fiscales”

Diego Xavier Fernández Salvador

Dr. Javier Bustos
Presidente del Tribunal e Informante

Dr. Jairo Godoy
Director de Tesis

Dr. Fabián Andrade
Delegado del Decano e Informante

Dr. Luis Parraguez
Decano del Colegio de Jurisprudencia

The image shows four handwritten signatures in blue ink, each written over a horizontal dotted line. The signatures are: 1. 'Luis B' (likely Luis Parraguez), 2. 'Jairo Godoy', 3. 'Fabián Andrade', and 4. 'Diego Xavier Fernández Salvador'. The signatures are written in a cursive style.

Quito, 18 de Enero de 2013

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO
EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO "Reforma al artículo innumerado siguiente al 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sobre la Presunción de Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales"

ALUMNO Xavier Fernández-Salvador Maldonado

E VALUACIÓN:

- a) Importancia del problema presentado. (Sobre 15 puntos)
Es un tema sin duda de mucha importancia desde la parte jurídica y económica el que se determine "de derecho" presunción de vinculación con personas con domicilio en un paraíso fiscal, bajo la presunción -igual de derecho- de elusión tributaria. Desconociendo elementos de buena fe.

15 PUNTOS

- b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador. (Sobre 15 puntos)

La hipótesis de que sea una presunción de hecho es importante; sin embargo, su instrumentalización en una prueba tasada es poco exitosa, por la disimilitud de la casuística.

15 PUNTOS

- c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados. (Sobre 20 puntos)
Dada la particularidad del tema la bibliografía no es amplia sin embargo hay una muy buena conexión entre lo investigado y el criterio que se explica en la tesina.

19 PUNTOS

- d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada). (Sobre 50 puntos)

Felicito la investigación de un tema particularmente complejo, con poca bibliografía y donde existe todo un camino de discusión, no recuerdo que tema de precios de transferencia se haya investigado en el Facultad. Aprecio el buen criterio jurídico del investigador; hace una propuesta de prueba para desvirtuar la vinculación; sin embargo no se analiza en profundidad si ello le corresponde al Estado; recargando al contribuyente con la misma.

97 PUNTOS

TOTAL 97 PUNTOS

FIRMA INFORMANTE:


Xavier Fernández-Salvador Maldonado

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO
EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO "Reforma al artículo innumerado siguiente al 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sobre la Presunción de Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales"

ALUMNO Xavier Fernández-Salvador Maldonado

E VALUACIÓN:

- a) Importancia del problema presentado. (Sobre 15 puntos)
Es un tema sin duda de mucha importancia desde la parte jurídica y económica el que se determine "de derecho" presunción de vinculación con personas con domicilio en un paraíso fiscal, bajo la presunción –igual de derecho- de elusión tributaria. Desconociendo elementos de buena fe.

15 PUNTOS

- b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador. (Sobre 15 puntos)

La hipótesis de que sea una presunción de hecho es importante; sin embargo, su instrumentalización en una prueba tasada es poco exitosa, por la disimilitud de la casuística.

15 PUNTOS

- c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados. (Sobre 20 puntos)
Dada la particularidad del tema la bibliografía no es amplia sin embargo hay una muy buena conexión entre lo investigado y el criterio que se explica en la tesina.

19 PUNTOS

- d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada). (Sobre 50 puntos)

Felicito la investigación de un tema particularmente complejo, con poca bibliografía y donde existe todo un camino de discusión, no recuerdo que tema de precios de transferencia se haya investigado en el Facultad. Aprecio el buen criterio jurídico del investigador; hace una propuesta de prueba para desvirtuar la vinculación; sin embargo no se analiza en profundidad si ello le corresponde al Estado; recargando al contribuyente con la misma.

97 PUNTOS

TOTAL 97 PUNTOS

FIRMA INFORMANTE:



Quito, enero 8 de 2013

Doctor

Luis Parraguez

Decano

Colegio de Jurisprudencia

Universidad San Francisco de Quito

Estimado Luis:

Por tu intermedio pongo a consideración del Colegio de Jurisprudencia el siguiente informe y evaluación con respecto al trabajo de investigación de Javier Fernández-Salvador, intitulado: "Reforma al artículo innumerado siguiente al 4 de la LRTI, sobre la presunción de partes relacionadas y los paraísos fiscales".

1. En lo que respecta al problema planteado, el alumno busca determinar las justificaciones que permitan introducir en reemplazo de la presunción de derecho sobre partes relacionadas en materia de negociaciones con empresas de un paraíso fiscal, por una de hecho. El problema tiene que ver con la política legislativa.

2. Atendiendo el hecho de que el problema propuesto tiene que ver con las "condiciones para que se desvirtúe la presunción de derecho", el alumno no manifiesta de manera explícita cuál es su hipótesis, sino más bien define un objetivo de su investigación. En el fondo, el alumno sostiene que la introducción de una presunción de hecho, en lugar de la presunción de derecho, sobre partes relacionadas por las transacciones con empresas en paraísos fiscales, no modifica en nada el sentido del régimen de los precios de transferencia que se funda en la necesidad de que toda transacción se haga de acuerdo a las reglas de mercado (con un tercero independiente), pero permite que el contribuyente pueda justificar la inexistencia del vínculo.

3. La línea argumentativa se ha asentado principalmente en: (a) la determinación del contexto en el que se aplican las medidas legislativas de lucha contra la evasión y elusión fiscales; (b) el régimen comparado en la materia; (c) la diferencia de las presunciones de hecho y de derecho; (d) las razones legales y económicas que justificarían la sustitución, esto es, lo que ha denominado el tesista, las condiciones que desvirtúan la presunción de derecho incorporada en nuestro ordenamiento jurídico.

4. La información bibliográfica es pertinente.

Por todas estas consideraciones he asignado como evaluación el 70% del puntaje aplicable a un trabajo de investigación, según los siguientes criterios:

(a) Importancia del problema presentado, con un máximo de quince puntos: 10 (diez).

(b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador, con un máximo de quince puntos: 10 (diez).

(c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados, con un máximo de veinte puntos. 15 (quince).

(d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada), con un máximo de cincuenta puntos. 35 (treinta y cinco).

Cordialmente,

Fabián Andrade Narváez

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO ***“Reforma al Artículo Inumerado Siguiendo al 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sobre la Presunción de Partes Relacionadas y los Paraísos Fiscales”.***

ALUMNO **Javier Fernández-Salvador Maldonado.**

E VALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado.

El tema es importante, pues permite analizar y perfeccionar una normativa tributaria que está siendo desarrollada e implementada en Ecuador y en la Región Lationamericana. Ecuador se ha convertido en un referente internacional por sus acciones y resultados en la implementación de precios de transferencia. Este trabajo ayuda a que la normativa ecuatoriana pueda seguir evolucionando en beneficio de contribuyentes y la Administración Tributaria.

b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.

La hipótesis planteada es trascendente pues identifica un problema, el cual afecta a varios contribuyentes ecuatorianos.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.

Muy buena investigación de documentación y fuentes de información usados en el trabajo presentado.

d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).

Muy buena, contiene elementos de importancia en la justificación de la hipótesis.

FIRMA DIRECTOR:

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art.144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:



Nombre: Diego Xavier Fernández-Salvador

C.I.: 171455789-7

Fecha: 31 de Enero 2013

© Derechos de Autor
Javier Fernández Salvador
2012

*Dedicado a mi familia, mis amigos y todos los que me
presionaron y la gran ayuda que me brindaron para acabar esta
tesis.*

Resumen

Las partes relacionadas y los precios de transferencia se han convertido en un régimen necesario para las entidades fiscalizadoras en todo el mundo. Con el gran crecimiento de las multinacionales en la economía mundial, y su ampliación de actividades en todo el mundo, los grupos económicos se han convertido en una potencia mundial. Las diferentes legislaciones buscan el controlar de la manipulación, por parte de estas grandes empresas, al momento de generar sus obligaciones en cada fuente. Estas empresas basadas en sus partes relacionadas han logrado utilizar los distintos sistemas tributarios para reducir sus obligaciones en su favor.

Ecuador no es ajeno a este creciente problema, es así que incorporamos en nuestra legislación, normativa sobre partes relacionadas y precios de transferencia. Dentro de esta normativa se establece una presunción de derecho, en la cual, se crea vinculación como partes relacionadas a las empresas que realicen negocios y operaciones con otras establecidas en paraísos fiscales. Esta presunción obliga a las empresas a regirse bajo el régimen de precios de transferencia y toda la normativa que esto conlleva. El problema de la presunción de derecho, al no aceptar prueba en contrario, genera muchos inconvenientes para las empresas que realicen actividades con empresas independientes en paraísos fiscales. Esta tesina busca desvirtuar esta presunción y propone cambiarla a una presunción de hecho en la cual se acepta prueba en contrario.

Abstract

The related parties and transfer pricing have become necessary arrangements for audit institutions worldwide. With the explosive growth of multinationals in the world economy, and expansion of activities worldwide, makes economic groups and related parties to become a world power. Different laws seek to control manipulation by these big companies, when generating their taxes. These economically powerful companies have used their related companies for their own benefit, in which they transfer prices at a different price, as they would have done if they were independent enterprises.

Ecuador is not a stranger to this growing problem, so we incorporated in our legislation and regulations on related party transfer pricing. Within this legislation establishes a presumption of law, which creates links to related party companies that do business and other operations based in tax havens. This presumption requires companies to be governed under the transfer pricing rules and all the regulations that entails. The problem of the presumption of law by not accepting evidence to the contrary, creates many problems for companies operating with independent companies in tax havens. This dissertation seeks to rebut that presumption and proposed change to a presumption of fact which is accepted in evidence to the contrary.

Índice

Introducción.....	1
1 La globalización, las empresas multinacionales y el entorno local.....	5
1.1 La globalización y sus efectos;.....	5
1.1.1 Definiciones de globalización.....	5
1.1.2 Afectación de la globalización.....	8
1.2 Las multinacionales.....	11
1.2.1 Funcionamiento de las Multinacionales.....	12
1.2.2 Las multinacionales y las entidades fiscalizadoras.....	14
1.2.3 Las Multinacionales y la OCDE.....	16
1.3 El entorno local.....	18
1.3.1 La industria Ecuatoriana.....	18
2 Partes relacionadas.....	22
2.1 Breve historia de las partes relacionadas y precios de transferencia.....	23
2.1.1 OCDE y GATT.....	24
2.2 Precio de transferencia y definiciones.....	27
2.2.1 Definición de Precios de Transferencia.....	27
2.2.2 El principio de plena competencia y métodos de comparación.....	28
2.3 Legislación comparada.....	31
2.3.1 México.....	31
2.3.2 Venezuela.....	33
2.3.3 Colombia.....	34
2.3.4 Argentina.....	35
2.3.5 Estados Unidos.....	36
2.4 Legislación Ecuatoriana.....	37
3 Presunciones.....	39
3.1 Presunciones ante la Constitución.....	39
3.1.1 El uso de presunciones.....	41
3.2 Definición de la presunción de hecho.....	44
3.3 Definición de presunción de derecho.....	46

3.4	Afectación de la presunción de derecho a las empresas.....	48
4	Justificaciones para desvirtuar la vinculación.....	54
4.1	Desde el punto de vista legal.....	55
4.2	Desde el punto de vista económico.....	58
4.2.1	Desde el punto de vista del Administrado	58
4.2.2	Desde el punto de vista del Estado	60
4.3	Desde el punto de vista de agregación de valor.....	61
5	Conclusiones.....	63
6	Recomendaciones.....	65
	Bibliografía.....	67
	Plexo Normativo.....	70

Introducción

A medida que crece nuestra sociedad, crece nuestra económica y nuestra normativa jurídica. Cada vez los Estados deben ajustarse más hacia lo que la realidad les presenta. Esa realidad en este momento es la globalización y las economías que en gran parte son influenciadas por grandes multinacionales y grupos económicos. Los grupos económicos son grandes empresas en las cuales se han diversificado las operaciones, estas están situadas en todo el mundo y son muy influyentes en los Estados en los cuales estas grandes empresas están. Las multinacionales y la globalización se han desarrollado a la par. Esta tendencia de fusiones y creación de grandes grupos económicos, han logrado que sus productos o servicios o cualquiera que sea su negocio se esparzan por todo el mundo. Llevando consigo tecnología e información que antes era inimaginable, han logrado transmitir nuevas ideas a cada rincón del planeta y en consecuencia han creado una unión global.

Si bien los avances tecnológicos y la globalización han ayudado en gran forma a las compañías y de igual manera a los Estados en los cuales estas están, estas han acarreado otras consecuencias consigo. Las multinacionales ahora buscan siempre la mayor rentabilidad, es así, que se trasladan a los Estados en los cuales producir sus productos sea más económico o se ubican como domicilio en países donde la imposición sea menor, de esta manera siempre buscando los mejores beneficios. La búsqueda de nuevos rincones para una mejor opción, ha creado un nuevo tipo de competencia entre los países, esta competencia por inversión.

La búsqueda de nuevas inversiones extranjeras crea una competencia entre las naciones por dar los mejores beneficios para que estas empresas lleguen a producir dentro de un país, esta competencia está basada en abrir las fronteras, y en ciertos lugares dar preferencias a las inversiones extranjeras. Muchos países han adoptado muy bien este concepto, e incluso, han llegado a convertirse en “paraísos” para estas empresas. Ofreciendo muy bajos o casi nulas obligaciones tributarias, estos países han captado de gran manera la inversión de multinacionales dentro de sus jurisdicciones. Estos “Paraísos Fiscales” se han convertido en

una herramienta muy eficiente para compañías y en una herramienta que los otros Estados luchan por vencer.

El uso de paraísos fiscales de manera indebida, esto quiere decir, en manera que las empresas desvían sus obligaciones tributarias para buscar mejores beneficios. Han perjudicado a los Estados en los cuales las grandes multinacionales ejercen algún tipo de actividad. Los mecanismos para evadir las obligaciones tributarias mediante paraísos fiscales, han causado que millones de dólares no sean recaudados en los países de fuente, y sean trasladados a paraísos fiscales para un mayor beneficio.

Otro mecanismo que utilizan las compañías para llevar mejores beneficios para los grupos económicos o multinacionales son las actividades entre partes relacionadas. Junto con lo globalización las compañías se han separado de sus viejas esferas, en las cuales se producía en un lugar específico un producto determinado, ahora han crecido a niveles antes no imaginados; junto con su crecimiento, sus operaciones se han ampliado, estas realizan actividades de todo tipo en todo el mundo, la multinacionales son un poder político, económico y social. Estas grandes compañías trabajan y desarrollan actividades entre empresas de los mismos grupos, esto quiere decir que sus acciones se realizan, en muchos casos, ente empresas dentro de un grupo económico. Es así, que se utilizan precios separados a los precios normales de mercado, para alcanzar una mayor rentabilidad.

Las diferentes legislaciones, han encontrado que estas actuaciones de las compañías llegan a afectar de gran manera a las entidades recaudadoras. Por esta razón se han creado normativas para enfrentar el mal uso de parte de las empresas de los paraísos fiscales y las partes relacionadas. En la mayoría de los casos estas dos figuras son vistas de maneras separadas ya que las afectaciones que estas causan no tienen que estar vinculadas. Sin embargo el constante uso de las empresas de mezclar estos mecanismos ha obligado que se regulen ciertas actuaciones que realicen empresas nacionales con otras domiciliadas en paraísos fiscales.

El Ecuador no es ajeno a esta realidad; y grandes empresas aquí también vemos la influencia que han tenido sobre la economía nacional y sobre la recaudación tributaria. Como lo establece Araujo:

Solamente en el 2011 tuvieron ingresos por 35.874 millones de dólares, lo que le significo al fisco 787 millones de dólares en Impuesto a la Renta. Y eso con una carga tributaria que aun ronda el 2,20% y que para las autoridades tributarias todavía tendrá que ser mayor.¹

Estos números son realmente impactantes, ya que representan en gran parte los tributos que recauda el Estado. Son tan relevantes los grupos económicos en el Ecuador que llegan a tener cerca del 44% de participación del PIB.² Sin embargo los niveles de recaudación podrían ser más altos, por eso se han realizado nuevas normativas que conciernen a los precios de transferencia con partes relacionadas. En el 2005 se estableció en el Ecuador esta normativa sobre precios de transferencia, para tratar de regular las operaciones que se realizan dentro de un grupo económico local como internacional.

Lo que buscan las legislaciones es parar la manipulación de precios en las empresas relacionadas, esto quiere decir, que no se realicen actividades entre empresas relacionadas con precios que no se adecuen a los del mercado, para así recaudar los valores reales generados por las empresas. Dentro de esta normativa se encuentra el artículo innumerado siguiente al artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en este artículo sobre partes relacionadas se hace una vinculación basada en una presunción de derecho sobre paraísos fiscales. Esta vinculación pueda alcanzar a empresas que no necesariamente podrían ser partes relacionadas.

Lo que se busca en esta tesina es demostrar que la presunción de derecho realizada por el artículo siguiente al cuarto, en el cual se establecen las partes relacionadas a las empresas que realizan negocios con otras situadas en paraísos fiscales, es una afectación que puede ser sustituida por una presunción de hecho, en la cual se pueden establecer pruebas en contrario de dicha presunción, para así desvincular a las empresas que realicen actividades económicas con otras independientes domiciliadas en paraísos fiscales.

¹ Alberto Araujo. "Grupos Económicos" Quito. *Revista Líderes* 29 de octubre del 2012. Pag. 54

² Alberto Araujo. "Grupos Económicos" Quito. *Revista Líderes* 29 de octubre del 2012. Pag. 54

En el primer capítulo se analiza la globalización, las empresas relacionadas y el entorno local, donde podremos insertarnos más en el mundo de las multinacionales y su funcionamiento y preocupación para las administraciones. Dentro de estos se revisa como las multinacionales han causado un impacto a las legislaciones nacionales, y como su funcionamiento llega a trascender fronteras.

En el segundo capítulo se revise las partes relacionadas y precios de transferencia, comparando legislaciones y revisando sobre todo la legislación ecuatoriana. De igual manera dentro de estos capítulos se establece que son las partes relacionadas y los precios de transferencia con mayor detalle, encontrando las diferencias entre legislación comparada y la ecuatoriana. Al referirse a la legislación ecuatoriana busca detallar el régimen de precios de transferencia en nuestra legislación.

En el tercer capítulo analizamos la presunción de hecho y de derecho, los efectos de cada una y como la presunción de derecho llega a ser tan perjudicial para las empresas en este caso en específico. Se estudia las presunciones y como estas actúan dentro de nuestra legislación, se profundiza más en las presunción de derecho que menciona el artículo innumerado siguiente al cuarto de la Ley y la afectación que conlleva las empresas no relacionadas que se incluyen en ese régimen.

En el cuarto capítulo se expondrán las condiciones para que se desvirtúe la presunción de derecho, estas condiciones se revisan desde el punto de vista legal, el económico y en el que se da un valor agregado. Siguiendo este capítulo se concluye con la reforma del artículo ya mencionado en una presunción de hecho, en la cual se admite prueba en contrario, por beneficio de las empresas y de los Estados. Esta reforma da un valor agregado a la legislación ecuatoriana ya que busca hacer que sea más equitativa para los administrados y que se utilice un planteamiento equitativo de parte de la administración, proveyendo así de una oportunidad para desvincularse de la presunción establecida por la ley.

1 La globalización, las empresas multinacionales y el entorno local.

La globalización es un fenómeno reciente que se traduce en comunicación e interrelación entre todos los países. Este fenómeno ha producido cambios en la esfera política económica y social. El derecho ha sido parte de esta transformación y a raíz del proceso de globalización se ha generado la necesidad de regular relaciones comerciales internacionales, en todos los ámbitos incluyendo el tributario; de esta necesidad nace el concepto de partes relacionadas y precios de transferencia.

1.1 La globalización y sus efectos;

Las partes relacionadas o vinculadas son un concepto sumamente importante en las relaciones internacionales fiscales, la figura de partes relacionadas fue elaborada para mantener un control adecuado sobre las compañías que trabajan dentro de grupos económicos y sobre sus transacciones intra grupo. La determinación de partes vinculadas, dentro de grupos económicos, es necesaria para establecer criterios impositivos para el Fisco. Antes de adentrarnos en el tema de las partes relacionadas es necesario primero analizar las empresas multinacionales, la globalización y el impacto económico, jurídico y social que se han causado en el mundo.

1.1.1 Definiciones de globalización

La globalización es un fenómeno que lleva consolidándose desde el inicio de las actividades de comercialización de productos; sin embargo, el auge de la globalización, como la vivimos hoy en día, se emprende con fuerza desde el año 1950. En estos años los mercados comienzan a abrirse y expandirse, se crean organizaciones mundiales para el estímulo económico y el control de los mercados; y nacen las grandes empresas multinacionales como las conocemos hoy en día. La globalización, si bien ha nacido como un fenómeno en el ámbito comercial, ésta ha llegado a ser parte de nuestras vidas en todos los aspectos: social, político, económico y jurídico. La definición de globalización puede llegar a comprender muchos elementos tal como lo describe Enrique Palazuelos;

En consecuencia, si queremos acotar el concepto de globalización, deberemos limitarnos a utilizarlo con referencia a relaciones flujos, comportamientos, actores, procesos y valores que tienen origen, actúan, se reproducen, repercuten o se identifican en el espacio mundial. Así tomando, es un proceso que toca la cultura, la tecnología, la estructura de gobierno y otras muchas dimensiones del que hacer social y del entorno físico, desembocando en interdependencia cada vez mayor de innumerables aspectos y, en última instancia, de la población mundial de nuestro tiempo. Hay problemas ambientales planetarios, desplazamiento de personas y objetos materiales a lo largo y ancho del mundo, intenso intercambio de ideas, información en tiempo real, valores y referentes múltiples compartidos, creciente participación en asociaciones que atraviesan fronteras, aumento del turismo e incluso de las migraciones, a pesar de los obstáculos que las frenan. Hay también componentes económicos: crecimiento del comercio transfronterizo, inversión extranjera directa, movimiento diario de los mercados de divisas ventas y adquisiciones de bonos, aumentos de los préstamos bancarios internacionales, contagio de problemas entre economías alejadas, tendencia a la consolidación de un patrón de consumo referente universal y al crecimiento de agentes económicos embarcados en inciertos procesos de transnacionalización.³

Al ser un tema tan amplio, el enfoque referente a la globalización será en sentido económico y sus efectos sobre los países y empresas que se encuentran dentro de esta globalización, aunque todos los países de una u otra manera están involucrados. Es complicado delimitar un tema como la globalización para dar una definición exacta, autores no llegan a un consenso general, y valga la redundancia, una definición global de este tema; sin embargo, una definición muy aceptada es dada por Orlando Grecco;

Dinámica y creciente interconexión mundial en todos los campos. Formula resumida de calificar una serie de cambios bastante profundos que suceden en la vida cotidiana, que modifican la manera de relacionarse de las personas y las formas de gobernabilidad de estas, hasta tal extremo que hacen modificar la concepción de Estado. Desde el punto de vista estrictamente económico, se apoya en un hecho tecnológico que se basa en la informática, en las comunicaciones, etc., y permite operar en tiempo real desde cualquier lado del mundo. Se apoya también en un fenómeno relacionado, que es la adopción de políticas liberales. Ellos generan la ampliación de los espacios económicos a nivel mundial, y es más rápido en algunos aspectos que en otros.⁴

Otra definición que enmarcan muy bien la globalización en el aspecto económico y va de acuerdo con la tesis en desarrollo es la de George Soros: “*I shall take it to mean the development of global financial markets, the growth of transnational corporations, and their increasing domination over national economies.*”⁵. Esta definición concisa, explica de

³ Enrique Palazuelos. *Grandes Areas de la economía Mundial*. Barcelona: Ariel Economía, 2002, p. 27.

⁴ Orlando Greco. *Diccionario de Economía*. Florida: Valleta Ediciones, 2006, p. 272-273.

⁵ George Soros. *On Globalization*. Nueva York: Public Affairs, 2002, p. 1.

manera diferente la globalización y la cual se centra en finanzas globales de los mercados y sobre todo, en el control dominante sobre las economías nacionales. Este segundo punto llega a ser trascendental para esta tesina, describe como estas grandes transnacionales llegan a tener un control sobre las actuaciones económicas en los diferentes estados en los que se encuentran. Estas entidades pueden causar afectaciones en cuanto al manejo del mercado económico nacional o influenciar la forma en la cual el Estado direcciona sus normativas, para combatir o abrazar estas multinacionales y sus prácticas competitivas.

Las empresas llegan a ser muy poderosas dentro de las economías y políticas nacionales, si bien estas no tienen que estar involucradas en el manejo político de un Estado, si pueden llegar a ser influyentes en el manejo de políticas internas para el desarrollo. Ulrich Beck en su libro; *¿Qué es la Globalización?*, aclara el tema de la politización de la globalización y como esta puede impactar a un país;

¿Por qué la globalización significa politización? Porque la puesta en escena de la globalización permite a los empresarios, y sus asociados, reconquistar y volver a disponer del poder negociados política y socialmente domesticado del capitalismo democráticamente organizado. La globalización posibilita eso que sin duda estuvo siempre presente en el capitalismo, pero que se mantuvo en estado larvado durante la fase de domesticación por la sociedad estatal y democrática: que los empresarios, sobre todo los que se mueven a nivel planetario, puedan desempeñar un papel clave en la configuración no solo de la economía, sino también de la sociedad en su conjunto, aun cuando solo fuera el poder que tienen para privar a la sociedad de sus recursos materiales (capital, impuestos, puestos de trabajo).⁶

En conclusión se establece que la globalización es una tendencia por la cual atraviesa el mundo, en la cual se involucra a varios sujetos, estos son los Estados, las grandes compañías, las pequeñas compañías y a los ciudadanos. Esta afectación de la globalización se enmarca en el punto de vista económico, financiero, político y jurídico, por mencionar algunos, y ve dentro de sí, involucrados a todo el mundo. Al verse involucrados tantos sujetos este fenómeno tiene diferentes niveles de afectación, en algunos casos positivo y en otros negativos, las dos posturas son revisadas brevemente a continuación.

⁶ Ulrich Bech. *¿Qué es la Globalización?*. Barcelona: Editorial Paidós, 1998, p. 16.

1.1.2 Afectación de la globalización

La globalización está compuesta de una interacción entre las empresas buscando ser las más productivas en diversos lados del mundo y la constante búsqueda de los países por atraer nuevas inversiones para su desarrollo económico;

El impetuoso proceso de la globalización de los mercados y de internacionalización de los sistemas económicos-productivos que ha caracterizado el fin de siglo, genera nuevos desafíos a la vez que abre inéditas perspectivas no solo respecto de las empresas privadas, cada vez mas proyectadas hacia mercados internacionales e inducidas a confrontarse en un escenario competitivo global, sino también en relación con los diferentes sistemas económicos nacionales y supranacionales involucrados en una creciente competencia reciproca que tiene como fin la atracción de recursos necesarios para el crecimiento de la economía y la realización de las inversiones productivas.⁷

Esta competencia de los países por atraer inversión tiene sus consecuencias, estas no siempre son positivas, por lo cual ha encontrado críticos en su contra a lo largo de este tiempo. La globalización tiene sus puntos positivos y negativos, estos aspectos viéndolos desde la perspectiva de las empresas multinacionales son diferentes a los puntos de vista del de los Estados, alrededor del mundo, que pueden verse afectados de una u otra manera. La globalización es una tendencia de la historia en el cual nos encontramos y esto es inevitable. Ahora bien, la globalización desde una perspectiva económica va a influenciar a tres partes, por razones de este análisis, estas partes son; los Estados, las empresas multinacionales y las empresas locales.

Desde la perspectiva de los Estados existen diferentes opiniones sobre la globalización. Existe un gran grupo que apoya la constante búsqueda de mercados más abiertos, de la libre circulación de información, servicios y de recursos materiales o laborales, estos son los Estados que ven progreso en la globalización. Por el otro lado, existen los Estados que miran a la globalización como un peligro sobre todo en temas laborales, las razones de cada uno serán desarrolladas a continuación. Las razones por las cuales un Estado está a favor o en contra de esta globalización depende cómo se ven afectados por esta tendencia, tema que será detallado más adelante.

⁷ Victor Uckmar. "Introducción". *Curso de derecho tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003, p. 9.

En un comienzo la mayoría de países veían la globalización como el futuro y la proyección económica era extraordinaria. Existen Estados que aun creen que esta es la manera apropiada de seguir al futuro. Comunidades, alianzas comunitarias, grupos regionales son parte de la globalización; acuerdos de libre comercio y acuerdos de tarifas son otra parte de este gran proceso económico. Todos estos cambios han beneficiado a un sinnúmero de países y empresas. Varios países se caracterizan por su gran apertura como explica Guillermo de la Dehesa “son los países pequeños los que tienen que vivir, por definición, del comercio ya que no disponen de recursos para ser mínimamente autosuficientes, y por tanto son los que más se benefician de la globalización.”⁸ Esto se da ya que los pequeños países han encontrado la manera de progresar con la globalización, unos lo han hecho a base de especialización en ciertas áreas como las finanzas, o servicios especializados; incluso el turismo se ha visto beneficiado por la globalización. El futuro está integrando el manejo de nación con la globalización nuevamente de la Dehesa desarrolla este punto, en los siguientes términos:

Algunos de los sustratos económicos y políticos del Estado-Nación se vienen deteriorando con la apertura y la globalización económicas. La creciente liberalización del comercio y las inversiones internacionales, unida a la caída de los costes del transporte y la mayor velocidad de suministros de bienes, servicios e ideas a cualquier país, desde cualquier otro, ha demolido una de las bases del Estado-Nación que era la idea del autoabastecimiento.⁹

Aunque bien la apertura de comunicaciones, servicios y bienes ha cambiado hasta la forma de legislar de los países, esto no quiere decir que estos vayan a perder soberanía sobre sus territorios; si bien han cedido parte de la soberanía para entes supranacionales, esto se ha realizado para favorecer el bienestar de los integrantes de cada nación. Lo que en el fondo se busca en esta globalización es fuerzas paralelas e igualdad de oportunidades, una ampliación de los recursos para que lleguen a cada rincón del planeta.

Lo que cambia drásticamente para los países es la manera en la cual se manejan sus políticas económicas, debido a que sus acciones políticas ya no solo tienen un efecto dentro de su territorio geográfico, no solo afecta a sus ciudadanos, sino llegan a afectar el interés de inversión que ven otras naciones y empresas extranjeras sobre el país,

⁸ Guillermo De la Dehesa. *Comprender la Globalización*. Madrid: Alianza Editorial, 2000, p.108.

⁹ Guillermo De la Dehesa. *Comprender la Globalización*. Madrid: Alianza Editorial, 2000, p. 110.

Los gobiernos tienen que pensar, cada vez que toman una decisión de política económica, no solo en la reacción de la oposición y de la opinión pública, sino también en la de los inversores nacionales e internacionales, de los analistas económicos y de las agencias de clasificación que observan y escrutan cada decisión importante que se toma.¹⁰

Claro que algunos países han preferido bloquear, de cierta forma, la manera en que la globalización evoluciona en su país; esto se puede dar restringiendo la entrada de ciertas compañías, incluso restringiendo el ingreso de estas entidades supranacionales, así de cierta forma, se han aislado del resto del planeta. Una de las razones por las que los países deciden optar por este bloque, es por el temor que no tengan esas oportunidades equiparadas que la globalización debería aportar. Estos Estados consideran que la globalización tiene un gran efecto negativo sobre los países en desarrollo, en contraste a los países desarrollados.

Los Estados ven a la globalización como un abuso, y ven con desconfianza a esta constante competencia entre países por inversión., por la cual se deja sin oportunidad de competir a ciertos estados. La apertura para recibir inversión en ciertos países, con rebajas fiscales, salarios mínimos más bajos y oportunidades de mercado más factibles, hacen que las empresas vayan de un país a otro buscando los mejores resultados. Muchos países se ven preocupados por estos y otros problemas como bien los explica Stiglitz;

Algunos problemas de la globalización son inevitables y tenemos que aprender a afrontarlos: destacadas teorías económicas, que explicamos en otros capítulos, argumentan que la globalización conducirá a una desigualdad cada vez mayor en los países desarrollados porque los salarios, sobre todo de los trabajadores no cualificados, se reducirán. Se puede resistir la tendencia a la baja de los salarios, pero entonces aumentara el desempleo.¹¹

La globalización es el fenómeno en el cual nos encontramos ahora, los beneficios pueden ser muy grandes, como la influencia de la tecnología por todo el mundo, nuevos métodos de comunicación que hacen más factibles las transmisiones de ideas, que ayudan que el mundo se mantenga comunicado y actualizado. Por otro lado, existen puntos negativos de la globalización como la última crisis económica que golpeo a todo el mundo, cuando esta fue provocada por una burbuja inmobiliaria en Estados Unidos. Los Estados pueden aprovechar de una u otra manera la globalización, existen muchos que han adaptado

¹⁰ Guillermo De la Dehesa. *Comprender la Globalización*. Madrid: Alianza Editorial, 2000, p. 117.

¹¹ Joseph Stiglitz. *Como hacer que funcione la globalización*. Bogotá: Editorial Taurus, 2000, p. 51.

este concepto perfectamente a sus vidas y han prosperado; otros se han estancado un poco en este proceso y lo ven como un fenómeno negativo, cualquiera sea el punto de vista, la realidad es que la globalización llega a todo el mundo.

1.2 Las multinacionales.

Al pasar el tiempo, las empresas han salido de sus esferas nacionales para incurrir en negocios externos en donde puedan encontrar nuevos mercados y ampliar sus ingresos. Las prácticas de globalización no son nuevas en el mundo, pero los efectos que ha acarreado siguen evolucionando a la velocidad en que las empresas y sus prácticas avanzan. El constante crecimiento y los éxitos de las empresas multinacionales hacen que éstas tengan una ventaja sobre las empresas individuales, las cuales han buscado llegar a convertirse en multinacionales con más peso en nuevos mercados, como bien lo establece María del Pilar Abella;

El prototipo de empresa individual conformada por una unidad económica y a la vez jurídica se ve sustituida cada vez más, bajo el impulso de la competencia, por la empresa plural, que si bien económicamente constituye una unidad, jurídicamente está constituida por una pluralidad de sujetos, que forman redes a todo nivel, desde las conformadas por pequeñas y medianas empresas que se agrupan para subsistir frente a la competencia de los más grandes, pasando por los grupos empresariales nacionales hasta llegar a los conglomerados. En el escenario mundial sobresalen, no empresas individuales, sino los grandes pulpos constituidos por las transnacionales, grupos que se originan en un país pero traspasan sus fronteras, así como por las multinacionales o “compañías sin país” constituidas por inversionistas de diversas nacionalidades, con presencia en varios países.¹²

Es justo aclarar que este desarrollo de las empresas hacia grupos empresariales multinacionales es la evolución en la que se realizan negocios, la ampliación de la esfera productiva y comercial obliga a las empresas a ampliar su espectro de trabajo no solo en la comercialización de sus productos, sino también, en la ampliación de sus raíces hacia sectores en los cuales no se encontraban anteriormente.

Las causas de la creación de los grupos son, en la mayor parte de los casos comunes a las otras formas de concentración de empresas. Formar un grupo satisface la exigencia de los organismos de producción, a la dinámica de una demanda de producto diversificada de varias maneras, al incremento de los canales de abastecimiento y de las oportunidades comerciales, a la necesidad de contrastar con eficacia la siempre y mas aguerrida competencia en el

¹² Maria del Pilar Abella. “Tratamiento de los vinculados económicos”. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Bogotá: Nomos, 2008, p. 59.

mercado interior y en el internacional. El ordenamiento pone a disposición de las empresas gran variedad de instrumentos para alcanzar los fines antes mencionados: se puede utilizar formas de colaboración exterior, como por ejemplo uniones temporarias de empresas, asociaciones en participación, joint ventures, o, al contrario, es posible realizar una fusión, o sea la creación de un organismo unitario, en cuyo interior las unidades de producción originarias pierden sus respectivas autonomías económicas y sobre todo jurídicas.¹³

1.2.1 Funcionamiento de las Multinacionales

El funcionamiento de estas grandes empresas es fundamental para entender como su estructura hace que éstas sean más competitivas en la mayoría de los mercados; además, entender como éstas interactúan de manera interna y externa las hace entes muy complejos y evolucionados en temas empresariales. De acuerdo a Manuel Ahijado una empresa multinacional se define como:

Es aquella que practicando, como la empresa internacional, la inversión directa en el extranjero, considera a las empresas situadas fuera del país de origen como verdaderas filiales de la empresa matriz. Por tanto, las principales operaciones, relativas a estrategias, inversiones en recursos etc., son contempladas con criterios de globalidad, siendo uninacional la dirección de la empresa en el sentido de depender solamente en el país originario de la empresa matriz. La empresa, por tanto, supera el marco nacional en si toma de decisiones productivas. Su objetivo es la maximización total del beneficio, que se conseguirá gracias al control de los procesos productivos, de los canales de innovaciones técnicas.¹⁴

En lo que concierne a estas tesis nos enfocaremos en el último aspecto mencionado por Piera Filippa en la cita anterior, la empresa multinacional como una unidad económica en búsqueda de un fin común. Esta definición de empresa multinacional resalta la importancia que tiene una empresa al tratar de mantener el interés de la misma siempre en una dirección; de esta manera comportándose como una sola para conseguir sus objetivos. Esta búsqueda del mejor beneficio para la empresa se ha convertido sustancial para sus prácticas tributarias. Al buscar nuevos mercados estos se ven involucrados en diferentes administraciones tributarias, donde unas suelen ser más estrictas que las otras. Esta situación, en la cual una empresa se puede ver afectada por dos o más administraciones

¹³Piera Filippi. “El impuesto sobre la renta de los grupos de empresas multinacionales” *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pistone Pasquale. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 596.

¹⁴ Manuel Ahijado. *Diccionario de Economía y Empresa*. Madrid: Piramide, 1996, p. 234.

fiscales, ha creado una problemática para el control tributario de cada estado; como bien lo establece Héctor Villegas;

El fenómeno globalizador acarrea una ola de fusiones y adquisiciones de empresas que no cesan. Existen varias clases de compradores los inversores que desean incrementar su presencia en un mercado, y para lograrlo se fusionan con un ente local al que pasan a controlar, los grupos inversores que se fusionan o adquieren empresas de distintos países y mercados buscando mejorar su rentabilidad mediante el aprovechamiento de ventajas fiscales, entre otros casos.¹⁵

Al encontrarse en más países las multinacionales buscan entrar a nuevos mercados en donde puedan explotar sus productos, esto puede ser para manufacturarlos o para comercializarlos. Sin embargo Las multinacionales no solo buscan su beneficio propio en los nuevos mercados en los que incursionan, éstas al entrar en un nuevo Estado invierten en el mismo, esto, muchas veces da beneficiosos a los Estados en los cuales se sitúan estas grandes empresas.

Los inversores extranjeros llevan recursos nuevos y escasos – capital, tecnología, dirección y capacidad de comercialización- al país local. Su presencia aumenta la competencia, mejora la eficiencia, aporta puestos de trabajo y perfecciona la distribución de ingresos.¹⁶

A lo largo de la historia las multinacionales, al buscar nuevos mercados, buscan los lugares que más favorezcan sus acciones; pueden ser jurisdicciones donde los salarios sean más baratos o donde la tecnología este más disponible, muchas veces también es un factor importante la apertura que existe dentro de los países a los cuales las empresas piensan invertir. Este punto ya tratado en la sección 1.2 sobre la globalización, resulta de extrema influencia para las multinacionales. La mayor parte de empresas multinacionales que una vez tenían sus grandes fábricas en los países desarrollados han cambiado su producción hacia países donde existe una menor carga del costo laboral, estos pueden ser en África, Asia y América del sur. Pero esto no es lo único que buscan, al producir grandes cantidades de ingresos, las empresa buscan la menor cantidad de carga tributaria posible. Esto quiere decir domiciliarse en Estados en los cuales las cargas tributarias sean menores, esta es una característica de las grandes multinacionales.

¹⁵ Héctor Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003, p. 627.

¹⁶ Theodore Moran. *Las Empresas Multinacionales*. Buenos Aires: Editorial Ateneo, 1991, p. 3.

1.2.2 Las multinacionales y las entidades fiscalizadoras

Las grandes empresas se han expandido a lo largo del mundo con filiales o sucursales en diferentes países, la mayoría de estos establecimientos comerciales siempre responden a una casa principal o a una matriz establecida en un país determinado, bajo una legislación tributaria propia. A diferencia de los agentes o de los representantes, las filiales y sucursales son parte del grupo económico, en consecuencia, no pueden ser tratados como terceros separados del mismo. Para asegurarse de esto, legislaciones como la Argentina ha obligado a las empresas a llevar contabilidad diferente a la de las casas matrices; Raimondi explica la razón de estas normas.

Aunque es evidente que toda empresa radicada en el país debe presentar sus propias liquidaciones de impuestos, lleven o no registraciones contables, se trata de que estas no den lugar a confusiones con la situación de cualesquiera otros sujetos, residentes o no en el país, de suerte que dichas liquidaciones reflejen con fidelidad la posición de la empresa con asiento en el país. [...]

No se trata de una disposición tendiente a determinar cuáles ganancias se reputan de fuente argentina, sino al correcto cálculo del monto de ella, como para que esa pertenencia a empresas, personas o entidades del extranjero no resulte factor proclive a distraer hacia el exterior materia imponible que corresponda ser gravada por el tributo nacional.¹⁷

Está claro que lo que buscan las entidades tributarias en los diferentes países es el uso correcto de matrices y sucursales para mantener una contabilidad clara y que se realicen las declaraciones correspondientes. Dado el fenómeno de expansión multinacional de las empresas, estas han presentado una dificultad para las entidades recaudadoras, ya que no se identifican con una sola fuente sino con varias fuentes de renta en diversos lugares, Garbarino dice lo siguiente sobre las empresas multinacionales.

[L]as actividades productoras de renta que se refieren a la empresa multinacional poseen las características de tener puntos de contacto o conexión con más de un ordenamiento jurídico. De allí se sigue que, según el perfil de las fuentes, la empresa multinacional es objeto de las normas de los distintos ordenamientos tributarios con los cuales se verifican criterios de vinculación que fundan el ejercicio de la potestad tributaria de aquellos Estados, y también es objeto de normas pactadas bilateralmente.¹⁸

Por esta razón, las empresas multinacionales con varios establecimientos, en diferentes ordenamientos jurídicos, este fenómeno de las multinacionales causa que las

¹⁷ Carlos A Raimondi y Adolfo Atchabahian. *El Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 185.

¹⁸ Carlos Garbarino. “La imposición de las rentas de la empresa multinacional” *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Victor Uckmar. Bogotá: Temis, 2003, p. 147.

instituciones fiscalizadoras se vean afectadas por el funcionamiento de las multinacionales ya que estas pueden llegar a ser compañías que se rigen bajo muchos ordenamientos jurídicos y bajo ninguno a la vez, como bien lo dice Villegas;

El riesgo para los Estados reside en que estas megafusiones, situadas en todas partes y en ninguna en especial, no están reguladas en forma eficiente; los capitales se mueven libremente, puesto que el sistema capitalista no ha hallado aun forma de institucionalizarlas. No son ilegales en sí mismas, pero tampoco están sujetas a reglamentaciones. No están territorialmente ligadas a ninguna comunidad específica ni a ninguna regla burocrática. Su agilidad, flexibilidad, y sobre todo su movilidad, les permiten trasladar la producción y los mercados, rápidamente y sin esfuerzos, de un lugar a otro.¹⁹

El fenómeno globalizador y el funcionamiento de las grandes empresas alrededor del mundo no solo afecta a las administraciones, también llega a afectar a los empresarios y empresas individuales de cada mercado, que se ve amenazado por el crecimiento de estos monstruos multinacionales, de acuerdo a Abella citando a la CEPAL expresa que;

El panorama latinoamericano se caracteriza por la preeminencia de transnacionales y por el reducido tamaño de los grupos nacionales frente a sus competidores internacionales. Señala “Durante el proteccionismo la dinámica de la producción se determina por el mercado interno. Por efecto de la apertura de economías, se están enfrentando progresivamente a una competencia de carácter global con cada vez menos, pero más poderosos, competidores de talla mundial.”²⁰

En efecto, las empresas multinacionales han llegado a cambiar la esfera de la imposición y han obligado a las entidades recaudadoras a adaptarse a la realidad del comercio internacional y a la planificación tributaria, Villegas describe muy bien esta situación “La lucha es dispareja porque el Estado se detiene en sus fronteras mientras que las megaempresas invaden todo tipo de espacio físico, cruzan las líneas políticas y no hay armas ni fuerzas militares que las detengan”²¹. Esta desventaja que se presenta con las multinacionales llega a ser fundamental para las entidades fiscalizadoras, ya que de estas grandes empresas provienen obligaciones tributarias que deben ser cumplidas dentro de cada jurisdicción.

¹⁹ Héctor Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003, p. 621.

²⁰ Maria del Pilar Abella. “Tratamiento de los vinculados económicos” *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Bogotá: Nomos, 2008, p. 60.

²¹ Idem Villegas pag. 622

1.2.3 Las Multinacionales y la OCDE

Como vimos anteriormente las multinacionales son fundamentales para la economía mundial, los Estados quieran o no se van a ver influenciados por estas grandes empresas y grupos económicos. Pero el correcto manejo de éstas de parte de los Estados es necesario para mantener un justo equilibrio en el mercado, es por eso que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, de ahora en adelante OCDE, ha diseñado varias directrices para el manejo correcto para las administraciones al momento de tratar con empresas multinacionales, e incluso específicamente, en el tema de precios de transferencia.

En el prologo de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, se establece la motivación para la elaboración del mismo y desarrolla en cierta forma el papel de las multinacionales y sus efectos e importancia de las mismas en el mundo. Es necesario revisar este prologo ya que las directrices de la OCDE se utilizan de guías para la formulación de legislación en varios países, estos serán revisados en el capítulo segundo. El prologo de las Directrices establece lo siguiente;

1. El papel de las empresas multinacionales en el comercio mundial se ha incrementado espectacularmente durante los últimos veinte años. Esto refleja en parte la mayor integración de las economías nacionales y el progreso tecnológico, particularmente en el ámbito de las comunicaciones. El crecimiento de las empresas multinacionales plantea cuestiones fiscales cada vez más complejas tanto para las Administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que no se pueden considerar aisladamente las normas de tributación de las empresas multinacionales de cada país, sino que deben ser abordadas en un contexto internacional amplio.

2. Estas cuestiones surgen, en primer lugar, de la dificultad práctica para ambos tipos de entidades, empresas multinacionales y Administraciones tributarias, a la hora de determinar los ingresos y los gastos de una sociedad o de un establecimiento permanente--parte de un grupo multinacional--que deben ser tenidos en cuenta en una jurisdicción, en concreto donde las operaciones del grupo multinacional estén muy integradas.

3. En el caso de las empresas multinacionales, la necesidad de cumplir con requisitos legales y administrativos que posiblemente difieren de un país a otro crea problemas adicionales. Las diferencias en estos requisitos pueden conducir a imponer mayores obstáculos a las empresas multinacionales e implicar costes más altos de cumplimiento que aquéllos en que incurriría una empresa similar que operase únicamente dentro de una sola jurisdicción fiscal.

4. En el caso de las Administraciones tributarias, pueden surgir problemas específicos tanto en la política como en la práctica. En el ámbito de la política, los países tienen que

compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de sus ingresos y gastos que pueden considerarse razonablemente como obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria. Esta tributación doble o múltiple puede obstaculizar las operaciones de bienes y servicios y los movimientos de capitales transfronterizos. En la práctica, la atribución de tales ingresos y gastos por parte de un país puede verse entorpecida por las dificultades para obtener los datos necesarios situados fuera de su propia jurisdicción.

5. En un principio, los derechos de imposición de cada país dependen de si utiliza un sistema de imposición basado en la residencia, en la fuente o en ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia, un país incluirá en su base imponible toda o parte de la renta, incluyendo la renta de fuentes situadas fuera de ese país, de cualquier persona (incluyendo personas jurídicas como las sociedades) que sea considerada residente en esa jurisdicción. En un sistema fiscal basado en la fuente, un país incluirá en su base imponible las rentas obtenidas dentro de su jurisdicción fiscal, con independencia de la residencia del contribuyente. Respecto de las empresas multinacionales, estos dos criterios, utilizados frecuentemente de forma conjunta, generalmente consideran a cada empresa del grupo multinacional como una entidad separada. Los países miembros de la OCDE han elegido este criterio de la entidad separada como el medio más adecuado para llegar a unos resultados equitativos y minimizar el riesgo de no eliminar la doble imposición. De esta manera, cada miembro individual del grupo está sujeto a imposición por la renta que obtiene (según el criterio de la residencia o el de la fuente).

6. Con el objeto de aplicar el criterio de la entidad separada a las operaciones intragrupo, los miembros individuales del grupo deben tributar basándose en que en sus relaciones mercantiles mutuas actúan de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que diferirían de aquéllas que hubieran sido establecidas de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad separada, los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de plena competencia, bajo el cual deben eliminarse los efectos derivados de la existencia de condiciones especiales en los niveles de beneficios.

7. Estos principios de imposición internacional han sido elegidos por los países miembros de la OCDE con el doble objetivo de asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción y de evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre Administraciones tributarias y promoviendo el comercio y la inversión internacionales. En una economía global, la coordinación entre los países es una solución preferible a la competencia fiscal para lograr estos objetivos. La OCDE, en su misión de contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria y de conseguir un crecimiento económico sostenido lo más alto posible en los países miembros, ha venido trabajando continuamente para alcanzar un consenso en los principios de la imposición internacional y evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales.²²

Como lo establece el prologo lo que busca la OCDE es armonizar la manera en que se utilizan los precios de transferencia dentro de las diferentes legislaciones con empresas

²² Directrices Aplicables en precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

multinacionales, está claro que las empresas siempre buscaran su mayor beneficio siempre y cuando estos entren dentro del marco legal de cada jurisdicción. Las multinacionales juegan un papel sumamente importante en el desarrollo de cierta legislación en cada administración, esto se da por la gran afectación que dan estas empresas en los diferentes estados en los cuales están localizados. Como se reviso anteriormente el uso de las multinacionales ha acarreado consecuencias en los diferentes Estados y estos han buscado crear mecanismo para no verse afectados.

1.3 El entorno local.

Aterrizando lo antes analizado a la esfera local podemos examinar las normas que han adoptado conceptos relevantes para el análisis. Para el Ecuador de acuerdo al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno un grupo económico es;

Art. 5.- Grupos económicos.- Para fines tributarios, se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades.

El Servicio de Rentas Internas podrá considerar otros factores de relación entre las partes que conforman los grupos económicos, respecto a la dirección, administración y relación comercial; de ser el caso se emitirá una Resolución sobre el mecanismo de aplicación de estos criterios.

El Director General del Servicio de Rentas Internas deberá informar sobre la conformación de los principales grupos económicos del país y su comportamiento tributario.²³

1.3.1 La industria Ecuatoriana

El Ecuador se ve como un país que busca el crecimiento basado en el desarrollo de sus mercados. Sin embargo, el entorno económico nacional depende en gran parte del precio del barril del petróleo, el cual ha estado en un precio considerablemente alto los últimos años, en este momento de 99.95 dólares el barril, el Banco Central del Ecuador, en su resumen de hidrocarburos del segundo trimestre explica lo siguiente:

La producción nacional de petróleo diaria alcanzó un promedio de 499.9 mil barriles durante el segundo trimestre del 2012, levemente superior, 0.2%, a la registrada en igual trimestre del año 2011, pero inferior en 0.4% a la del primer trimestre de 2012, se espera para

²³ Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

los próximos meses del año que esta producción vaya aumentando considerando las inversiones realizadas por el Gobierno en esta rama²⁴

El total de estos barriles que se exportaron es de 32 millones con un valor generado de 3,198.7 millones de dólares para el segundo trimestre.²⁵ Está claro que nuestra economía en gran parte se basa por la exportación del petróleo, también por las concesiones de campos petroleros a empresas multinacionales. De acuerdo a un cuadro realizado por la revista Ekos en el 2011 de las empresas más grandes del Ecuador, cuatro son petroleras o empresas relacionadas a los derivados del petróleo, estas empresas provienen del extranjero. Estas están entre los primero quince puestos de este ranking de las empresas más grandes del Ecuador. En el mismo ranking aparecen solo cinco compañías ecuatorianas entre las primeras quince, estas se dedican a varios tipo de negocios, de comercialización e industrialización incluso inmobiliarios. De estas quince grandes empresas que son; Corporación La Favorita, Consorcio Ecuatoriano de Telecomunicación S.A, OMNIBUS BB Transportes S.A, Corporación El Rosado S.A, Andes Petroleum Ecuador LTD, Banco del Pichincha S.A, Procesadora Nacional de Alimentos C.A, Consorcio Petrolero Bloque 16 Área Tivacuno, Dinadec S.A, OTECEL S.A, Construmercado S.A, Nestlé Ecuador S.A, Primax Comercial Ecuador S.A, Holcim Ecuador S.A y Petróleos y Servicios S.A, catorce realizan actividades internacionales, bien sea, siendo parte de filiales internacionales o realizando actividades de comercialización o industriales en otros países, estas son multinacionales en nuestro país, y ocupan los puestos más altos.

El efecto que estas multinacionales han creado en el entorno económico ecuatoriano es notorio. Al ser las empresas más grandes está claro que la industria nacional esta un paso detrás de estas grandes industrias. El mercado ecuatoriano en su mayoría está tomado por este grupo de grandes empresas. En contraste, las empresas más grandes de dueños ecuatorianos (las cuales dos están entre las primeras tres del ranking) son empresas familiares. Esta realidad es notoria en nuestro entorno económico, la gran mayoría de empresas ecuatorianas siguen siendo empresas que se rigen bajo una estructura familiar, en

²⁴Reporte del Sector Petrolero. Banco Central del Ecuador
<http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000984> 22/10/2012

²⁵Reporte del Sector Petrolero. Banco Central del Ecuador
<http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000984> 22/10/2012

la cual el control de las mismas se pasa por generaciones. En el diario El Universo se publico lo siguiente en el año 2007;

¿Cuántas responden a estas características? Un reciente estudio de la Escuela de Dirección de Empresas (IDE) revela que el 89% de las empresas de Ecuador son EF (Empresas Familiares).

Solo entre el lote de las 500 compañías más grandes del país (por sus niveles de venta) el IDE determinó que el 77% son familiares. La proporción crece cuando se analiza un número mayor de empresas y microempresas (pymes).

Se estima que el monto de empleos generados por las EF llega a 1,6 millones, que representa alrededor del 93% del empleo formal de Ecuador.²⁶

Las consecuencias que esto acarrea es que al paso del tiempo las empresas familiares se deterioran y terminan siendo separadas por temas familiares y mal manejo de las mismas. Estadísticamente, solamente un cuatro por ciento de las empresas familiares pasan la cuarta generación²⁷. Esto llega a ser una afectación ligada con las multinacionales y la globalización que nos vemos influenciados por el manejo y la estructura de las multinacionales, por las cuales las empresas locales no llegan a competir, a menos que tengan una buena estructura de funcionamiento, que no suele ser la mayoría de los casos.

Este fenómeno en el cual se encuentra el Ecuador es significativo para el análisis de la globalización y las empresas multinacionales, ya que el Estado de cierta forma tiende a proteger a la industria local, esto lo hace con restricciones de importaciones, o limitaciones a la misma, para así sustentar el desarrollo de la industria ecuatoriana. La constante búsqueda del desarrollo de un mercado más industrializado el cual pueda brindar nuevas alternativas de empleo es fundamental para cualquier administración. Como es de amplio conocimiento, la mayor fuente de empleo consiste en el empleo que brindan las empresas privadas, en consecuencia el desarrollo de estas es fundamental.

Pero al estar en un mundo globalizado este tipo de desarrollo se realiza con las inversiones, estas pueden ser locales y extranjeras. La inversión local se ha realizado en gran parte por el estado, con la creación de nuevas infraestructuras, nuevas plazas de

²⁶“El 89% de firmas locales son empresas familiares” Economía. Diario El Universo. Miércoles 16 de mayo del 2007

<http://www.eluniverso.com/2007/05/16/0001/9/099DE2143478476A84330A501E0ADFF7.html> 22/10/2012

²⁷ Patricio Peña. “Las Mejores practicas de gobernanza en Ecuador” Buen Gobierno Corporativo. Bolsa de valores de Quito. Quito 2005. P 10

trabajos en ministerios y amplios sectores del sistema de operación pública. Pero por el otro lado están las empresas privadas las que brindan la mayoría de este empleo. Como vimos anteriormente en el año 2007, 1.6 millones de empleos son generados solo por las empresas familiares, aunque estas son el 89% de las empresas del país, estas no suelen ser las más grandes. Grandes empresas no familiares en gran parte dan el resto de empleo en el sector privado. No solo son las empresas ecuatorianas las que dan estas plazas de trabajo, también es la inversión internacional que genera nuevos trabajos. Esto se da con la inversión que hacen mediante sus empresas para el desarrollo de mercados distintos a los países en los cuales se sitúan. La inversión internacional en el Ecuador en el 2011 fue alrededor de 490²⁸ millones de dólares, esto comparado a los más de mil millones de nuestros países vecinos puede llegar a ser una imagen de la política económica que estamos manejando, esto quiere decir que no estamos siendo atractivos para la inversión extranjera, esto puede ser consecuencia de algunos problemas que enfrentan los inversionista hoy en día, razones que no son necesarias para el desarrollo del tema siendo tratado.

El Ecuador siendo parte de la globalización y de un mundo donde las multinacionales están en todos los rincones del país, esta consiente que debe manejar sus políticas económicas y legislación con cuidado para no mantenerse afuera del mundo que nos rodea. Legislación para proteger a los ciudadanos de un Estado es necesaria y justa, también legislación para proteger inversionistas es necesaria para el desarrollo económico de cualquier país. Es por eso que ya se ha elaborado diferentes normas con respecto a los grupos económicos y su funcionamiento interno para que el Estado no se vea afectado por los distintos tipos de manipulación que realizan las empresas para evitar sus obligaciones tributarias.

²⁸Reporte de balanza de pagos. Banco Central del Ecuador
<http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000806> 23/10/2012

2 Partes relacionadas

Las partes relacionadas, son los grandes grupos económicos por los cuales se establecen las empresas en distintos Estados, para llevar a cabo sus operaciones. Estas partes relacionadas, pueden llegar a ser por el manejo interno de las empresas o por los accionistas de las mismas, cada Estado establece los parámetros por los cuales se consideran partes relacionadas a las empresas. Al tratar con multinacionales los estados deben mantener la legislación al día, con respecto a las diferentes actuaciones de las multinacionales y sus diversos métodos organizacionales, como lo describe Balzani;

La realidad empresarial – ya desde hace varios años- presenta un acentuado desarrollo hacia formas complejas de organización. En particular, esta complejidad se manifiesta bajo el aspecto estructural de las empresas, como también bajo el aspecto relativo a su ubicación en el espacio: en efecto, los sujetos del mundo productivo y comercial presentan, cada vez con mayor frecuencia, “ramificaciones” múltiples ubicadas en diferentes países.

Con la expresión “ramificaciones”, definitivamente no técnica, se quiere remitir la idea de un organismo que, sin perder el carácter unitario de su propio centro propulsor, desarrolla otros centros de imputación de intereses y de relaciones que, si bien por un lado se presentan como independientes, por el otro no pueden ser determinados sustancialmente en forma autónoma respecto del sujeto a cual son relacionables. Es la realidad de las multinacionales, para utilizar una palabra de múltiples pero intuitivos significados, es decir, de las empresas que se articulan en diversas entidades, muchas veces desmembradas en el territorio y sin embargo caracterizadas globalmente por su abstracta relación a un único centro de decisiones y –en consecuencia- por la coincidencia de los intereses²⁹

Esta gran complejidad del funcionamiento de las multinacionales, son gran parte del tema al tratar en la tesina, pero no necesariamente el tema principal, como lo describen Raimondi y Atchabahian en su libro “Impuesto a las ganancias”:

Mas no es la historia sobre el surgimiento de las empresas multinacionales, o cuáles son los países de los que ellas proceden, lo que interesa en este análisis, ni tampoco la conceptualización de esa clase de organizaciones, sino específicamente ciertos aspectos de las consecuencias de naturaleza tributaria, que revisten alcance internacional y pueden ser producidos por métodos utilizados al determinar los precios de transferencia de bienes (tanto tangibles cuanto intangibles) y de servicios entre diferentes unidades integrantes de una determinada empresa multinacional.³⁰

Los autores continúan con el desarrollo de esta idea;

²⁹ Francesca Balzani. “Transfer Pricing”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Uckmar Bogotá: Temis, 2003, p. 379.

³⁰ Carlos A Raimondi y Adolfo Atchabahian. *El Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 220.

En tal sentido debe quedar claro, a su vez, que no está en juego ni resulta afectada por esos métodos, cualesquiera fueren sus características, la rentabilidad o las utilidades de todo el conjunto de la empresa multinacional, sino solamente la utilidad obtenida por cada unidad empresaria que forma parte de ese conjunto. Ello así por cuanto si los bienes o servicios son de alguna manera subfacturados, las ganancias de la unidad que aparece adquiriéndolos dentro del conjunto se verán aumentadas y las de la que los vendió disminuidas; inversamente, si las mismas operaciones son sobrefacturadas, será mayor la ganancia de la unidad vendedora, en desmedro de las ganancias de la unidad compradora.³¹

Controlar los manejos internos de estas grandes empresas es necesario, para un efectivo funcionamiento de la administración, siempre y cuando estas normas sean equitativas y con sustento legal y social. Parte de este desarrollo normativo va a la par con el crecimiento de las empresas alrededor del mundo, como aclaramos anteriormente, las empresas manejan diversos negocios en diferentes Estados, y se rigen bajo varias legislaciones, pero el objetivo final de estas empresas suele ser uno solo por más que estas operen en diferentes Estados y bajo diferentes figuras. Es natural que las empresas busquen una disminución de las cargas tributarias para así obtener mejores beneficios, pero el momento en que esta planificación se convierte en prácticas distintas a los movimientos comunes de los mercados, comienzan a surgir problemas entre las administraciones y las empresas.

2.1 Breve historia de las partes relacionadas y precios de transferencia

Las partes relacionadas son un concepto que se forma por la actuación de las empresas, estas pueden actuar como multinacionales, o como empresas dentro de un Estado, para que sean consideradas como partes relacionadas estas deben realizar transacciones entre ellas. Al ser partes relacionadas éstas van estrechamente vinculadas con el termino de precios de transferencia, ya que sin estos no tendría mucha relevancia analizar este tema. Grupos económicos, vinculación empresarial y otros términos se han desarrollado para expresar este tipo de relación de las empresas, claro que van íntimamente ligadas con el desarrollo de las multinacionales, pero no hay que olvidarse que las empresas relacionadas pueden ser nacionales y tener varias empresas que pertenezcan a un grupo económico con el cual existen diferentes transacciones.

³¹ Carlos A Raimondi y Adolfo Atchabahian. *El Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 220.

2.1.1 OCDE y GATT

Históricamente las empresas obligaron a las diferentes organizaciones administrativas controlar sus acciones en los mercados;

La globalización de las operaciones comerciales, conjuntamente con el surgimiento de grupos económicos, generó la necesidad de establecer mecanismos que permitiesen verificar a la administración tributaria como a las propias empresas involucradas, que las transacciones comerciales intra-grupo fueron efectivamente realizadas entre partes independientes, prescindiendo de factores o intereses que generasen beneficios tributarios indebidos.³²

Los precios de transferencia aparecen en la esfera global bajo la creación de la OCDE y su constante búsqueda de mejorar el manejo de comercial de los Estados; esto es su relación con empresas y cooperación entre diferentes estados. Un artículo de la OCDE sobre la existencia de los precios de transferencia en partes relacionadas describe el porqué de esta figura, los precios de transferencia, es de tanta importancia;

Not long ago, transfer pricing was a subject for tax administrators and one or two other specialists. But recently, politicians, economists and businesspeople, as well as NGOs, have been waking up to the importance of who pays tax on what in international business transactions between different arms of the same corporation. Globalization is one reason for this interest, the rise of the multinational corporation is another. Once you take on board the fact that more than 60% of world trade takes place within multinational enterprises, the importance of transfer pricing becomes clear.³³

Es por este razonamiento de controlar como realizan el pago de impuestos y el manejo de precios de operaciones internas de un grupo, que se crean los precios de transferencia. La guía oficial de estos se expidió en el año 1995 por la OCDE. Antes de este paso fundamental en el mundo de los precios de transferencia ya existían ciertas regulaciones internacionales sobre precios de transferencia. El GATT (General Agreement on Tariffs

³² RossanaRodriguez. "Precios de Transferencia. Referencia al régimen aplicable en el Perú" *El tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI* Cesar Garcia.. Buenos Aires: Maria Pons., 2008, p. 2341.

³³ Article Transfer Pricing; keeping it arm's length. www.oecd.org/taxation. 2008. Visitado 23/08/2012 (No hace mucho, los precios de transferencia era un tema para los administradores tributarios y uno o dos otros especialistas. Pero recientemente, los políticos, economistas y empresarios, así como organizaciones no gubernamentales, se han tomando conciencia de la importancia de que se pague el impuesto sobre lo que en las transacciones comerciales internacionales entre las diferentes ramas de la misma corporación. La globalización es una de las razones de este interés, el auge de la empresa multinacional es otra. Una vez que tengan en cuenta el hecho de que más del 60% del comercio mundial tiene lugar dentro de las empresas multinacionales, la importancia de los precios de transferencia se hace evidente.) Traducción libre.

and Trade), creado en 1947, era un convenio por el cual los países se regían a cumplir ciertos tipos de guías para el intercambio cultural, en esta se determinaba que se respeten ciertos tipos de precios en los mercados. En el artículo VII de dicho convenio se estipulaba lo siguiente;

Las partes contratantes reconocen que el dumping, que permite la introducción de los productos de un país en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, es condenable cuando causa o amenaza causar un daño importante a una rama de producción existente de una parte contratante o si retrasa de manera importante la creación de una rama de producción nacional.³⁴

Estos primeros pasos buscaban establecer un equilibrio y acuerdo en el uso de precios en los diferentes mercados. La GATT continuó siendo una entidad en la cual se establecían ciertas guías en su mayoría referenciales para el cumplimiento de tarifas en los mercados comerciales, y aunque fueron de gran ayuda, estos aun no precisaban el tema de precios de transferencia a la magnitud en la cual se necesitaba conocerlos.

En más o menos la misma época que el GATT, se creó la OCDE, esta entidad buscaba mayor regulación en los temas comerciales. Aunque no era ni es obligatoria, la OCDE buscaba acuerdos y direccionar a los países adjuntos a seguir ciertas “reglas” al momento de establecer normativas comerciales. Aun que bien la guía para precios de transferencia se publico en el año 1995, hubo estudios elaborados con anterioridad a estas guías sobre

³⁴ World Trade Organization. http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf 24/10/12

A continuación del artículo VII del GATT se establecían los primeros pasos para una fijación de los precios de transferencia; A los efectos de aplicación del presente artículo, un producto exportado de un país a otro debe ser considerado como introducido en el mercado de un país importador a un precio inferior a su valor normal, si su precio es:

a) menor que el precio comparable, en las operaciones comerciales normales, de un producto similar destinado al consumo en el país exportador; o b) a falta de dicho precio en el mercado interior de este último país, si el precio del producto exportado es:

i) menor que el precio comparable más alto para la exportación de un producto similar a un tercer país en el curso de operaciones comerciales normales; o

ii) menor que el costo de producción de este producto en el país de origen, más un suplemento razonable para cubrir los gastos de venta y en concepto de beneficio. Se deberán tener debidamente en cuenta, en cada caso, las diferencias en las condiciones de venta, las de tributación y aquellas otras que influyan en la comparabilidad de los precios.*

2. Con el fin de contrarrestar o impedir el dumping, toda parte contratante podrá percibir, sobre cualquier producto objeto de dumping, un derecho antidumping que no exceda del margen de dumping relativo a dicho producto. A los efectos de aplicación de este artículo, se entiende por margen de dumping la diferencia de precio determinada de conformidad con las disposiciones del párrafo 1.*

precios de transferencia. En 1979 se publicó el estudio sobre precios de transferencia y empresas multinacionales, en este ya crece el interés para regular ciertas actuaciones de las empresas relacionadas. En el prefacio de dicho estudio se estipula lo siguiente:

While taxation problems arising from international investment are not new, they have become important in recent years as a consequence of the growing internationalization of economic activities. One characteristic of this process is the development of so-called "multinational enterprises" (by which is usually meant groups of associated enterprises operating across national frontiers), which have increasingly become powerful economic entities each with a large degree of common strategy. However, such an international economic entity generally operates in a legal framework, which has remained national: it has therefore to conform with the varied and sometimes conflicting national laws of the countries in which it operates. This increasingly common phenomenon of related companies operating in a group with some degree of centralized management, yet with the individual members of the group operating under different national laws, has given rise to important problem regarding taxation of corporate profits.³⁵

Aparte de este estudio se hicieron varias publicaciones más, pero nada extenso sobre el tema. Las guías de precios de transferencia de 1995 son la base para la mayoría de la legislación latinoamericana para el manejo normativo de precios de transferencia.

Por último es sustancial mencionar el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición publicado por la OCDE en 1963, en este modelo en el artículo 9, se hace mención a un término imprescindible para los precios de transferencia este el principio de plena competencia o el "Arm's length principle", que será desarrolla más adelante. Balzani resume el artículo 9 del Modelo de Convenio de la siguiente manera;

³⁵ Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OCDE fiscal affairs entity. (Mientras que los problemas fiscales de inversión internacionalmente no son nuevos, han cobrado importancia en los últimos años como consecuencia de la creciente internacionalización de las actividades económicas. Una característica de este proceso es el desarrollo de las llamadas "empresas multinacionales" (con lo que normalmente se entiende grupos de empresas asociadas que operan a través de las fronteras nacionales) que se han convertido cada vez más poderosas entidades económicas cada una con un alto grado de estrategia común. Sin embargo, como una entidad económica internacional generalmente opera dentro de un marco legal que ha permanecido nacional: tiene por lo tanto, para cumplir con las leyes nacionales diversos ya veces conflictivos de los países en los que opera. Este fenómeno cada vez más común de las empresas vinculadas que operan en un grupo con cierto grado de gestión centralizada, pero con los miembros individuales del grupo que opera en las distintas legislaciones nacionales, ha dado lugar a un problema importante en relación con la tributación de los beneficios empresariales.) traducción libre.

Se introduce una disposición en virtud de la cual se la atribuye expresamente a la administración fiscal la facultad de rectificar el valor de las transacciones efectuadas entre empresas asociadas, cuando este no se adecue al que se deduce de la práctica comercial vigente.³⁶

En síntesis, se puede establecer que existen varias directrices y guías que han sido desarrolladas en este tema a lo largo de los años; sin embargo, las Directrices de la OCDE siguen siendo las más aceptadas y utilizadas.

2.2 Precio de transferencia y definiciones.

Como comentamos anteriormente los precios de transferencia surgen en cierta forma para controlar los precios de mercado y la manera en que las compañías utilizaban sus partes relacionadas para transferir ciertas bases tributarias como las utilidades, gastos etc.

La doctrina define a los precios de transferencia como el valor cobrado por la empresa que transfiere bienes, servicios o intangibles a otra empresa asociada. De manera general, el sistema de precios de transferencia es utilizado en operaciones realizadas por empresas multinacionales en el ámbito del comercio internacional.³⁷

2.2.1 Definición de Precios de Transferencia

Esta corta definición de Carlos Licto nos introduce al mundo de precios de transferencia de manera muy simplificada, aunque bien este es un tema bastante extenso, los precios de transferencia y los términos en los que nos adentraremos son los que se estipulan ante las empresas multinacionales. Las definiciones de precios de transferencia no varían mucho entre sí, aquí tenemos algunos ejemplos;

Precio de Transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades.³⁸

O la de María Pilar Abella;

Sobre este tema, materia de un capítulo independiente dentro de la obra, cabe considerar que es el sistema de mayor elaboración técnica y desarrollo internacional para evitar las

³⁶ Francesca Balzani. “Transfer Pricing”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Uckmar Bogotá: Temis, 2003, p. 384

³⁷ Carlos Licto.. “Precios de Transferencia” *Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*”. Mario Prado. Quito: Processum, 2008, p. 153.

³⁸ James Otis. *La Inversión Internacional en Países en Desarrollo*. Caracas: Editorial Arte, 1993, p. 265.

operaciones entre compañías vinculadas o partes relacionadas se utilicen como mecanismo para la transferencia acomodaticia de ingresos, costos o deducciones, vía precio, para colocar en países o jurisdicciones de menor tributación rentas o para “importar” a países de mayor carga tributaria pérdidas o gastos.³⁹

En esta definición de Abella, profundiza el tema de las razones por las cuales las compañías realizan variaciones de los precios comunes de mercado para su beneficio, y la importancia de la administración de mantener un control sobre estas elaboradas actuaciones de las empresas relacionadas.

La OCDE define a los precios de transferencia en sus Guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales como “precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles, o presta servicios a empresas vinculadas”. Finalmente una definición dada por Diego Gonzalez-Bendiksen es; “Los precios de transferencia son las reglas internacionales establecidas en la ley, que buscan proteger la base gravable de los países, de las operaciones realizadas entre empresas relacionadas o vinculados económicos”⁴⁰

El razonamiento detrás de estas definiciones y la razón por lo que se crean los precios de transferencia es la manipulación de los precios reales que se utilizan en el mercado. Esto quiere decir que las empresas vinculadas, realizan transferencias dentro del grupo económico con precios separados de los que se podrían utilizar en el mercado. Esta separación de las transacciones que se realizarían normalmente entre empresas individuales es la razón de los precios de transferencia y todas las regulaciones que han surgido por esta temática.

2.2.2 El principio de plena competencia y métodos de comparación

El comercio a precio justo de mercado es un concepto que se intenta manejar a nivel internacional, y esto sigue a un principio común que se llama el principio de plena

³⁹ Maria del Pilar Abella. “Tributación de los conglomerados económicos”. *Fundamentos de tributación*. Lozano, Eleonora. Bogotá: Temis, 2008, p. 305 .

⁴⁰ Diego Gonzalez-Bendiksen. “Precios de Transferencia”. *Fundamentos de tributación*. Eleonora Lozano. Bogotá: Temis, 2008, p. 319.

competencia. Este principio llega a ser la base por la cual se elaboran los precios de transferencia.

El pilar fundamental para el control a los precios de transferencia es denominado “principio de plena competencia”, por el cual se exige que las transacciones realizadas entre partes relacionadas deben tener los mismos resultados tributarios como si hubieran sido realizadas entre partes independientes; por lo que, en caso de que los resultados sean distintos, la administración tributaria deberá cuantificar las utilidades que debieron ser obtenidas por las partes de no mediar la vinculación y cobrara los tributos sobre eso reconformada.⁴¹

El desarrollo de los precios de transferencia, y los métodos para determinar dichos precios, que serán desarrollados a continuación, son basados en el principio de plena competencia, la OCDE lo define como “El principio de libre competencia básicamente establece que las operaciones entre empresas asociadas no deben verse distorsionadas por la relación especial que une a las dos partes. Como tal, el principio de libre competencia es neutral.”⁴²

Cuando las grandes empresas se desvían de las prácticas y precios comunes del mercado, las administraciones se ven obligadas a revisar estos precios y ajustarlos. Para esto las directrices de precios de transferencia de la OCDE, han elaborado métodos para determinar los precios de transferencia. En las directrices y modelos se establece que debe utilizarse estos métodos dependiendo de cada circunstancia individual, en casos específicos un métodos puede ser más adecuado para un caso de servicios, en otro caso de bienes puede que otro método sea favorable.⁴³ Aquí es cuando las administraciones deben revisar y

⁴¹ Carlos Licto.. “Precios de Transferencia”. *Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*. Mario Prado. Quito: Processum, 2008, p. 155.

⁴²OCDE Legislación en materia de precios de transferencia- Propuesta de enfoque Julio 2011 pag. 3

⁴³ Para un mayor entendimiento de cómo plantea esto la OCDE y como la mayoría de legislación han optado por utilizar los métodos, ellos exponen el siguiente modelo; La remuneración en libre competencia de una operación vinculada debe determinarse aplicando el método en materia de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso. Salvo en los supuestos descritos en el párrafo 5, el método en materia de precios de transferencia más apropiado debe escogerse entre los métodos en materia de precios de transferencia aprobados que figuran en el párrafo 2, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- (a) Las fortalezas y debilidades de los métodos aprobados;
- (b) la adecuación del método aprobado a la naturaleza de la operación vinculada examinada, determinada en concreto a través del análisis de las funciones ejercidas por cada una de las empresas en la operación (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos);
- (c) la disponibilidad de información fiable necesaria para aplicar el método seleccionado y/u otros métodos;

analizar cada circunstancia individualmente. Sin necesidad de profundizar en el tema, estos métodos son;

- A) Método del precio comparable, entre empresas no controladas.
- B) Método del precio de reventa.
- C) Método del coste incrementado.
- D) Método del margen neto de la operación.
- E) Método de reparto de beneficios

A continuación un pequeño resumen de lo que cada método conlleva:

(a) El método del precio libre comparable. El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio de los bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada y comparable.

(b) El método del precio de reventa. El método del precio de reventa consiste en comparar el margen de reventa obtenido por el comprador de un bien (adquirido en una operación vinculada) al revender dicho bien en el marco de una operación no vinculada, con el margen de reventa que se ha obtenido en operaciones de compra y reventa no vinculadas y comparables.

(c) El método del coste incrementado. El método del coste incrementado consiste en comparar el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación no vinculada.

(d) El método del margen neto de la operación. El método del margen neto de la operación consiste en comparar el margen neto fijado en base a un denominador apropiado (por ejemplo, costes, ventas o activos) que obtiene una empresa en el marco de una operación vinculada con el margen neto fijado en base al mismo denominador obtenido en el marco de una operación no vinculada.

(e) El método de reparto del beneficio. El método de reparto del beneficio consiste en atribuir a cada empresa asociada que participa en una operación vinculada la parte del beneficio (o pérdida) total generado por dicha operación que una empresa independiente esperaría realizar en el marco de una operación no vinculada y comparable. Cuando es posible determinar una remuneración en libre competencia para alguna de las funciones ejercidas por las empresas asociadas en el marco de dicha operación utilizando alguno de los métodos aprobados descritos en los subpárrafos 2 (a) a (d), el método de reparto del beneficio se aplicará al beneficio total residual obtenido tras compensar dichas funciones.⁴⁴

Los tres primeros métodos son los métodos considerados como tradicionales por la OCDE, esto quiere decir que serian los primeros al momento de realizar el ajuste de precios

(d) el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas, incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que, en su caso, sean necesarios para eliminar diferencias entre las operaciones.

⁴⁴OCDE Legislación en materia de precios de transferencia- Propuesta de enfoque Julio 2011

de transferencia. Claro que la OCDE recomienda estos métodos como primeros tres opciones pero de ninguna manera obliga que estos sean los utilizados. No hay necesidad de profundizar más sobre estos métodos, aunque existen en la práctica varias cuestiones para profundizar muy amplias sobre cada uno de estos métodos. De igual manera diferentes legislaciones han optado por no utilizar estos métodos o incluso mezclarlos para llegar a su determinación de precios de transferencia. Claro que lo que presenta la OCDE son modelos y se podrían considerar sugerencia en cierta forma.

2.3 Legislación comparada

La OCDE dio las bases para la legislación sobre los precios de transferencia. Si bien no todos los países son adeptos a la OCDE, muchos siguen sus directrices ya que se considera un centro de investigación y desarrollo especializado en estos temas. Los países americanos que son parte de esta entidad son; Canadá, Estados Unidos, México y Chile. Brasil es un país en adhesión y cooperación reforzada.⁴⁵ Los demás países sudamericanos en su gran parte siguen casi exactamente lo estipulado por la OCDE aquí veremos algunos ejemplos.

2.3.1 México

México fue uno de los primeros países en Latinoamérica en tener legislaciones relacionadas con los precios de transferencia y las partes relacionadas. Ellos al ser parte de la OCDE han incluido de gran forma las directrices y los modelos de esta entidad. México ha sido en cierta forma la base para muchas legislaciones en Sudamérica, como se analiza posteriormente. La Ley del ISR de Méjico en el artículo 215 señala los casos para que se configure el supuesto de considerar que dos o más personas son partes relacionadas:

Se considera que dos o más 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 grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

⁴⁵Países Miembros de la OCDE <http://www.oecd.org/centrodemexico/paisesmiembros.htm> 30/10/12

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Este artículo y el siguiente contienen todo lo relacionado con precios de transferencia y partes relacionadas. En el comienzo del artículo 215 se establece el principio de plena competencia, por el cual, las empresas relacionadas deben actuar, si no actúan de esta manera la administración será responsable de corregir estos precios. En el artículo 216 se establece los métodos (los mismos expuestos por la OCDE), en este país deberá revisarse primero el primero método para todos los casos específicos, y si este método no es el más favorable deberán seguir con los otros métodos.⁴⁶ De igual manera al final del artículo 215 se expresa que todo lo relevante a la interpretación de los artículos se lo realizara mediante lo expresa la OCDE en sus guías.⁴⁷

Es trascendental para esta tesina un párrafo que se incluye en el siguiente artículo;

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conformes a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

El artículo establece que salvo prueba en contrario se podrán considerar partes relacionadas las personas que realizan negocios con empresas que están ubicadas en paraísos fiscales y en los cuales no se hubieran utilizado los precios normales del mercado. Este punto es sustancial ya que se está incluyendo dentro de la figura de partes relacionadas a una situación que es externa a los precios de transferencia y partes relacionadas, ya que estas empresas no tiene que ser vinculadas. Lo que aclara la administración en este artículo

⁴⁶Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

⁴⁷ Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

es que se realiza una presunción de hecho y no de derecho, ya que admite prueba en contrario. Este punto será desarrollado en los próximos capítulos, encontraremos más normativas en las cuales existe esta presunción y otras en las cuales la presunción es de derecho o legal.

2.3.2 Venezuela

En Venezuela encontramos la Ley de Impuestos Sobre la Renta, en la cual ya podemos comenzar a ver mucha similitud con la normativa mexicana, está claro que utilizaron esta normativa como base igual que los modelos de la OCDE. En este caso el artículo 111 establece que;

Artículo 111. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Además, podemos encontrar grandes avances en la normativa venezolana en la cual se amplía bastante la legislación sobre este tema, los artículos sobre partes relacionadas y precios de transferencia, incluyendo los métodos que se utilizaran, que son los mismos de la OCDE y que en México, son desde el 111 hasta el 170. Claro que en este se determinan muchos datos los cuales no vamos a profundizar más. Si es necesario exponer el artículo 142 en el cual se determina el orden para el desarrollo de los métodos y como se adecuara la administración en cada caso.

Artículo 142. El contribuyente deberá considerar el método del precio comparable no controlado como primera opción a fines de determinar el precio o monto de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en transacciones comparables a las operaciones de transferencia de bienes, servicios o derechos efectuadas entre partes vinculadas.

La Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo a las características de la transacción y a la actividad económica desarrollada.

En esta legislación volvemos a encontrar el artículo que presume partes relacionadas cuando se efectúan negocios con empresas en paraísos fiscales;

Artículo 119. Salvo prueba en contrario, se presume que serán entre partes vinculadas, las operaciones entre personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en la República

Bolivariana de Venezuela y las personas naturales, jurídicas o entidades ubicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

2.3.3 Colombia

En Colombia se siguen los pasos que en los otros países, si bien no se menciona expresamente que siguen las Directrices de la OCDE, la manera en la que estructuraron su normativa es similar a la de México y en consecuencia a la de las Directrices. A partir del artículo 260 del Estatuto Tributario Colombiano se desarrolla la mayoría de la normativa colombiana sobre los precios de transferencia y partes relacionadas, el artículo 260-1 establece lo siguiente;

Artículo 260-1 Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior.

En el artículo 260-2 se establecen los métodos, que son los mismos que encontramos en las otras legislaciones ya mencionadas. Lo que también volvemos a encontrar en estos numerados es el artículo sobre la presunción de partes relacionadas con paraísos fiscales. Ésta es una presunción de hecho, que admite prueba en contrario y es la siguiente;

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en paraísos fiscales en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Para efectos del presente artículo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen estas operaciones deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260 del Estatuto Tributario, aunque su patrimonio bruto en el último día del año o

periodo gravable o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados.⁴⁸

La similitud de la legislación de estos tres países es notable, si bien cambian ciertos aspectos como el orden de los métodos de comparabilidad, o a quien se los considera partes relacionadas, todos siguen un marco bastante similar. Las guías de la OCDE sirven de gran base en el fondo y aunque no se las mencione expresamente en la legislación Colombiana, podemos ver que en el fondo siguen los mismos pasos.

2.3.4 Argentina

En Argentina se han llevado a cabo algunas modificaciones sobre su legislación en este tema. Si bien siguen de gran parte lo establecido por las directrices, lo que ha variado en gran parte son los métodos de comparabilidad, tema que no es necesario profundizar más para el desarrollo de la tesina. En la Ley de Impuesto a las Ganancias, se establece en el artículo 15 que se consideran partes relacionadas, ellos lo hacen de manera muy directa en un corto párrafo a diferencia de la legislación ecuatoriana;

A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando un sujeto empresa del país y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades⁴⁹

En Argentina se han establecido parámetros bastantes parecidos a los establecidos por la OCDE, si bien no hace referencia directa, estos son similares. Los métodos son parecidos y siempre se busca el principio de plena competencia. Con relevancia a los métodos, lo que han desarrollado es que no existe una preferencia en cuanto a que métodos utilizar primero. Las empresas son las que desarrollan uno de los métodos y deben exponer el porqué de este método, y como se ajustan a los precios de transferencia.

⁴⁸ El Estatuto Tributario <http://www.estatutotributario.com/procesa1.php?texto=260> 30/10/12

⁴⁹ Ley de Impuesto a las Ganancia Argentina artículo 15.

Artículo 15.- Cuando por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas, no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.

Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.⁵⁰

Podemos ver que en este caso la legislación tomo otro camino en el cual se hace una presunción de derecho; por la cual, se establece partes relacionadas el momento de realizar negocios con empresas en países de baja o nula imposición, esto quiere decir que no admite prueba en contrario y deberán regirse bajo esta institución. Esta presunción de derecho en Argentina se desvía de las otras legislaciones revisadas anteriormente, en este caso se estableció la relación sin que se admita prueba en contrario.

2.3.5 Estados Unidos

En Estados Unidos se realizaron directrices propias, ellos al analizar su situación frente a los mercados crecientes y las grandes multinacionales, actuaron antes que la mayoría de los países del mundo. Sus regulaciones sobre precios de transferencia se sitúan en el título 26 del Servicio de Rentas Internas. En este capítulo se encuentran las definiciones, y métodos para los ajustes, estos pueden ser muy extensos, cabe mencionar el párrafo sobre el principio de plena competencia;

(3) Taxpayer's use of section 482. If necessary to reflect an arm's length result, a controlled taxpayer may report on a timely filed U.S. income tax return (including extensions) the results of its controlled transactions based upon prices different from those actually charged. Except as provided in this paragraph, section 482 grants no other right to a controlled taxpayer to apply the provisions of section 482 at will or to compel the district director to apply such provisions. Therefore, no untimely or amended returns will be permitted to decrease taxable income based on allocations or other adjustments with respect to controlled transactions. See § 1.6662-6T(a)(2) or successor regulations.

⁵⁰ Ley de Impuesto a las Ganancia Argentina artículo 15

(b) Arm's length standard -- (1) In general. In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the standard to be applied in every case is that of a taxpayer dealing at arm's length with an uncontrolled taxpayer. A controlled transaction meets the arm's length standard if the results of the transaction are consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayers had engaged in the same transaction under the same circumstances (arm's length result). However, because identical transactions can rarely be located, whether a transaction produces an arm's length result generally will be determined by reference to the results of comparable transactions under comparable circumstances. See § 1.482-1(d)(2) (Standard of comparability). Evaluation of whether a controlled transaction produce.⁵¹

Es claro que la normativa de Estados Unidos no es parecida a las de la OCDE, pero bien este maneja en si otro sistema operativo en el cual de igual manera las empresas debe basar sus actuaciones en el principio de plena competencia. En esta legislación no encontramos nada relacionado con los paraísos fiscales y una relación presuntiva realizada por la legislación.

2.4 Legislación Ecuatoriana

Como la gran parte de Sudamérica, Ecuador utilizo las directrices de la OCDE para la elaboración de su normativa sobre precios de transferencia. La gran mayoría de los artículos son pasados directamente del modelo elaborado por la OCDE y extraídos de igual

⁵¹Internal Revenue Service http://www.irs.gov/pub/irs-apa/482_regs.pdf 30/10/12

(3) Los contribuyentes utilizan la seccion 482. Si es necesario para reflejar un resultado de plena competencia, el contribuyente controlado puede informar de manera oportuna declaración de impuestos la renta de EE.UU. (incluidas las prórrogas) los resultados de sus operaciones vinculadas sobre la base de precios distintos a los realmente aplicados. Salvo lo dispuesto en este párrafo, el artículo 482 otorga ningún otro derecho de un contribuyente controlado para aplicar las disposiciones del artículo 482 a voluntad o de obligar al director de distrito para aplicar dichas disposiciones. Por lo tanto, no hay devoluciones fuera de plazo o modificado se le permitirá disminuir la base imponible sobre la base de las asignaciones u otros ajustes con respecto a las transacciones controladas. Ver § 1.6662-6T (a) (2) o normativa siguiente.

(b) La longitud estándar de brazo - (1) En general. En la determinación de la renta imponible de un verdadero contribuyente controlado, la norma que debe aplicarse en todos los casos es el de un contribuyente frente con el brazo extendido con un contribuyente no controlado. Una operación controlada cumple con la norma de plena competencia si los resultados de la operación son consistentes con los resultados que se habrían realizado si los contribuyentes no controlados habían participado en la misma operación en las mismas circunstancias (resultado de plena competencia). Sin embargo, debido a transacciones idénticas rara vez se puede encontrar, si una operación produce un resultado de plena competencia por lo general se determinará por referencia a los resultados de las transacciones comparables en circunstancias comparables. Ver § 1.482-1 (d) (2) (típica de la comparabilidad). La evaluación de si una transacción controlada producir. (traducción libre)

manera en gran parte de la legislación mexicana. El mismo artículo 89 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que;

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.

El Ecuador define a las partes relacionadas en el artículo sin número siguiente al cuarto de la Ley de Régimen Tributario Interno;

Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

En el siguiente párrafo del mismo artículo establece los casos en los cuales se determinan las partes relacionadas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

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

De igual manera el artículo cuarto del Reglamento complementa el artículo de la ley de la siguiente manera;

Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.

En la legislación ecuatoriana encontramos nuevamente el artículo de la presunción de partes relacionadas cuando operen con empresas en países de baja imposición, como se lo hizo en Argentina, aquí se estableció esta mediante un presupuesto de derecho; “También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”.

La normativa ecuatoriana define a los precios de transferencia. Se establece el régimen de precio de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes. Los métodos para la comparabilidad de las partes relacionadas y los precios de transferencia se encuentran en el artículo 85 del reglamento, estos son los mismos que utilizan en México, y los mismos enunciados por la OCDE.

3 Presunciones

3.1 Presunciones ante la Constitución

Antes de tratar con más profundidad la presunción, es necesario revisar conceptos básicos del derecho tributario. En primer lugar Villegas hace una aclaración sobre este derecho; “La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente

prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para la obtención”⁵². Esta potestad que tiene la administración para crear tributos y poder actuar sobre ellos de manera coactiva es otorgada por la Constitución de La Republica en el artículo 120 en el cual establece; “La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”.

El artículo más relacionado con este tema es el 132 en el cual se establece que requiere de ley para establecer tributos;

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.

Como Ecuatorianos nosotros tenemos la obligación de cumplir con estas normas impuestas por la Asamblea nacional, este también es un artículo de la Constitución; “Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”

Como lo establece el artículo 132 de la Constitución se requiere de una ley para crear, modificar o suprimir tributos esto quiere decir que operan bajo el principio de legalidad, este principio es fundamental para el funcionamiento básico de cualquier sociedad, ya que bajo el amparo de este principio los ciudadanos pueden asegurarse que ciertas normativas solo pueden ser obligatorias si son expedidas por ley. Villegas profundiza más en la necesidad del principio de legalidad;

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en sus derecho de propiedad, ya que en virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de

⁵² Hector Villegas. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1994. P. 186

invasiones del poder público en las riquezas particulares, en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley.⁵³

Las presunciones que veremos a continuación deben seguir el principio de legalidad, esto es parte de la seguridad jurídica que brinda el Estado a sus administradores. Con seguridad jurídica nos referimos a “en su dimensión de justicia formal, la función de seguridad jurídica ayuda a limitar el voluntarismo del poder y a crear sensación de libertad en los ciudadanos. Es, por consiguiente; una dimensión esencial para la cohesión social y para la adhesión y el acuerdo de la ciudadanía con su sistema político y jurídico”⁵⁴. Si bien puede parecer algo elemental, es el avance de nuestra sociedad hacia una seguridad en el derecho tributario. Otros principios elementales para asegurar un buen funcionamiento de la administración y seguridad para los administrados serán enunciados en el siguiente capítulo.

3.1.1 El uso de presunciones

En el capítulo anterior se revisó de manera muy superficial una presunción que se elabora en los diferentes cuerpos normativos al tratar de partes relacionadas y precios de transferencia. Esta presunción varía entre estado y estado, en los cuales hay dos tendencias. La primera tendencia establece una presunción de derecho, y la segunda hacerla una presunción relativa. En este capítulo profundizaremos en estas dos tendencias, analizando el propósito de cada presunción, y el porqué ha sido incluido en las distintas normativas.

Sin embargo, antes de especificar cada una de estas presunciones, es necesario revisar la figura de la presunción en la legislación y específicamente en la legislación tributaria. Según Caravantes “La palabra presunción se compone de la preposición *prue* y el verbo *sunco*, que significan tomar anticipadamente; porque por las presunciones se forma o

⁵³ Hector Villegas. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1994. P. 191

⁵⁴ Miguel Carbonell. *Los derechos fundamentales en Mexico*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Mexico D.F. 2004. P. 586

deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que estos se nos demuestren o aparezcan por sí mismo.”⁵⁵

Al buscar la palabra presunción en el Diccionario de la Real Academia Española, aparecen varias definiciones. En estas consta la primera como una presunción; hecho que la ley tiene por cierto sin que sea probado. Después da la definición de presunción absoluta; esta es presunción que no admite prueba en contrario. A continuación da la presunción relativa, esta presunción es de acuerdo al diccionario; presunción que la ley mantiene mientras no se produzca prueba en contrario. Por último la Real Academia de la Lengua Española dentro de las definiciones de presunción incluye la presunción de inocencia; la cual se aplica a toda persona, aun acusada en un proceso penal, mientras no se produzca sentencia firme condenatoria.⁵⁶ Esta última definición es esencial para el funcionamiento de cualquier sociedad, en la cual se debe presumir la inocencia de todas las personas hasta que se pruebe lo contrario, pero esto analizaremos más adelante.

¿Por qué se hacen las presunciones? Estas son elaboradas por los legisladores para dar como conocido un hecho que no es conocido en base a datos de los cuales tienen conocimiento. El doctrinario colombiana Hernano Devis Echandía da un acercamiento a esta interrogatorio;

La presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho (lo segundo es presunción judicial o de hombre), con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como se suceden las cosas y los hechos. Desde otro punto de vista y cuando son simples presunciones de hombre, son principios lógicos basados en las reglas de la experiencia, que permiten una correcta valoración de las pruebas; por consiguiente, no son en realidad presunciones, sino reglas para el criterio del juez.⁵⁷

La estructura de las presunciones está muy bien delimitada por Lorena Marcela Almada y Cecilia Matich, quienes establecen;

⁵⁵ Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986. Pag. 390

⁵⁶ Diccionario de la lengua española. Real Academia Española http://buscon.rae.es/drae/?type=3&val=a&val_aux=&origen=REDRAE 31/10/2012

⁵⁷ Hernando Devis Echandia. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editor Alberti. 1986 Buenos Aires. Pag. 693

La estructura de la presunción (14) denota la siguiente fisonomía: en primer lugar, un hecho cierto (hecho inferente), en segundo lugar, una regla de experiencia (orden natural de las cosas) y en tercer lugar, la afirmación de la existencia de otro hecho (hecho inferido). Es decir, que la regla de certeza de los hechos es reemplazada por otra de mera probabilidad.⁵⁸

La cita anterior demuestra que es necesario de un hecho cierto, una regla de experiencia y la afirmación de la existencia de otro hecho. Como bien lo resaltan los autores, lo que sacamos de una certeza convertimos para ciertos casos en una probabilidad. Esta probabilidad que puede ser probada en ciertos casos y en otros no, Echandía explica bien este tema;

Las presunciones legales pueden ser *iuris tantum* y *iuris et de iure* (es decir, las que nuestra ley llama simplemente legales y de derecho); no pueden existir sin norma legal expresa que las consagre; no pueden ser obra de la costumbre o de la jurisprudencia. Las primeras permiten probar en contrario del hecho presumido; las segunda no y son, por lo tanto, definitivas y concluyentes. Por lo tanto, las *iuris et de iure* al presumir el hecho lo dan por cierto e indiscutible, y ésta es la razón para que algunos piensen que no son verdaderas presunciones; se distinguen de la ficción, en que el hecho puede ser cierto⁵⁹

Lo que en el fondo hacen estas presunciones es desplazar la carga de la prueba a quien lo afirma, esto quiere decir en el caso de las presunciones relativas o de hechos, que deberá sustentar con prueba que la presunción es errónea en cierta situación. Cabanellas da una explicación clara de las clases de presunciones que existen estas son;

Hay, pues, dos especies de presunción, a saber: la determinada por la ley. Que se llama presunción legal o de derecho, y otra que forma el juez, por las circunstancias, antecedentes, concomitantes o subsiguientes al hecho principal que se examina, y se llama presunción del hombre. La primera es de dos clases; pues o tiene tanta fuerza que contra ella no se admite prueba, y entonces se llama presunción “*iuris et de iure*”, de derecho y por derecho; o solo se considera cierta mientras no se pruebe lo contrario, y en tal caso se llama presunción “*iuris tantum*” solo de derecho.⁶⁰

En esta tesina concierne analizar tan solo las presunciones que se hacen en derecho, dejando en un lado las presunciones de hecho.. Al analizar estos tipos de presunciones

⁵⁸ Lorena Marcela Almada. Cecilia Matich. Presunciones ley 11683. Parte I. Fiscalex consultoría Tributaria. <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm#dos> 29/09/2012

⁵⁹ Hernando Devis Echandía. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editor Alberti. 1986 Buenos Aires. Pag. 695

⁶⁰ Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986. Pag. 390

legales, es fundamental para el entendimiento saber el peso de la prueba en cada presunción, como lo establece Echandía;

Las presunciones legales son reglas jurídicas sustanciales para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos, cuyos efectos sustanciales se producen fuera del proceso y son reconocidos en éste, donde además influyen en la carga de la prueba. Así, cuando la ley presume que el hijo de la mujer embarazada es también del marido y, por lo tanto, legítimo, los efectos sustanciales de tal presunción se producen desde el momento del nacimiento; cuando presume que el poseedor material de un inmueble es su dueño, éste disfruta de los derechos de tal aun fuera del proceso. Pero una vez que el hecho presumido (legitimidad o propiedad) se discute en un proceso, tales presunciones producen el efecto procesal de limitar el presupuesto fáctico que la norma sustancial contempla para que se surtan sus efectos jurídicos, sacando del mismo el hecho presumido, por lo cual el favorecido por ella no necesita demostrarlo, bastándole con probar los otros hechos que sirven de base a tal presunción (el matrimonio y el nacimiento dentro de éste o dentro de los trescientos días siguientes a su disolución, en el primer ejemplo; los actos materiales de posesión, en el segundo). Como consecuencia de lo anterior, la parte que niegue el hecho presumido, está sujeta a la carga de probar el hecho contrario (que esa persona es hijo de otro hombre o que ese terreno es de su propiedad). Ese doble efecto (sustancial y procesal) de la presunción de origen legal, sea *iuris tantum* o *iuris et de iure*, es claro e indudable.⁶¹

A continuación profundizaremos en estos dos tipos de presunciones, para encontrar sus diferencias claves y las consecuencias que acarrearán cada presunción, en donde vamos a enfocarnos en el derecho tributario y la afectación de estas presunciones antes las empresas.

3.2 Definición de la presunción de hecho.

Como lo define la Real Academia de la Lengua una presunción de hecho o relativa es aquella en la cual se puede presentar prueba en contrario. Esta presunción también conocida como “*Juris Tantum*” lo define con más profundidad Cabanellas;

La que resulta del propio Derecho positivo, la afirmación o conjetura legal que puede ser desvirtuada por prueba en contrario; como la de que es gratuito el mandato civil, si no consta o se pacta lo contrario. Este género de presunciones surte efecto mientras no se demuestre su falsedad o inexactitud; ya que la verdad establecida es únicamente provisional. En lo procesal se está sencillamente ante un dispensa de la carga de prueba.⁶²

De igual manera Giancarlo Giribaldi define las presunciones relativas de la siguiente manera; “Las presunciones legales relativas son aquellas que admiten prueba en contrario

⁶¹ Hernando Devis Echandía. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editor Alberti. 1986 Buenos Aires. Pag. 695

⁶² Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986. Pag. 392

no sólo en lo referente a la existencia del indicio que da pie a la presunción, sino también en cuanto a la procedencia de la presunción misma una vez acreditada la causal presuntiva.”⁶³. Como podemos observar aquí el autor detalla sobre el tema e indica que esta presunción admite prueba en contrario no solo contra el indicio, que bien sabemos que debe ser esencial, sino también, a la procedencia de la presunción. De cierta manera en este tipo de presunción legal se realiza sobre una base más débil, la cual con las debidas pruebas esta puede ser contradicha. Finalmente tenemos la definición de Sánchez Zuraty, de presunción de hecho; “la que si admite prueba en contrario.”⁶⁴ Si bien es una definición simple, esta va directamente relacionada con lo que se estipula en nuestro Código Civil sobre las presunciones. En el artículo 32 dice lo siguiente;

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Lo esencial de este tipo de presunción es la admisibilidad de prueba en contrario. Si bien la presunción se realiza de manera, en su mayoría, favoreciendo a la administración, aquí se deja un espacio para que los administrados puedan probar lo contrario. Como mencionamos anteriormente, la carga de la prueba en este caso se transfiere, y es el administrado el que debe tener esta prueba convincente hacia la administración para desvincularse o derrumbar el argumento de la presunción. En este caso la administración actúa de manera “pasiva” ya que esta a la expectativa de los que pueda probar el administrado. Si bien el administrado debe probar lo contrario a la presunción, esta será válida para todos sin que la prueba este presente.

Lo que realiza el legislador en este caso es aceptar que si la presunción no se ajusta con la realidad de los hechos, y estos hechos comprobados por el administrado están por encima de la presunción, entonces estos tendrán prioridad. En cierta forma esta transferencia de la carga probatoria, se convierte en un beneficio para el administrado, ya que este es el que

⁶³ Giancarlo Giribaldi. La determinación de impuestos sobre base presunta. <http://giribaldiasociados.com/01/11/2012>

⁶⁴ Manuel Sanchez Zuraty. *Diccionario Básico de Derecho*. Editorial E.S.A.P. Ambato 1986. Pag. 476

tiene más conocimiento sobre los hechos, que la administración que tendría la labor de instigarlos.

En la legislación ecuatoriana podemos encontrar ciertos artículos en los cuales se establecen estas presunciones. Comenzando con la Ley de Mercado de Valores en la cual se expresa;

Art. 233.- De las características de los valores.- Los valores a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, tienen el carácter de títulos valor, en consecuencia, incorporan un derecho literal y autónomo que se ejercita por su portador legitimado según la ley, constituyen títulos ejecutivos para los efectos previstos en el artículo 413 del Código de Procedimiento Civil. Se presume, salvo prueba en contrario, su autenticidad así como la licitud de su causa y la provisión de fondos.⁶⁵

Con lo que concierne a esta tesina, en el caso de partes relacionadas, vimos en el capítulo anterior, que se realiza una presunción cuando se hacen negocios con empresas situadas en paraísos fiscales. Esta presunción si bien es de derecho en nuestra legislación, ha sido considerada una presunción de hecho o relativa en varios casos. Esto quiere decir que en otras administraciones esta vinculación que se realiza puede ser demostrada en contrario a diferencia que en el Ecuador.

3.3 Definición de presunción de derecho.

Como podemos hacer relación con los párrafos pasados la presunción de derecho es aquella en la cual no se acepta prueba en contrario. A continuación algunas definiciones sobre este tema; “Presunción” Juris et Jure” es la suposición legal que no admite prueba en contrario.”⁶⁶ O la siguiente de Giribaldi;

Las presunciones legales absolutas son aquellas en las cuales una vez acreditado fehacientemente el indicio o hecho base, no cabe la discusión sobre la procedencia o no del hecho presumido, aún así el administrado adjunte medios probatorios que corroboren que no ha realizado el hecho inferido.⁶⁷

No es necesario extenderse más en búsqueda de más definiciones sobre la presunción de derecho o absoluta ya que no existe discrepancia entre los autores en referencia a la definición de este concepto. Un punto interesante sobre esta presunción es la discusión

⁶⁵ Ley de Mercado de Valores

⁶⁶ Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986. Pag. 392

⁶⁷ Giancarlo Giribaldi. La determinación de impuestos sobre base presunta. <http://giribaldiasociados.com/01/11/2012>

sobre si la sanción de partes relacionadas es una presunción o no. La discusión existe ya que si no admite prueba en contrario, esta presunción debería ser una norma, por la cual el legislador a expresado una imposición;

Algunos consideran u que las presunciones iuris et de iuri (denominadas en algunas legislaciones de derecho), no son verdaderas presunciones, sino preceptos o mandatos jurídicos imperativos, actos dispositivos del legislador, debido a que no admiten prueba en contrario del hecho presumido y tal prueba debe ser siempre posible en la presunción. Rechazamos esta tesis porque se basa en el errado concepto de que la presunción legal es una prueba, lo cual implica la posibilidad de probar en contrario con otros medios. Pero si Se la considera una regla jurídica sustancial para la aplicación del derecho objetivo a un caso determinado, su naturaleza resulta idéntica en ambos casos, con la diferencia de que las puramente legales o iuris tantum presumen el hecho cierto mientras no se desvirtúe con plena prueba y las iuris et de iure le otorgan una certeza definitiva e indiscutible.⁶⁸

Como podemos ver estas presunciones son básicas en las legislaciones, ya que da al Administrador una herramienta, para hacer suposiciones respaldadas con hechos ciertos sobre un indicio incierto. En nuestra legislación podemos encontrar algunas normas en las cuales existen presunciones de hecho. Como por ejemplo en el Código Tributario;

Art. 312.- Presunción de conocimiento.-Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.

O en la Ley de Reforma Tributaria se establece lo siguiente;

Art. 20.- En el artículo agregado a continuación del artículo 33 por la Ley No. 06 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 98 del 30 de diciembre de 1996 (**ver...**), realícense las siguientes modificaciones:

a) En el primer inciso suprimase la frase que dice: "Sin embargo, se presume de derecho que el impuesto a la renta, en ningún caso, será inferior al diez por ciento (10%) del monto de la taquilla";

Y la más importante, para temas de esta tesina la disposición establecida en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; "También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales."⁶⁹ Si bien

⁶⁸ Hernando Devis Echandía. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editor Alberti. 1986 Buenos Aires. Pag. 697-698

⁶⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

no se expresa que es una presunción de derecho, la manera en la que esta codificado da a entender este supuesto, ya que no permite que se presente prueba en contrario.

3.4 Afectación de la presunción de derecho a las empresas.

Al momento en el cual que establece una presunción legal en el área tributaria, esta se convierte en una carga para los administrados, bien sean personas naturales o jurídicas. Si bien en una presunción de hecho se puede presentar prueba en contrario, en las presunciones de derecho no existe esta posibilidad, lo cual no deja espacio para el administrado de derrocar de cierta manera, esa presunción. Esta es la situación en la cual se encuentran las compañías que fueron vinculadas a este régimen de precios de transferencia

En este caso en particular, la administración realiza esta presunción por la necesidad creada por las actuaciones de las empresas en los últimos años. Como analizamos anteriormente, la globalización ha hecho que las grandes multinacionales y empresas vinculadas lleguen a todos los rincones del mundo, con esto las empresas buscan siempre los mayores beneficios. Pero no solo son las empresas las que buscan lo mayores beneficios, sino los Estados los que compiten por inversión extranjera, estos buscan ser los lugares en donde pueden albergar estas grandes compañías para recibir ingresos de ellas.

La Globalización de las economías, obligó a los diferentes Estados a buscar competir entre sí para atraer la riqueza a sus territorios, así se crean incentivos a la inversión, ofreciendo ventajas tributarias con la finalidad de atraer la inversión extranjera, surgen así los Paraísos Fiscales o Estados de baja o nula Tributación, en la cual los Estados restringen ciertos ingresos fiscales para propiciar otros, como la eliminación de impuestos al valor agregado para propiciar una inversión que posibilite mayores ingresos a través de cargas al capital.⁷⁰

Al crearse estos Estados con baja imposición o como se lo refiere internacionalmente, “Paraísos Fiscales”, las empresas buscan llevar a estos países sus empresas y tratar de tener ahí sus utilidades. A lo largo de los años, las grandes transnacionales con sus sucursales y establecimientos, han logrado manipular los precios en los cuales se manejan las transferencias internas, así se busca la sub facturación o la sobre facturación para añadir

⁷⁰ Carlos Barrantes Martínez. *Precios de Tranferencia en el Peru*. Revista Peruana de Derecho Tributario. Lima 2008. P. 4.

gastos en los países con mayor carga tributaria y enviar las utilidades a donde exista una menor carga tributaria. Los paraísos fiscales suelen tener nula o baja carga tributaria por lo tanto, se convierten en un buen lugar para incorporar los establecimientos de las grandes empresas.

Es por esta razón que las Administraciones han buscado mantener los tributos que se generan de manera correcta en cada país. Siendo las transnacionales y las empresas vinculadas las mayores generadoras de renta en el mundo, es justo pensar que las administraciones no quieren que los tributos, generados en dichos países, sean modificados por las empresas para su mayor conveniencia. La OCDE junto con las naciones han creado distintos mecanismos para el control adecuado, siendo esta los precios de transferencia, lo que buscan es mantener el precio del mercado de acuerdo al principio de plena competencia.

Otra gran medida que se ha elaborado durante los años son los acuerdos y convenios, bilaterales, en muchos casos, para impedir la doble tributación, en este tipo de acuerdo se establecen mediadas en las cuales también se busca controlar los precios de transferencia. Un ejemplo de este tipo de convenio es el Acuerdo para evitar la doble imposición entre Ecuador y España, el cual en su artículo 25, numeral tercero se estipula lo siguiente;

3.- Las Empresas de un Estado Contratante, cuyo patrimonio, en su totalidad o en parte, sea propiedad o este bajo control, directa o indirectamente, de uno o más residentes de otro Estado Contratante, no quedarán sometidas en el Estado Contratante citado en primer lugar a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo distintos o más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las Empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

Otro mecanismo que se utiliza ampliamente para que las empresas, sobre todo al hacer negocios con otras situadas en paraísos fiscales, cumplan con sus obligaciones tributarias y con los precios de transferencia, son las presunciones sobre su relación cuando estas hagan cualquier tipo de negocio. Ya vimos varios ejemplos en las legislaciones en cuales se aplican estas presunciones, de igual manera, analizamos la diferencia entre las presunciones de hecho y de derecho. También y fundamentalmente se analizó cómo estas presunciones

dejan en cierta manera a las empresas en un ámbito en el cual se les considera partes relacionadas sin que puedan presentar prueba en contrario.

La afectación de esta presunción a las empresas es sustancial, debemos separar las presunciones y las afectaciones que cada presunción causa a las empresas. Primero los países con sistemas normativos en los cuales se establece una presunción de hecho; entre estos, como revisamos anteriormente, se encuentran legislaciones como la mexicana y la venezolana. Estas legislaciones prescriben una presunción en la cual se puede presentar prueba en contra de dicha presunción. De esta manera la carga probatoria es trasladada al administrado. Éste tiene el deber y en cierta forma la oportunidad de demostrar que las empresas con las que hacen negocios en paraísos fiscales, no son partes relacionadas.

El tema probatorio y el proceso necesario para demostrar que no existe una vinculación con empresas en paraísos fiscales es complicado, sobre todo dada la protección que dan los paraísos fiscales a la información de las empresas que operan dentro de su jurisdicción. Esta dificultad no obsta que el administrado en el caso de obtener pruebas de la no vinculación con la compañía establecida en un Paraíso Fiscal pueda desvirtuar la presunción y beneficiarse dejando de aplicar el régimen de precios de transferencia.

Las condiciones para desvirtuar la presunción serán comentadas en el siguiente capítulo, en cual podremos analizar con más profundidad este tema. Si bien las empresas llegan a tener una afectación al tener que demostrar que no son partes relacionadas con las empresas en paraísos fiscales, estas tienen la posibilidad de hacerlo o simplemente aceptar la presunción establecida por la Administración aún cuando no sea cierta. La carga probatoria es una oportunidad en la cual al demostrar que se hacen negocios con estas empresas no necesariamente se está buscando evadir las cargas tributarias en cada estado en el cual operan las empresas; por el contrario, las transacciones y los precios utilizados en las mismas pueden deberse a estrategias comerciales.

Cuando vemos una afectación considerablemente grande, es el momento en el cual las legislaciones han decidido normar con una presunción de derecho. Esta, como vimos anteriormente, no acepta prueba en su contra. Como consecuencia las empresas se ven

directamente relacionadas en el régimen de precios de transferencia, sin ser estas partes vinculadas. Esta vinculación se realiza sin que éstas tengan, de manera segura y comprobada, una relación con dichas empresas. La afectación que esto causa, es que directamente las empresas entraran en un régimen de precios de transferencia, y tendrán que atenerse bajo toda la normativa que esto enmarca. Si bien realizar negocios al precio de mercado y el principio de plena competencia es lo que buscan todas las administraciones, las afectaciones a las empresas pueden ser devastadoras.

La primera afectación que recae sobre las empresas que vemos por esta presunción de derecho, es la indefensión en que se deja a las empresas. Esto perjudica al manejo de la seguridad jurídica por la cual se debe regir todas las personas naturales y jurídicas en cada Estado. Cuando se presentan estas presunciones en nuestra legislación, obliga al contribuyente a una carga impositiva o ajustarse a un régimen, bajo el cual con la presentación de las pruebas indicadas no debería estar. Sin embargo, al momento de hacer, de esta, una presunción de derecho, se le niega inmediatamente la posibilidad de probar su falta de vinculación. Así, negando al contribuyente a justificar de manera adecuada su libre comportamiento de mercado con una empresa localizada en paraísos fiscales. Si bien podría ser suficiente justificación el demostrar que se manejan los precios basados en los precios similares del mercado, la legislación no lo permite.

Otra gran afectación que tienen las compañías con la presunción de partes relacionadas es la que obliga a las empresas que realizan negocios con empresas en paraísos fiscales a ajustarse de cierta forma a las diferentes normativas en las que recaen las empresas que realizan operaciones vinculadas. Ejemplos de esta normativa en nuestra legislación son:

Art. 84.- Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precio de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento. La Administración Tributaria mediante resolución general definirá las directrices para

determinar los contribuyentes obligados a presentar la información de operaciones con partes relacionadas así como el contenido de los anexos e informes correspondientes. La no entrega de dicho informe, así como la entrega incompleta, inexacta o con datos falsos será sancionada con multas de hasta USD. 15.000 dólares, de conformidad con la resolución que para tal efecto se emita.

Otros artículos en los cuales se establecen los métodos para comparabilidad del principio de plena competencia, serían los cuales estas empresas deberán regirse por el sistema de precio de transferencia. El artículo 84 del Reglamento, se estableció que deberán presentar los informes de acuerdo a lo establecido en el, valga la redundancia, informe de integración de precio de transferencia el cual fue expedido por el SRI en Enero del 2006. En este informe se encuentra establecido todo lo relacionado con la información que deberán proveer las empresas al Servicio de Rentas Internas. Podemos analizar algunos artículos en los cuales las empresas que entran en la presunción de derecho establecida por nuestra legislación, se verán afectadas al momento de redactar sus informes anuales.

Art. 1. Los contribuyente del Impuesto a la Renta que hayan efectuada operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo periodo fiscal en un monto acumulado superior a trescientos mil dólares de los Estados Unidos de América, deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo y el Informe Integral de Precios de Transferencia.

El artículo 3 de dicho Informe establece que; Este Informe deberá contener la siguiente información;

1. El análisis del entorno económico, sectorial y del negocio, en particular en el que se configure las transacciones.
2. Las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.
3. Los riesgos asumidos y activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones.
4. Identificación de las partes relacionadas en el exterior con las que se realizaron las transacciones que se declaran, indicando el tipo de relación sostenida y porcentaje de participación.
5. En detalle y la cuantificación de la operaciones realizadas con partes relacionadas.

En estos informes deberán presentarse toda la información sobre las partes relacionadas, en este caso el perjuicio que se llevan los contribuyentes, es el hecho que no son partes relacionadas, así que el realizar este tipo de información, que en cierta forma confirmaría que no son partes relacionadas, esto será tratado en el próximo capítulo, perjudica a los contribuyentes. Dentro de este informe se deberá desarrollar los métodos por los cuales se ajustan los contribuyentes al principio de plena competencia. En estos suele haber

mucho disgusto entre las personas jurídicas dependientes del régimen de precios de transferencia. Esto no es solo a nivel nacional, sino, a nivel internacional.

Del análisis de las disposiciones normativas mexicanas en materia de precios de transferencia, más que su posible problema inconstitucionalidad, el mayor riesgo radica en la falta de información de operaciones comparables, para su determinación.

Lo anterior, puesto que en nuestro país desafortunadamente las autoridades fiscales no cuentan con mucha disponibilidad de información de operaciones comparables respecto de las operaciones que contribuyentes mexicanos realizan con partes relacionadas en el extranjero.

Lo cual genera que la información que posiblemente sea utilizada por la autoridad no resulte exactamente aplicable al caso concreto del contribuyente revisado, por no poderse haber aplicado información de operaciones idénticas o con alto grado de similitud, lo cual trae como consecuencia falta de confiabilidad en los resultados de la aplicación de los métodos.⁷¹

El problema de la comparabilidad en la cual se van a realizar las apreciaciones de precios de transferencia, suelen llegar a ser hasta subjetivas para la administración. Por la cual esta deberá encontrar precios en actividades similares. Estas actividades similares deben llegar a ser en muchos sentidos. No solo el precio en sí de la cosa, sino de donde viene este producto o servicio, bajo qué condiciones se realizan estas transacciones, todas son situaciones bastantes particulares en las cuales encontrar una situación similar es bastante complicado para la administración, y puede llegar a ser bastante perjudicial para los contribuyentes. Si bien este es un tema más de lleno de los precios de transferencia, las personas jurídicas que no tienen relación con empresas en paraísos fiscales, se verían afectadas por esta inclusión, por lo cual se podrían llegar a modificar los precios por los cuales ellos realizaron las transacciones, sin que hayan realizado operaciones de ningún tipo con partes relacionadas. Como podemos ver en México pasa esta situación;

Es por tal motivo, que independientemente que la legislación normativa teóricamente se encuentre apegada a nuestra Constitución, al momento de ser aplicada por la autoridad hacendaria, es que su determinación puede resultar violatoria a la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por no gravar a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva, pues al tomar operaciones independientes no idénticas o similares a las que

⁷¹Luz Edelmira Muñoz Herrera. "Inconstitucionalidad en ajustes de precios de transferencia por parte de la autoridad fiscal en México" ". Universidad de la Salle. http://bajio.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_14/maestros_inconstitucionalidad.html 2/11/2012

realiza en contribuyente revisado, genera que los resultados no resulten apegados a la realidad.⁷²

Desde un punto de vista económico la afectación es grave. Al momento de regirse bajo el régimen de precios de transferencia las empresas deberán mantener el valor de las operaciones de acuerdo con las similares del mercado, esto quiere decir que ciertas estrategias económicas que podrían ser utilizadas para entrar a un mercado o establecer como marca o servicio podrían verse perjudicadas. Si un producto quiere entrar en Panamá por ejemplo, y para entrar con precios bajos para impulsarse en el mercado, los empresarios no podrían realizar dicha operación con satisfacción, ya que el régimen llegaría a corregir las actuaciones y así perjudicar a las empresas, aunque bien no hayan realizado operaciones con partes relacionadas.

4 Justificaciones para desvirtuar la vinculación.

En los capítulos anteriores pudimos revisar sobre, la globalización y las multinacionales, y el impacto que estos fenómenos han tenido a nivel mundial, como las vinculaciones de empresas alrededor del mundo. Debido a esta vinculación nos encontramos con la necesidad de las legislaciones de regular ciertas actuaciones de las empresas, para poder, de manera satisfactoria recaudar los tributos que cada contribuyente genera en cada fuente específica. De esta manera se crean los precios de transferencia y se norman las actuaciones de las empresas relacionadas. Dentro del régimen de partes relacionadas se incluye a las empresas que trabajan en paraísos fiscales, esto basado en una presunción de derecho en nuestra legislación. Como vimos en el capítulo anterior esta vinculación perjudica a las empresas. El objetivo de este capítulo es desvirtuar esta presunción de derecho.

⁷² Luz Edelmira Muñoz Herrera. "Inconstitucionalidad en ajustes de precios de transferencia por parte de la autoridad fiscal en México". Universidad de la Salle.
http://bajio.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_14/maestros_inconstitucionalidad.html 2/11/2012

4.1 Desde el punto de vista legal.

Considerándolo desde el punto de vista legal hay algunas razones para desvirtuar esta presunción de vinculación. Primero tendríamos que comenzar con la presunción de inocencia hasta probado lo contrario, este principio estipulado en nuestra Constitución en el artículo 76, numeral dos dice lo siguiente; “2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada”. Esta presunción no solo es parte de nuestra Constitución, sino también, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en el cual en su artículo 11 establece que “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.” Como podemos ver en este caso, la presunción de derecho no admite prueba en contrario, de esta manera se podría ir en contra del principio de inocencia plasmado en nuestra Constitución y en contra de los Principios Universales de Derecho Humanos. Si bien este no es un proceso, la vinculación lleva a las empresas a tener una carga que no ha sido probada en su contra, y que no deja ser desvirtuada basada en pruebas. Este principio básico en nuestra legislación permite a todos tener la oportunidad de gozar de inocencia sin hasta que se pruebe lo contrario, si bien este es un principio más relacionado con procesos penales, en este caso solo puede considerarse que la administración está imponiendo una presunción la cual va a causar una gran afectación a las personas jurídicas y naturales en el Ecuador. Como referencia podemos ver una sentencia del Derecho Español en el cual el Tribunal Constitucional Español expresa sobre este tema;

Así, por la STCE N° 18/1981, de fecha 8/6/1981, dictada por la Sala Primera, del Tribunal Constitucional Español, se ha sentado el criterio que los principios aplicables en el Derecho Penal, son aplicables al Derecho Administrativo. En particular, aquellos derechos reconocidos en el artículo 24 de la CE, siendo esta las primeras tesis adoptadas por el Tribunal, en la que se ha sostenido lo siguiente:

Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.⁷³

La presunción de inocencia es elemental en cualquier sociedad, en la cual basarse en la inocencia de las personas antes de imponer algún tipo de sanción es necesario. Si bien la presunción no llega a ser una sanción, está claro que es una carga, de la cual no deberían estar obligados los contribuyentes sin prueba en su contra, o sin la posibilidad de probar su desvinculación para su propio beneficio. El principio de inocencia según Cabanellas es;

En materia penal existe una suposición que, aun no escrita en la ley o los códigos, no resulta menos fundamental; consiste en la presunción de inocencia. En virtud de la misma, la carga de la prueba del delito y de la participación del procesado incumbe al acusador, pues la duda beneficia al acusado; y este debe ser tratado como inocente, hasta que se pronuncie contra él la condena definitiva.⁷⁴

En la definición de Cabanellas, expresa que este es un principio de derecho penal, pero como mencionamos anteriormente, este principio y derecho de los ciudadanos, cubre todas las ramas no solo la penal, y esta sobre todo en la rama tributaria. Un concepto que menciona Cabanellas, de suma importancia, es que la carga de la prueba es y de la participación del procesado incumbe al acusador. En este caso sería la Administración probar la vinculación de las empresas. Sin embargo, al ser complicado que las empresas saquen información veraz sobre las transacciones que se realizan con paraísos fiscales, la carga de la prueba puede ser trasladada al contribuyente, para que este tenga la responsabilidad de probar que no es vinculado con estas empresas. Al realizar esto lo que buscamos que la presunción deje de ser de derecho y se convierta en una presunción de hecho, en la cual se admite prueba en contrario.

El principio de inocencia, y el de la carga probatoria son fundamentales para el cumplimiento de las obligaciones de las empresas, estos obligan al Estado a actuar de manera equitativa con todos. Al mencionar esto es necesario revisar otro principio del

⁷³Rodney Maciel Guerreño. La Presunción de Inocencia como derecho fundamental en el Derecho sancionador tributario. Análisis comparado de la legislación Española y la Paraguaya. *Revista Jurídica Online* http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2010/28/28_441a484_la_presuncion.pdf 12/10/2012

⁷⁴Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986. Pag. 391

derecho tributario, este es el de igualdad. En nuestro Código Tributario se establece el siguiente: “**Art. 5.-** Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

El principio de igualdad de acuerdo a Cabanellas; “El que establece igual trato, e iguales oportunidades en cuanto a derechos y obligaciones.” Más adelante continua la definición “En lo provisional, la uniformidad de criterio en cuanto a obligaciones y derechos pasivos, sin diferencia clasista, racionales, de sexo, creencias religiosas, ideas políticas o sindicales.”⁷⁵ Este principio llega a ser relevante para desvirtuar la vinculación, ya que el Estado debe ver a todos como iguales, en este caso no debería imponer una obligación a las empresas solo por el hecho de realizar negocios con empresas en paraísos fiscales. Sobre todo si no se ha probado su vinculación con estas empresas, en consecuencia, imponer esta carga sobre las empresas esta contrariando el principio de igual. Dentro del principio de igualdad es necesario resaltar que este también cubre el que las cargas públicas en los administrados debe seguir con este principio, y al separarse del mismo o trasladar la carga de la prueba, o simplemente no dar una oportunidad para presentarla se está yendo en su contra.

Junto con este principio de igualdad encontramos el derecho de libre asociación para actividades económicas. Este derecho establecido en nuestra Constitución en el artículo 66 dice: “Se reconoce y garantizará a las personas: 15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.”

Este derecho por el cual no debe limitarse el desarrollo de actividades económicas se ve perjudicado con la presunción de derecho de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que al establecer la presunción se perjudica a los empresarios al momento de realizar actividades económicas con empresas en Paraísos Fiscales. Así el desarrollo de actividades económicas se ve afectado por este tipo de presunciones.

⁷⁵ Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986. Pag. 413

Al momento de cambiar esta presunción de vinculación, a una presunción de hecho en la cual pueda ser probado la desvinculación de las empresas en Paraísos Fiscales. Estos principios y derechos podrán ser garantizados, ya que se podrá probar lo contrario. En el aspecto legal, la vinculación por presunción de derecho es una afectación a ciertos principios generales y derechos constitucionales, por los cuales nos regimos como sociedad.

Estos principios y derechos deben ser respetados por la Administración para su correcto uso de sus potestades coactivas. Cambiar la presunción a una presunción de hecho daría alternativas al contribuyente para probar lo contrario, y así separarse del régimen de precios de transferencia. Esto es elemental ya que le administrado tiene la opción de probar lo contrario, y si no lo logra la Administración Tributaria con más razón, puede obligar a las empresas a someterse al régimen de precios de transferencia. Siempre y cuando las partes se mantengan dentro de las líneas legales no debería existir ninguna manera para que no se desvirtúe esta vinculación.

4.2 Desde el punto de vista económico.

4.2.1 Desde el punto de vista del Administrado

En el sentido económico la desvinculación de partes relacionadas es bastante simple. Al momento de sacar a las empresas del régimen de transferencia estas tendrán una carga impositiva y administrativa menor. Ya que no deberán elaborar todos los informes y ajustarse a los precios de transferencia de acuerdo con lo establecido en la ley. Esto se realiza en base a que los precios que manejen estas empresas con otras en paraísos fiscales pueden desde un principio ya estar ajustadas a los del mercado. Pero donde la vinculación afecta a las empresas es que económicamente estos no podrán realizar ciertas actuaciones para su beneficio, si están incluidas en los precios de transferencias. La autora Abella nombra algunos de los problemas económicos para las empresas bajo régimen de transferencia.

Comparada con la elevada carga administrativa para las empresas y para los entes fiscalizadores, la confiabilidad de los estudios de precios de transferencia puede resultar

relativamente baja, porque las variables que inciden en la formación de los precios son infinitas. La diferencia de precios se puede explicar en infinidad de factores, como los recogidos en la Guías de la OCDE, algunos de los cuales podemos señalar al azar, así: los cambios en la demanda, en el tipo de cambio, el costo de oportunidad de los recursos invertidos, la fase de la cadena comercial en que se actúa, el estado de terminación del producto, el flujo esperado de ingresos, la proyección del negocio, las sinergias comerciales, la posición en el mercado, el potencial del mercado, las ventajas competitivas, el ciclo de vida, la singularidad del producto, la liquidez, las burbujas o anomalías a corto plazo, el tipo de activos, el flujo futuro de caja esperado, la tasa de retorno, la recuperación de costos, los riesgos asumidos, los descuentos por volumen, los términos de venta, los ajustes de capital de trabajo, etc.⁷⁶

Todos estos son problemas, por los que una empresa, se podría ver perjudicada al momento de entrar en los precios de transferencia, ya que la singularidad de cada operación es tan distinta de otras, al momento de hacer las similitudes que parecieran razonables para una situación, en el fondo perjudican económicamente a la empresa. Esto podría ser corregido con un cambio en la legislación en el cual se establezca que salvo prueba en contrario, las empresas que realicen operaciones con otras establecidas en paraísos fiscales, serán consideradas partes relacionadas.

La desvinculación en el sentido económico se lo haría en base a la demostración y verificación de ciertos elementos de parte de la compañía situada en un paraíso fiscal. Con la presentación de indicadores financieros, resultados o los márgenes mínimos se podría crear una clara evidencia que esta empresa no es una parte vinculada, ya que no se trataría de una mera empresa de papel, sino una compañía independiente que da un valor agregado y posee una cadena de valor definido por Porter:

*Every firm is a collection of activities that are performed to design, produce, market, deliver and support its product. All these activities can be represented using a value chain [...]. A firm's value chain and the way it performs individual activities are a reflection of its history, its strategy its approach to implementing its strategy, underlying economics of the activities themselves.*⁷⁷

⁷⁶ Maria del Pilar Abella. "Tratamiento de los vinculados económicos" *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2008 Bogotá. Pag. 70

⁷⁷ Michael Porter. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Nueva York: Collier Macmillan, 1985. Pag. 36.

Cada empresa es un conjunto de actividades que se llevan a cabo para diseñar, producir, comercializar, entregar y apoyar su producto. Todas estas actividades se puede representar mediante una cadena de valor [...]. Cadena de valor de una empresa y la forma en que realiza actividades individuales son un reflejo de su

La logística en la cadena de valor es un claro método de comprobación de la desvinculación de partes relacionadas. Con el hecho de demostrar que la cadena de valor es clara y real, dentro de la actividad que realice la compañía situada en el paraíso fiscal, el proceso de desvirtuarían de la vinculación podrá ser más efectivo. Por ejemplo las empresas deberían presentar ratios financieros de rentabilidad como el margen bruto u operativo superiores a un porcentaje determinado, o a su vez, los gastos operativos deben ser de al menos un porcentaje determinado de sus ingresos. De esta manera la desvinculación de partes relacionadas con la empresas en el paraíso fiscal queda comprobada.

4.2.2 Desde el punto de vista del Estado

Esta afectación económica, como menciona levemente Abella, pasa a ser una carga para los entes fiscalizadores. Ya que ellos deberán hacer todos estos estudios de comparabilidad y verificar los informes de todas las empresas. Al separarse a esta presunción se puede dejar de investigar a estas empresas siempre y cuando prueben que no actúan con partes relacionadas, prueba que tendrán que realizar solo una vez y no habría que verificar cada operación que estas realicen. Nuevamente Abella nombra algunas de las operación que debe hacer la administración dentro del régimen de precio de transferencia;

Se debe realizar un trabajo en conjunto entre economistas, contadores y abogados que incluye los siguientes pasos: i) estudiar si existe vinculación económica, para lo cual puede ser necesario absolver un extenso test y analizar diversos riesgos e interpretaciones; ii) buscar información sobre precios normales de mercado abierto, en operaciones que sean comparables con las realizadas; iii) efectuar el análisis funcional de las actividades, responsabilidades asumidas por cada parte, activos utilizados, riesgos incurridos etc.; iv) elegir el método más apropiado; v) realizar el análisis económico (establecer el rango estadístico intercuartilico, ordenando los precios o márgenes de utilidad para descartar los extremos más altos y más bajos); vi) elegir los valores de referencia a utilizar y sobre esa base hacer los ajustes para sustituir los precios acordados, por los precio de referencia determinados.⁷⁸

Todos estos procedimientos son una carga muy considerable para las Administraciones, al separar a ciertas empresas del régimen de precios de transferencia, facilitaría a la

historia, de su estrategia de su enfoque para la implementación de su estrategia, y sus componentes económicos subyacentes de las propias actividades.

⁷⁸ Maria del Pilar Abella. “Tratamiento de los vinculados económicos” *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2008 Bogotá. Pag. 69

administración en enfocarse en las empresas que si realizan operaciones con partes relacionadas. Esto quiere decir que tendrían más tiempo los funcionarios públicos para concentrarse en este tipo de empresas en específico, y en este caso en especial tiempo es dinero, ya que las personas encargadas de estos procedimientos tendrían una menor carga de estudios sobre si, si se eliminan del régimen a estas empresas.

Los argumentos económicos para la desvinculación, se resumen en el hecho que sería menos trabajo para la entidad fiscalizadora y también para los contribuyentes. De igual manera, este beneficio económico a favor de los contribuyentes es notorio, por las maneras en las cuales podrán determinar los precios de acuerdo al mercado y con diferentes objetivos, dependiendo de cada situación u operación, sin estar vinculados a ninguna empresa en los paraísos fiscales, y sin estar sometidos a un régimen de precios de transferencia.

Un problema que surge es como podrán probar las empresas que no son vinculadas con otras en paraísos fiscales. Si bien sabemos que las empresas en paraísos fiscales son reservadas sobre sus accionistas y de donde proviene los fondos. La prueba pueden ser los simples precios que se utilizan, estos pueden demostrarse que se adapta a la realidad del mercado, que realicen operaciones con empresas en paraísos fiscales no quiere decir que los precios que utilizan son anormales para el mercado, Con la simple demostración que los precios son los justos en una operación podría verificarse que no son relacionados. De igual manera, de manera probatoria se podría pedir a las empresas en los paraísos fiscales que se de por sentado que no son partes relacionadas, así podrían hacer verificaciones basadas en los accionistas y en las diferentes maneras de vinculación en las cuales las empresas podrán comprobar que no son vinculadas.

4.3 Desde el punto de vista de agregación de valor.

Al elaborar una nueva presunción, ésta siendo una presunción de hecho, se agrega un valor a la legislación. Este valor que se agrega es el hecho que va a seguir con el resto de normativa ecuatoriana, respetando los principios y derechos. También ayuda

económicamente a las empresas y a la administración quitando carga sobre ellos. Pero otra agregado que encontramos es la posibilidad de ampliar la esfera en que las empresas puedan manejar negocios de manera justa a nivel de distintos mercados sin restricciones. Este es un gran valor ya que abra las puertas a nuevas inversiones, siempre y cuando que se manejen dentro de la ley y con precios establecidos en el mercado, estas nuevas inversiones podrán ver al Ecuador como un país el cual no se cierra ante la posibilidad de realizar negocios con empresas en países considerados paraísos fiscales o de baja imposición.

Este punto es bastante importante ya que el Ecuador está en constante competencia con sus países vecinos por atraer inversión. Como bien sabemos varios países en Sudamérica, incluyendo nuestros vecinos directos, manejan la presunción de partes relacionadas con paraísos fiscales como una presunción de hecho. Al probar que se manejan de manera independiente las relaciones y que no son partes relacionadas, estas dejan de entrar en el régimen de precios de transferencia. Es sustancial que el Ecuador no se quede en la pelea por la captación de inversión. Ya que con inversión que generan empleos y que dejan capital dentro de cada fuente en la que participan las empresas es necesaria para el desarrollo de cualquier sociedad. Es claro que las grandes empresas ahora se sitúan dentro de paraísos fiscales, pero no todas las empresas en esos países son empresas relacionadas, sino, son empresas independientes que desean manejar y crecer en sus negocios. Realizar negocios y operaciones con estas empresas no deberían estar restringido por nuestra legislación, esos son mercados grandes en los cuales existen intereses entrar para el Ecuador.

Además, si bien no se puede generalizar, ya que existe empresas situadas en paraísos fiscales que son efectivamente de papel, hay muchas que viéndose atraídas por los beneficios tributarios que brindan estos países, brindan servicios y han desarrollado tecnología de punta, que pueden ayudar en procesos industriales importantes en el Ecuador. Un ejemplo de esto es Schlumberger Surencó S.A, una sucursal de una compañía domiciliada en Panamá que es la pionera en servicios petroleros, que en la actualidad presta servicios tanto en las compañías estatales como en las privadas. Lo cual se ha traducido en mayores ingresos petroleros para el país. No se puede negar que empresas como estas dan

un valor agregado a un proceso de valor en la industria petrolera, y además, generan innumerables fuentes de trabajo que benefician al país.

5 Conclusiones

El constante crecimiento de las empresas y multinacionales y el fenómeno de la globalización son una realidad, estos han llegado a todos los rincones de nuestro planeta, y claro nos afecta a los ecuatorianos a diario. Los grupos económicos y partes relacionadas se han convertido en una fuente generadora de renta muy sustancial para los Estados. Las inversiones que estos acarrearán con sus actividades son tributables en los países en los cuales están situadas estas grandes empresas. La preocupación de los administradores de captar los tributos generados en su jurisdicción es una preocupación justificada, ya que las grandes empresas han encontrado métodos de manipular los precios utilizados entre empresas relacionadas para mejorar las utilidades internas. Así los países se ven obligados a formar normativas, que capturen la mayor cantidad de tributos que se justifiquen con las actuaciones de las empresas en cada país. Los precios de transferencia y partes relacionadas son parte de esta normativa, en la cual se trata de detener la manipulación de las multinacionales sobre sus obligaciones tributarias.

Con estas nuevas normativas sobre precios de transferencia, los países en su mayoría, han incluido como partes relacionadas a las empresas que se sitúan en paraísos fiscales o países de baja imposición. Como se revisó en los capítulos previos, los paraísos fiscales se convirtieron en una herramienta para evitar la imposición en países con obligaciones tributarias más elevadas. Las grandes empresas y grupos económicos se han domiciliado en paraísos fiscales para mediante precios de transferencia, evitar mayores cargas tributarias. En consecuencia, se ha creado normativa en la cual se crea vinculación, mediante presunción, para empresas que realicen negocios con empresas que estén domiciliadas en paraísos fiscales. Esto quiere decir que han hecho una presunción de hecho, en algunos casos y de derecho en otros.

Esta tesis busca que el Ecuador cambie su presunción a una presunción de hecho. Como se analizó en el tercer capítulo, las presunciones deben justificarse de acuerdo a la realidad de los que se está tipificando. En este caso la presunción de derecho se hace en base a la búsqueda de obligar a las empresas a tributar en el Ecuador cuando realicen actividades con empresas en paraísos fiscales. Si bien la presunción es justificada, el hacerla una presunción de derecho perjudica a los administrados. Nos basamos en las afectaciones que estas causan y los problemas, económicos y jurídicos de la presunción de derecho. Las afectación que se revisaron justifican el cambio, el hecho que funciona dentro de otras legislaciones justifica la practicidad de esta presunción de hecho. Aceptar prueba en contrario de la presunción crea un nuevo espacio para los administrados de justificar sus actuaciones con empresas domiciliadas en paraísos fiscales, sin verse involucradas como partes relacionadas y bajo el régimen de precios de transferencia, régimen que puede causar problemas para los contribuyentes y la administración fiscal.

La presunción de hecho que podríamos tener en nuestra legislación, podría ser basada en la que encontramos en la legislación mexicana, la cual establece lo siguiente;

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conformes a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Esta presunción de hecho es un ejemplo por el cual nos podríamos basar. El artículo 215 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es muy claro al detallar que se consideran partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que se hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Es así que si se presenta que los precios son entre partes independientes y efectivamente son independientes no se deberían regir bajo la normativa de precios de transferencia. Este ejemplo de presunción, ha sido útil en la práctica mexicana, al igual que en la colombiana, venezolana y peruana por poner unos ejemplos. La presunción de hecho no cambia la realidad en las transacciones que hacen las empresas, solo da la oportunidad de desvirtuar a aquellas que no son partes relacionadas, mediante pruebas que puedan ser presentadas para la desvinculación.

El solo cambio del artículo no sería suficiente para una correcta presunción de hecho, se deberá establecer la manera en la cual se va a comprobar que son partes independientes, esto podría ir en el Informe que se debe redactar, la diferencia sería que este informe se lo haría una vez sobre estas empresas situadas en paraísos fiscales y no habría necesidad de volver a hacerlo, a menos que se presenten cambios que si conviertan en partes relacionadas a dichas empresas. Este informe sería el comprobante que no existen partes relacionadas, y que se manejan de manera independiente las dos compañías. Si bien puede no utilizarse los precios comunes del mercado estos pueden llegar a ser estrategias temporales que utilizan compañías en otros países. Los precios utilizados entre las dos empresas deberán ajustarse eventualmente a los precios regulares del mercado, e situaciones similares.

La necesidad de modificar este artículo y sobre todo la presunción que se realiza es muy importante para mantener un correcto control sobre las empresas relacionadas, hacer una vinculación con una presunción de derecho deja en indefensión a los contribuyentes, sobre su posible no vinculación con las empresas en paraísos fiscales. Hacer la presunción es justificada ya que muchas veces se trata de esconder y manipular resultados entre partes relacionadas, pero a las empresas que no son vinculadas se les presenta un perjuicio muy grande al imponer este tipo de presunción. Es así que una presunción de hecho entrega nuevamente, a los contribuyentes, la posibilidad de desvirtuar la presunción de hecho, separarse del régimen de precios de transferencia, y realizar negocios con empresas, domiciliadas en paraísos fiscales, de la misma manera con las que realizarían negocios con otras domiciliadas en países de igual imposición que el Ecuador.

6 Recomendaciones.

Una vez analizado el tema sobre precios de transferencia y la presunción de vinculación que se ha realizado en nuestro país, está claro que la reforma de una presunción de derecho a una de hecho es necesaria. Como se estableció, anteriormente, Ecuador

vincula a las compañías ecuatorianas que realizan negocios con compañías ubicadas en paraísos fiscales y jurisdicciones de baja imposición, bajo de denominativos de partes relacionadas; como los prescribe el artículo sin número siguiente al cuarto de la Ley de Régimen Tributario Interno, en los siguientes términos; “También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”.

Mi propuesta de reforma del antes mencionado artículo, se basa en incluir la frase “salvo prueba en contrario” al inicio del párrafo, dejando el artículo siguiente al cuarto de la LORTI de la siguiente manera; **“Salvo prueba en contrario, también se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”**.

Adicionalmente, se debería implementar un procedimiento con términos y autoridades que brinden al administrado un debido proceso, con las suficientes garantías, para que éste pueda demostrar que no existe vinculación con la compañía domiciliada en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, más allá de los negocios realizados.

Bibliografía

- Abella, María del Pilar. “Tratamiento de los vinculados económicos”. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Bogotá: Nomos, 2008.
- Abella, María del Pilar . “Tributación de los conglomerados económicos”. *Fundamentos de tributación*. Lozano, Eleonora. Bogotá: Temis,2008.
- Ahijado, Manuel. *Diccionario de Economía y Empresa*. Madrid: Pirámide, 1996.
- Almada, Lorena Marcela. Matich, Cecilia. Presunciones ley 11683. Parte I. Fiscalex consultoría Tributaria. <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm#dos> 29/09/2012
- Araujo, Alberto “Grupos Económicos” Quito. *Revista Lideres*. 29 de octubre del 2012.
- Barrantes Martínez, Carlos . *Precios de Transferencia en el Perú*. Revista Peruana de Derecho Tributario. Lima 2008.
- Bech, Ulrich. *¿Qué es la Globalización?*. Barcelona: Editorial Paidós,1998.
- Cabanellas, Guillermo . *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1986.
- De la Dehesa, Guillermo . *Comprender la Globalización*. Madrid: Alianza Editorial, 2000.
- Devis Echandía, Hernando . *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editor Alberti. 1986 Buenos Aires.
- Filippi, Piera. “El impuesto sobre la renta de los grupos de empresas multinacionales” *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pistone Pasquale. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

- Garbarino, Carlos. “La imposición de las rentas de la empresa multinacional” *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Victor Uckmar. Bogotá: Temis, 2003.
- Gonzalez-Bendixsen, Diego. “Precios de Transferencia”. *Fundamentos de tributación*. Eleonora Lozano. Bogotá: Temis, 2008.
- Greco, Orlando. *Diccionario de Economía*. Florida: Valleta Ediciones, 2006.
- Licto, Carlos. “Precios de Transferencia” *Comentarios a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*”. Mario Prado. Quito: Processum, 2008.
- Maciel Guerreño, Rodney. “La Presunción de Inocencia como derecho fundamental en el Derecho sancionador tributario. Análisis comparado de la legislación Española y la Paraguaya”. *Revista Jurídica Online*.
http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2010/28/28_441a484_la_presuncion.pdf 12/10/2012
- Moran, Theodoro . *Las Empresas Multinacionales*. Buenos Aires: Editorial Ateneo, 1991.
- Muñoz Herrera, Luz Edelmir . "Inconstitucionalidad en ajustes de precios de transferencia por parte de la autoridad Fiscal en México ". Universidad de la Salle.
http://bajio.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_14/maestros_inconstitucionalidad.html 2/11/2012
- Otis, James. *La Inversión Internacional en Países en Desarrollo*. Caracas: Editorial Arte, 1993.
- Palazuelos, Enrique. *Grandes Áreas de la economía Mundial*. Barcelona: Ariel Economía, 2002.
- Porter, Michael. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Nueva York: Colier Macmillan, 1985.

Raimondi, Carlos A. Atchabahian, Adolfo. *El Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Depalma, 2000.

Banco Central del Ecuador. Reporte del Sector Petrolero. <http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000984> 22/10/2012

Rodríguez, Rossana . “Precios de Transferencia. Referencia al régimen aplicable en el Perú”. *El tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI* Cesar García.. Buenos Aires: María Pons,. 2008.

Sánchez Zuraty, Manuel . *Diccionario Básico de Derecho*. Editorial E.S.A.P. Ambato 1986.

Soros, George. On Globalization. Nueva York: Public Affairs, 2002.

Stiglitz, Joseph . *Como hacer que funcione la globalización*. Bogotá: Editorial Taurus, 2000.

Uckmar, Victor. “Introducción”. *Curso de derecho tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003.

[OCDE. www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation). *Article Transfer Pricing; keeping it arm´s length*. 2008.

El Universo “El 89% de firmas locales son empresas familiares” Economía. Diario El Universo. Miércoles 16 de mayo del 2007
<http://www.eluniverso.com/2007/05/16/0001/9/099DE2143478476A84330A501E0ADFF7.html> 22/10/2012

Plexo Normativo

Acuerdo para evitar la doble imposición entre Ecuador y España Registro Oficial 253. 13 de Agosto 1993

Código Civil del Ecuador Registro Oficial Suplemento 46. 24 de Junio 2005

Código Tributario Registro Oficial Suplemento 38. 14 de Junio 2005

Constitución Política del Ecuador Registro Oficial 449. 20 de Octubre 2008

OCDE. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. 22 de Julio 2010

Estatuto Tributario de Colombia Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989

Informe de integración de precio de transferencia Registro Oficial 324. 25 de Abril 2008

La Ley del Impuestos Sobre la Renta de Méjico Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002.

Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina Gaceta Oficial 31 de diciembre 1999

Ley de Impuestos Sobre la Renta de Venezuela Gaceta Oficial no. 38628 16 de Febrero 2007

Ley de Mercado de Valores del Ecuador Registro Oficial Suplemento 215. 22 de Febrero 2006

Ley Reformativa para la equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial Suplemento 242.
29 de Diciembre 2007

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463. 17 de
Noviembre 2004

Modelo de Convenio para evitar la doble imposición publicado por la OCDE en 1963

OCDE Legislación en materia de precios de transferencia- Propuesta de enfoque Julio
2011

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro
Oficial Suplemento 209. 8 de Junio 2009

Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos

Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OCDE fiscal affairs entity

World Trade Organization. http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf
[24/10/12](#)