



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIO NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

I PROMOCIÓN MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Título

**Afectación a la base imponible por la cesión de uso de marcas y pago de
regalías a empresas relacionadas del exterior. Caso sector Industrial de
Guayaquil. Período 2008 – 2012.**

Tesis para optar al Título de Máster en Tributación

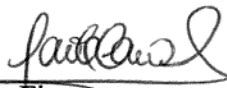
Autora: Paola Cano Carrasco

Director: Juan Carlos Campuzano

Guayaquil, mayo de 2016

Autoría

Yo, Paola Cano Carrasco, con CI 0917943979 declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así cómo, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora de la Tesis.



Firma

C.I. 0917943979

Autorización de publicación

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la intelectual del mismo.

Guayaquil, Mayo de 2016

Firma


PAOLA CANO CARRASCO

C.I. 0917943979

Resumen

La globalización económica ha permitido que los grupos multinacionales a través de las empresas que los conforman puedan actuar de manera interdependiente, de tal forma que realicen operaciones que beneficien a todo el grupo empresarial no solo en términos comerciales y jurídicos sino también en términos económicos tributarios.

Así también la tecnología cobra un papel importante en la era de la globalización ya que gracias a ésta, las operaciones entre las empresas vinculadas se dan de forma rápida y eficaz. Sin embargo, los beneficios obtenidos por las operaciones que realizan las empresas ha significado un alto riesgo a tratar para las Administraciones Tributarias, por cuanto esta dinamización de comercio ha permitido que se creen nuevas y renovadas formas para transferir los beneficios económicos de un país a otro o de una empresa a otra, es decir que la carga impositiva sea la menor posible.

Dentro de las operaciones intragrupo que hoy por hoy están haciendo uso los grupos multinacionales para conseguir beneficios tributarios están las ventas o cesiones de bienes intangibles, la transferencia o cesiones de uso de los intangibles, entre otros.

El presente trabajo analiza un caso de estudio de la ciudad de Guayaquil perteneciente a la industria del plástico de los años 2008 al 2012, cuya operación es la cesión de sus marcas a empresas relacionadas del Ecuador y del exterior.

Dado esto, lo que se pretende analizar es si la operación goza de esencia económica y por lo tanto si la contraprestación o regalía realizada por dicha cesión debe ser consignada como gasto por cuanto dicha cesión la realiza la empresa dueña de las marcas.

Una vez analizado la problemática se reconocerá los valores sobre los cuales la empresa ecuatoriana se ha visto beneficiada por la transacción y por ende el perjuicio al fisco.

Palabras claves.- globalización, multinacionales, bienes intangibles, marcas, cesión, licencia, regalía.

Abstract

Economic globalization has allowed multinational groups to act interdependently between companies, performing operations that benefit the whole group not only in commercial and legal terms but also in tax economic terms.

Technology also takes an important role in the era of globalization and thanks to this, transactions between related companies are given quickly and effectively. However, profit from operations by companies has meant a high risk to try for Tax Administrations, since this dynamic trade has allowed to create new and renewed ways to transfer economic benefits from one country to another or from one company to another, in order to low tax burden.

Within the intra-group transactions that nowadays are done by multinational groups to get tax benefits are: sales or disposals of intangible assets, transfer or assignment of use of intangible, among others.

This paper analyzes a case study from the city of Guayaquil belonging to the plastics industry for the years 2008 to 2012, whose operation is the transfer of its brands to related companies of Ecuador and abroad.

Given this, what it is to analyze is whether the transaction has economic substance and therefore whether the consideration or royalty by such assignment must be recorded as an expense because it is made by the company that owns the brands.

After analyzing the problem, will be determined the amounts on which the Ecuadorian company has benefited by the transaction and therefore the damage to the treasury will be recognized.

Key words. - globalization, multinational, intangible assets, trademarks, assignment, licensing, royalty.

DEDICATORIA

A mi amado esposo Andrés por su entrega, paciencia y ayuda incondicional.

A mi papi que ya no está y a mi mami por creer en mí.

Paola Cano Carrasco

Agradecimiento

A Dios por no dejarme ni un solo instante de mi vida y por darme siempre una segunda oportunidad.

A mi esposo y a todos los que de alguna forma estuvieron presentes en este proceso.

A Juan Carlos Campuzano por la guía y apoyo en este trabajo

Índice General

Capítulo 1. Marco Teórico	8
1.1 Bienes Intangibles	8
1.1.1 Definición	8
1.1.2 Clases de activos intangibles	11
1.1.3 Tipos de activos intangibles. Definición de Marca	13
1.2 Problemática que se suscita en el ámbito tributario en relación a los bienes intangibles	15
1.3 Modos de transferir la propiedad de los bienes intangibles	16
1.4 Pago por la cesión de derechos de activos intangibles (Regalías)	20
1.5 Creación de una marca	21
1.5.1 Tipos de Costos o estructura incurridos por una empresa para la creación de una marca y su futuro posicionamiento en el mercado	21
Capítulo 2. Desarrollo Metodológico	27
2.1 Análisis Descriptivo	27
2.1.1 Contexto de la industria del plástico en el ámbito internacional	27
2.1.2 Contexto de la industria del plástico en el Ecuador	30
2.1.4 Descripción de la compañía local	33
2.1.5 Descripción de la compañía del exterior	35
2.2 Análisis Cuantitativo	36
2.1.3 Transacción	36
Capítulo 3 Caso Práctico	39
3.1 Antecedentes	39
3.1.1 Antecedentes de la compañía local	39
3.1.2 Antecedentes de las compañías relacionadas del exterior	40
3.1.3 Antecedentes de la compañía relacionada del Ecuador	42
3.2 Evolución de la razón social	42
3.3 Composición de la participación accionaria de las empresas involucradas	43
3.4 Transacciones intercompañías	47
3.4.1 Transacciones bajo análisis	48
3.4.1.1 Cesión de Marcas	48
3.4.1.2 Cesión de licencias de uso de marcas	50
3.4.1.3 Consideraciones especiales para el análisis de la transacción cesión de licencias de uso de marca.	51
3.4.1.4 Pago de regalías por el uso de marca	53
3.5 Análisis de la operación: Pagos de regalías por concepto de uso de marcas y su correspondiente consignación como gasto en el formulario de Impuesto a la Renta (años 2008 – 2012).	56
3.5.1 Operaciones realizadas en el Año 2007	57
3.5.2 Operaciones realizadas en el Año 2008	58
3.5.3 Operaciones realizadas en el año 2009	58
3.5.4 Operaciones realizadas en el año 2010	59
3.5.5 Operaciones realizadas en los años 2011 y 2012	61
3.6 Resultado del análisis	63
3.6.1 Valor de regalías desconocidas como gasto	63
3.6.2 Cálculo del impacto en la recaudación ecuatoriana	64
Capítulo 4 Conclusiones y Recomendaciones	68
4.1. Conclusiones	68
4.2. Recomendaciones	73

Índice de Tablas

Tabla 1 Producción mundial del plástico	28
Tabla 2 Tipo de producción a nivel mundial.....	29
Tabla 3 Producción del plástico por producto.....	29
Tabla 4 Producto interno bruto por industria – Miles de dólares.....	30
Tabla 5 Composición del sector manufacturero en el Ecuador	31
Tabla 6. Resumen de la declaración de Impuesto a la Renta.....	38
Tabla 7 Composición accionaria de la empresa Emproplastin Ecuador S.A.	44
Tabla 8 Composición accionaria de la empresa relacionada panameña	44
Tabla 9 Composición accionaria de la empresa relacionada ecuatoriana	45
Tabla 10 Promoción y Publicidad de Emproplastin Ecuador S.A.	57
Tabla 11 Valor de ventas y cálculo de regalías años 2008 y 2009	59
Tabla 12 Valor de ventas y cálculo de regalías año 2010.....	60
Tabla 13 Valor de ventas y cálculo de regalías años 2011 y 2012	61
Tabla 14 Total de regalías no consideradas gasto	63
Tabla 15 Afectación tributaria año 2008.....	64
Tabla 16 Afectación tributaria año 2009.....	65
Tabla 17 Afectación Tributaria del año 2010.....	65
Tabla 18 Afectación tributaria del año 2011	65
Tabla 19 Afectación Tribuaria año 2012.....	66
Tabla 20 Afectación tributaria por impuesto a la renta por pagar	66

Índice de Figuras

Figura 1. Esquema de las definiciones que intervienen en este análisis	21
Figura 2. Producción mundial del plástico	28
Figura 3. Participación de las industrias en el PIB	30
Figura 4. Composición del sector manufacturero y su efecto en el PIB	31
Figura 5. PIB – Valores agregados brutos en la fabricación de productos químicos	32
Figura 6. Estructura organizacional de la empresa Emproplastin.....	33
Figura 7. Estructura Organizacional y Societaria	35
Figura 8. Procesos de Operaciones de Manufactura de Emproplastin México.....	36
Figura 9. Evolución de la razón social de las compañías relacionadas.....	42
Figura 10. Esquema del Grupo multinacional y operaciones vinculadas	55
Figura 11. Evolución de la marca Plastimar.....	56
Figura 12. Evolución del valor por regalías registrado como gasto por la empresa analizada.....	63
Figura 13. Impuesto a la Renta por pagar Declarado vs. Determinado	67

Introducción

El presente trabajo analiza un caso del sector industrial relacionado al plástico con la finalidad de ilustrar la erosión de la base imponible a través de gastos generados en la cesión de uso de marcas y pago de regalías entre empresas relacionadas.

El pago por concepto de uso de marcas a manera de regalías ha sido uno de los métodos empleados por empresas que forman parte de un grupo empresarial que en ciertos casos están liderados por empresas del exterior.

En este trabajo se analizará a manera de ejemplo el caso de una empresa de Guayaquil del sector industrial y como ésta a través de la cesión de su marca a una empresa relacionada nacional y del exterior disminuye su base imponible gravable para efectos del pago del Impuesto a la Renta. El período de análisis será a partir del año 2008 al 2012, período en el cual la Administración Tributaria cuenta con los datos para el respectivo análisis.

La Globalización Económica ha derivado en el acelerado desarrollo de las inversiones, el auge de la informática, la expansión de empresas multinacionales y los traslados de centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro. En la actualidad el comercio mundial -las dos terceras partes- es realizado entre empresas multinacionales y no entre países y alrededor de un tercio se realiza entre empresas de un mismo grupo empresarial.(Pérez, 2013)

El objetivo del crecimiento de la producción de las empresas es el intercambio de los bienes y servicios realizados entre ellas, pero también buscar beneficiarse de regímenes preferenciales de imposición y utilizar algún método que les permita disminuir los ingresos tributables.

Existen en el mercado compañías transnacionales que con el afán de disminuir el pago de impuestos utilizan figuras de compra venta con sus partes relacionadas. Estas transacciones son muy diversas, y van desde la compra-venta de productos, prestación de servicios intragrupos,

otorgamiento de préstamos —figura de subcapitalización—, compra venta de intangibles e incluso la cesión de marcas y un posterior pago de regalías por las mismas.

Con todo esto, las Administraciones Tributarias han tenido que evolucionar y desarrollar nuevas formas de fiscalización y así poder controlar operaciones que traspasan las fronteras.

Dentro de la planificación tributaria, el pago de regalías por el uso de marcas cedidas entre empresas relacionadas trae como consecuencia movimientos contables que pueden reflejarse dentro de este tipo de ejercicios como gastos que reducen la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta.

El abarcar todas las operaciones desarrolladas por las compañías ya sea con terceros independientes o con sus partes relacionadas conllevaría un estudio muy amplio y complejo. Por lo que en el presente estudio y dados los antecedentes descritos es importante conocer ¿Cómo el pago de regalías por marcas cedidas entre empresas relacionadas constituye un gasto imputable a la base imponible del impuesto a la renta y el efecto que trae sobre la recaudación tributaria?

De esta manera, este trabajo se enfocará únicamente en la cesión de marcas y el pago de regalías derivadas del uso de las mismas entre partes relacionadas y el efecto que trae sobre la recaudación tributaria.

Los pagos de regalías constituyen un gasto que las empresas podrían deducirse para el cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta, por lo que es esencial analizar si se cumplen las formalidades establecidas en la Legislación Tributaria vigente, además de analizar las condiciones y los acuerdos a los que han llegado las partes —sobre todo si se trata de partes relacionadas—; todo esto es importante para determinar si existen *beneficios ocultos* que conlleven a una elusión o evasión de impuestos.

Es importante para las Administraciones Tributarias controlar que las empresas paguen impuestos en cada jurisdicción fiscal en función de bases imponibles que resulten de transacciones realizadas en términos de mercado y no exista disminución de ingresos tributarios o incremento de gastos por deslocalización de beneficios.

Este trabajo se basará en una línea de investigación económica - tributaria que servirá para futuros trabajos y análisis de casos en la Administración Tributaria Ecuatoriana.

Como **objetivo general** se busca determinar si el pago de regalías por marcas cedidas entre empresas relacionadas constituye un gasto imputable a la base imponible del Impuesto a la Renta.

Así también con los objetivos específicos se busca analizar los tipos de costos y su estructura incurridos por una empresa para la creación de una marca, y su posterior posicionamiento en el mercado.

Establecer las posibles condiciones o *beneficios* de negocio en la cesión de marcas a partes relacionadas en operaciones intragrupo.

Evaluar el impacto tributario por el pago de regalías de una marca cedida a partes relacionadas en un caso de estudio aplicado a una empresa del sector industrial en los periodos 2008 al 2012.

Para efectos de lograr los objetivos de este trabajo, se realizará un análisis mixto, tanto cuantitativo porque se valorará el gasto por el pago de regalías por la cesión de marcas entre empresas relacionadas y como este afecta a la base imponible del Impuesto a la Renta por su deducción a los ingresos y cualitativo porque se analiza la normativa relacionada a los criterios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2010) y la Ley de Régimen tributario Interno (LRTI, 2007) respectiva; paralelamente se realizará una investigación

exploratoria y descriptiva respecto a las cesiones de marcas y el pago de regalías por su uso, entre empresas relacionadas.

El primer capítulo de este estudio se centra en el marco teórico sobre el cual se desarrolla la investigación, indicando los diferentes conceptos relevantes para comprender la temática del caso planteado, así como también se mencionan ciertos estudios en referencia al mismo.

En el segundo capítulo del presente trabajo se enfoca en la metodología empleada para el desarrollo del tema, aquí se hace una descripción del sector en el cual se desenvuelve la empresa a nivel internacional y nacional.

El tercer capítulo muestra la descripción de las operaciones como tal y los resultados obtenidos del análisis efectuado.

Finalmente, en el cuarto y quinto capítulo, se muestran las conclusiones y recomendaciones del trabajo las cuales servirán para futuros estudios.

Capítulo 1. Marco Teórico

1.1 Bienes Intangibles

Dado que el enfoque central de este trabajo está basado en la cesión de marcas entre empresas relacionadas, su posterior pago por el uso de las mismas a través de regalías y su incidencia en el ámbito fiscal, se consideran los siguientes conceptos relevantes que servirán como referencia para el desarrollo del tema.

Como primer punto se nombrará el concepto o definición de bienes intangibles y su clasificación para luego mencionar los modos de transferir la propiedad de los bienes intangibles entre empresas vinculadas, todo esto con el fin de conocer con más claridad los conceptos relacionados a este trabajo.

1.1.1 Definición

De acuerdo al alcance de este trabajo y su incidencia en el ámbito tributario, contable y económico, serán tomados los siguientes conceptos, de acuerdo a la normativa citada en el modelo de la OCDE, el cual con su Comité de Asuntos Fiscales, se encarga del desarrollo de medidas fiscales internacionales, a través de la elaboración de informes, publicaciones y modelos aplicables en materia de precios de transferencia que sirven de guía a sus países miembros y no miembros, elaboró un trabajo sobre activos intangibles, el cual se puede evidenciar en el capítulo VI de las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

En el capítulo VI apartado 6.2 del modelo de la OCDE (2010), se define como activo intangible de la siguiente manera:

En el ámbito de este Capítulo la expresión "activos intangibles" abarca los derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos. Asimismo, comprende la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el "know-how" y los secretos mercantiles. (...) Estos intangibles son activos que pueden tener un valor considerable, aunque carezcan de valor contable en el balance de la sociedad. También puede haber riesgos importantes asociados a ellos (por ejemplo, la responsabilidad contractual o de productos y daños medio-ambientales).

[Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), 2010, p. 97]

Otra definición que se puede considerar es la de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 38 2010) ya que su objetivo es hacer un estudio en cuanto al tratamiento contable de los activos intangibles -relacionados a marcas, patentes, nombres comerciales, marcas de fábrica, etc-.

Dentro de la misma NIC 38 se define de forma más sencilla a los activos intangibles. «Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física» (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010, p. 10)

En esta misma norma se establecen las condiciones o características que un activo intangible debe tener para ser enmarcado dentro de la definición. A continuación se las detalla:

- **Identificabilidad.**- un activo debe ser plenamente identificable, de tal forma que pueda ser separable, vendido, cedido o arrendable de su entidad. Adicionalmente nace de derechos legales o contractuales, los cuales pueden ser transferidos.
- **Control.**- con el fin de obtener los beneficios económicos que en un futuro procedan de sus recursos y que además se pueda restringir el acceso de terceros a tales beneficios.

- **Beneficios económicos futuros.**- se consideran a los ingresos o ahorro en el costo obtenidos por la venta de servicios o por el uso del activo.

Así también es importante mencionar lo que establece la NIC 38(2010) en su párrafo 63: «No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente» (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010, p. 20).

En cuanto a norma jurídica se puede citar conceptos relacionados a los activos intangibles de acuerdo al ámbito legal. LaCruz (1980), afirma: «En este sentido propio, son aquellos productos de la mente y la conciencia humana (pensamiento, ideas, concepciones) capaces de manifestación exterior difundible o repetible que de alguna forma pueden ser monopolizados, y a los que la ley concede su tutela» (p.339).

Por otra parte, la normativa legal ecuatoriana incluye en su Código Civil 583, 600 y 601 como términos generales, los siguientes: Código Civil (2012), lo define:

Art. 583.- Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales...

Incorporeales las que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas.

Art. 600.- Sobre las cosas incorporeales hay también una especie de propiedad, Así el usufructuario tiene la propiedad de su derecho de usufructo.

Art. 601.- Las producciones de talento o del ingenio son propiedad de sus autores.

(2012, p. 6)

Así también se pueden considerar otros conceptos como relevantes, en cuanto a bienes intangibles, por estar relacionados a precios de transferencia

El autor Cosín Ochaíta da su definición de bienes intangibles, relacionados a los precios de transferencia, (Cosín, 2007) afirma:

4. BIENES INTANGIBLES

Están constituidos por un conjunto de derechos y de relaciones de hecho susceptibles de valoración económica, aunque se materialice en títulos, teniendo por aptitud la de contribuir duraderamente a la obtención de ingresos, fruto de la actividad propia de la empresa. En su consecuencia, su función no es financiera, lo cual establece una línea divisoria entre los instrumentos financieros....(p. 38)

Es importante considerar también la definición económica de activos intangibles. El diccionario Dictionary of Economics, lo define así: Collin (2006) «Activos que tienen valor, pero que no pueden ser vistos (como el “goodwill”, derechos de autor, una patente o una marca)» (p. 103).

Considerando las definiciones anteriores, podríamos definir como activo o bien intangible: Toda cosa inmaterial, que surja de un derecho reconocido. Que pueda ser transferido y capaz de producir beneficios económicos para quien figure como propietario.

1.1.2 Clases de activos intangibles

Como se ha mencionado con anterioridad, las empresas multinacionales realizan operaciones entre sus vinculadas dando lugar a los precios de transferencia, por lo tanto, es importante mencionar, las clases de activos intangibles, enmarcados en este concepto. Según lo indica Cosín (2007), en el tema de precios de transferencia, los intangibles se dividen en tres clases:

1. **Intangibles de fabricación.**- son creados en la actividad de producción y en la de investigación y desarrollo. Como ejemplos podemos citar a las patentes y Know-How.

2. **Intangibles de mercado.**- se crean en las actividades de comercialización, de distribución y de servicios posventa. Entre ellos podemos citar a las marcas, nombres comerciales, imagen del grupo, licencias, listados de cliente, derechos de reproducción.
3. **Súper intangibles.**- esta clase de intangibles se dan cuando su creación generan barreras en la introducción de nuevas empresas en el sector por ejemplo las patentes cuando son muy efectivas, es decir que desarrollan barreras para que otras empresas del sector entren, creando un monopolio.

Así mismo, el apartado 6.3 y 6.4 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, se centran en los activos intangibles asociados a actividades comerciales y los clasifica como intangibles comerciales e intangibles de comercialización.

6.3 Los intangibles comerciales incluyen las patentes, el know-how, los diseños y los modelos que son utilizados para la producción de un bien o la prestación de un servicio, así como los intangibles que constituyen por sí mismos activos de una empresa transferidos a sus clientes o utilizados en la explotación de la misma (por ejemplo, los programas informáticos -"software"-). Los intangibles de comercialización son un tipo especial de intangibles comerciales de naturaleza distinta, como se estudiará más adelante...

6.4 Los intangibles de comercialización comprenden las marcas de fábrica y los nombres comerciales que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio, las listas de clientes, los canales de distribución y las denominaciones, símbolos o grafismos únicos que tienen un importante valor promocional para el producto en cuestión. Algunos intangibles de comercialización (por ejemplo, las

marcas de fábrica) pueden estar protegidas por la ley del país afectado y no pueden explotarse si no es con la autorización del propietario en lo que se refiere a los productos o servicios implicados. (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), 2010, p. 97)

1.1.3 Tipos de activos intangibles. Definición de Marca

A continuación se nombran conceptos de diferentes tipos de intangibles, de acuerdo a lo que indica Cosín (2007):

- **Propiedad Industrial.-** Formada por las patentes de invención y los certificados de protección de modelos de utilidad. El derecho de patente asegura al titular el disfrute exclusivo del invento patentado y su explotación, impidiendo a terceras personas no autorizadas la realización de actividades de explotación del invento. El modelo de utilidad es una especie de patente menor (tiene una duración de 10 años frente a la patente que tiene 20 años).
- **Propiedad Intelectual.-** Es un derecho sobre todas las creaciones literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible.
- **Marca, nombre comercial y rótulos.-** Es todo signo o medio que distinga o sirva para distinguir en el mercado productos o servicios de una persona, de productos o servicios idénticos o similares de otra persona. (Cosín, 2007, p.179)

Otras definiciones que menciona el autor sobre marca: Cosín (2007) «Marca es un nombre, término, signo, símbolo, diseño o una combinación de estos elementos, cuyo objetivo es

identificar los bienes y servicios de un vendedor o grupo de vendedores y diferenciarlos de las firmas de la competencia» (p. 48).

«Marca es un distintivo de identificación del producto fabricado en forma de nombre, logotipo, etc» (p.46).

Dentro de los activos de comercialización que mencionan las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, están las marcas de fábrica, cuyo organismo lo define como: OCDE (2010) «Una marca de fábrica es una denominación, símbolo o signo único que su propietario o licenciatario puede utilizar para identificar productos o servicios específicos de un fabricante o negociante determinado...» (p. 98).

Así también, la Organización Mundial de la propiedad intelectual define como marca: «Una marca es un signo distintivo que indica que ciertos bienes o servicios han sido producidos o proporcionados por una persona o empresa determinada. Su origen se remonta a la antigüedad, cuando los artesanos reproducían sus firmas o “marcas” en sus productos utilitarios o artísticos» [Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI)], s/f, p. 8]

Otra definición de marca es la que otorga, el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual (IEPI, 2015): «Marca es el signo distintivo que sirve para diferenciar un producto o servicio en el mercado esta marca puede ser una palabra, logotipo o gráfica, un olor un sonido....»

En términos legales, nuestra legislación en el Artículo 194 de la Ley de Propiedad Intelectual define como marca:

Art. 194.- Se entenderá por **marca** cualquier signo que sirva para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos que sean suficientemente distintivos y susceptibles de representación gráfica. También podrán registrarse como marca los lemas comerciales, siempre que no contengan alusiones a productos o marcas similares o expresiones que puedan perjudicar a dichos productos o marcas. Las asociaciones de productores, fabricantes, prestadores de servicios, organizaciones o grupos de personas, legalmente establecidos, podrán registrar marcas colectivas para distinguir en el mercado los productos o servicios de sus integrantes. (Comisión de Legislación y Codificación, 2006, p. 41)

Por otra parte, según la Asociación Americana de Marketing (AMA) es «un nombre, termino, símbolo o diseño, o una combinación de ellos, que trata de identificar los bienes o servicios de un vendedor o grupo de vendedores y diferenciarlos de los competidores».

De acuerdo a las definiciones citadas anteriormente se puede definir a la marca como un distintivo propio de un bien perteneciente a una empresa o persona natural que hace diferenciar un producto de otros de su misma categoría o especie, la cual puede ser desarrollada por la empresa o adquirida a terceros.

1.2 Problemática que se suscita en el ámbito tributario en relación a los bienes intangibles

Toda vez, al analizar los conceptos, clases y tipos de los bienes intangibles según diferentes organismos, se puede inferir que la utilización de tales bienes o su registro no generan en sí un problema o riesgo en términos tributarios que deban ser analizados por las autoridades fiscales de cada país. Sin embargo, la problemática surge cuando entre empresas de un mismo grupo

multinacional o empresas vinculadas realizan operaciones de transferencia o cesión de derechos de los activos intangibles sin la correcta valoración de tales activos y por consiguiente el justo valor sobre el cual debe ser gravada dicha transacción en términos de ingresos y su justa deducibilidad en términos del gasto en caso de generar un pago de regalías por el uso de dichos activos, disminuyendo la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto a la renta, en este caso el uso de una marca comercial, que es el tema principal de este trabajo.

1.3 Modos de transferir la propiedad de los bienes intangibles

A continuación se describe de forma breve cuatro modos usados comúnmente por las empresas multinacionales al momento para transferir sus bienes intangibles con compañías de su propio grupo y por lo cual se hace necesario el análisis de precios de transferencia, según Cosín (2007).

1. Venta de intangibles / Transmisión onerosa (compraventa, fusión, escisión)
2. Cesión del derecho de uso mediante licencia.
3. Cesión gratuita (por ejemplo donación)
4. Concesión administrativa

El autor indicado no hace un análisis en cuanto a la cesión gratuita —donación— ni a la concesión administrativa por cuanto en términos generales las administraciones fiscales no aceptan este tipo de transferencia de bienes intangibles por lo tanto son muy poco usadas. Sin embargo, las dos primeras formas de transferir los intangibles sí podrían generar riesgos tributarios al momento de su aplicación. A continuación se detallan dichas definiciones:

Venta de bienes intangibles Cosín (2007), define:

Los bienes intangibles por su propia naturaleza poseen una vinculación con el área geográfica en la que pueden ejercerse los derechos. Así mismo, dichos bienes están

en relación directa con el producto o servicios específicos al cual se asocian. Por estos motivos, la legislación mercantil exige, al transmitente o al que desarrolla el bien, que se establezca en la transmisión el área geográfica, producto y/o servicios en el que se ejerce los derechos o bienes que se transmiten. La relación del bien intangible al producto o servicios o al área geográfica determina en la mayoría de los casos un índice de ponderación en la valoración del bien intangible transmitido, todo ello, dentro de un contorno económico como es el mercado asociado. Este criterio de mercado plantea problemas específicos a la hora de valorar las transmisiones onerosas de bienes intangibles.

A manera de ejemplo el autor detalla las siguientes transferencias:

- Transmisión onerosa de intangibles asociados a productos intermedios (por ejemplo componentes, productos semitransformados, ingredientes auxiliares, etc.).
- Transmisión onerosa de intangibles asociados a productos finales dentro de un mercado de libre competencia o de un mercado oligopolista o de uno de precios regulados.
- Transmisión onerosa de bienes intangibles asociados a productos industriales, adquiridos por una entidad que los asociará a productos de consumo. (p.3)

En pocas palabras y de acuerdo al criterio señalado por el autor se puede definir que la venta de un bien intangible consiste en transferir el bien a alguien distinto al que desarrollo o creó dicho activo con el fin de recibir por él un valor razonable a lo que está en el mercado. Es importante contemplar en dicha transacción el lugar geográfico sobre el cual dicho bien está vinculado y sobre el cual se ejercerían los derechos de utilización. Al ser una venta de un bien intangible se esperaría que estos bienes dejen de ser parte de la empresa vendedora y dejen de

generar gastos por dichos intangibles, pero en la práctica esto no suele pasar, más aún si la transferencia se realiza entre empresas de un mismo grupo.

Cesión del derecho de uso mediante licencia.

La cesión del derecho de uso de los activos intangibles mediante licencia, es el método más utilizado por las empresas multinacionales. El autor Cosín (2007), lo describe de la siguiente manera:

La modalidad más común de transferencia del uso de un bien intangible es mediante licencia. El acuerdo de licencia supone el pago de un canon para obtener ciertos derechos sobre los bienes o activos intangibles, que tiene la naturaleza de periódico y está fijado de conformidad con la producción, las ventas o, en algunas ocasiones, en base a las utilidades o beneficios de quien los usa. El contrato de licencia deberá contener los siguientes términos:

- El derecho territorial que garantiza la licencia.
- El período contractual de utilización de la licencia.
- El tipo de canon o royalty, el método de cálculo y período de pago.
- Los derechos de uso que se conceden al licenciador por su propiedad.
- Los derechos de uso que se conceden al licenciario así como la frecuencia y el tipo de asistencia técnica que el licenciario recibe del licenciador, así como el coste de la misma.
- La situación, en su caso, de haber sido sublicenciada. (p.3)

Al otorgar el propietario el derecho de uso mediante licencia este tiene derecho a recibir una retribución por el uso de la misma, que como se mencionó podría ser a través de una regalía.

El Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual (IEPI) es el que se encarga de regular y controlar la aplicación de las leyes de la propiedad intelectual ecuatorianas, entendiéndose como propiedad intelectual las creaciones que surgen de la inventiva de una persona jurídica o natural.

El IEPI en la guía para comprender el derecho de autor en el Ecuador, elaborada por Luis Villarroel Villalón resalta como principales formas de transferencia de la propiedad intelectual: La transferencia o cesión de los derechos y las autorizaciones de uso o licencia. Villarroel (2011) afirma:

1. **La cesión o transferencia de derechos.-** la “cesión” del derecho es la transferencia que hace el autor de la obra, a un tercero, de todas o alguna de sus facultades patrimoniales (las facultades morales no se transfieren). Esta modalidad permite al autor recibir una suma determinada por su obra o la facultad que cede. (...) De acuerdo con la Ley Ecuatoriana, los contratos de autorización o explotación de las obras deben realizarse por escrito, por ello las cesiones deben constar por ese medio.
2. **Las licencias o autorizaciones de uso.-** la “licencia” es la autorización otorgada por el titular del derecho de autor, para utilizar una obra que no esté en el dominio público. A diferencia de la cesión, al otorgar licencia no se transfiere o pierde el derecho. (...) En Ecuador las licencias pueden ser exclusivas o no exclusivas. En el último caso, el titular mantiene la facultad de concederlas también a terceros. (Villarroel, 2011, p. 64)

Luego de estas definiciones, se podría decir que jurídicamente los principales métodos de transferencia de los activos intangibles son la cesión de derechos o licencias para el uso de los mismos.

Es importante indicar que la legislación ecuatoriana contempla como pruebas para el uso de las marcas los contratos de licencias que deben ser registrados en el IEPI.

1.4 Pago por la cesión de derechos de activos intangibles —Regalías—

En el caso de estudio presentado más adelante se notará que dentro de la operación analizada —transferencia de marca— existen dos momentos de transferencia. En el primero se ceden o transfieren los derechos sin recibir la empresa cedente de la marca, un valor a cambio por parte de la empresa cesionaria, que a su vez es una empresa relacionada. En el segundo momento se concede una cesión de licencia por el uso de la marca por parte de la empresa relacionada a otra empresa del grupo al cual pertenece la empresa a analizar. En este momento la empresa analizada en este caso de estudio, paga un canon o regalía por el uso de la marca cedida.

Es importante analizar el concepto de regalías relacionadas al uso de marcas de acuerdo a lo que establece el artículo 12.2 de los Modelos de convenios de la OCDE (2010) «Las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.» (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (Comité de Asuntos Fiscales, 2011)

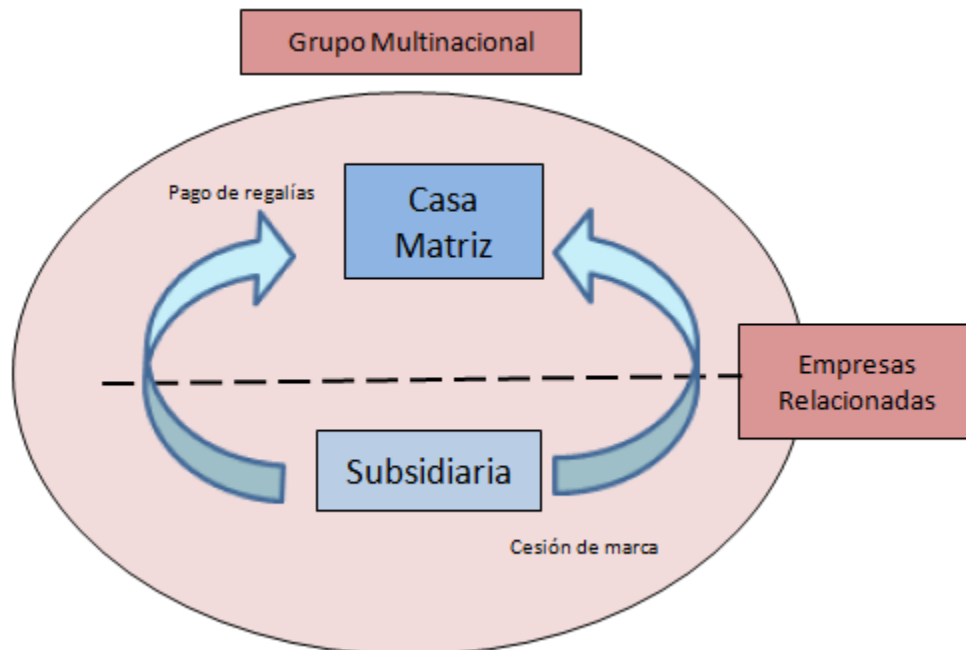
Además la Ley de Régimen Tributario establece en cuanto a partes relacionadas en su artículo innumerado a continuación del 4:

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. (LRTI, 2014)

A manera de resumen se presenta de forma gráfica los siguientes conceptos que abarcan este trabajo.

Figura 1. Esquema de las definiciones que intervienen en este análisis



Fuente y elaboración: La autora

1.5 Creación de una marca

1.5.1 Tipos de Costos o estructura incurridos por una empresa para la creación de una marca y su futuro posicionamiento en el mercado

Por lo general, se entendería que es el dueño de la empresa formada o por formarse el más interesado en la creación de una marca propia la cual distinga sus productos de los otros de naturaleza similar y por la cual esperaría recibir un retorno por la creación de su marca. Por lo tanto, será él quien realice los primeros desembolsos asociados a su creación, los mismos que

deberán evaluarse si serán considerados o no como gastos corrientes del período o si deberá registrarse como un activo. Valle (2008), indica que existen costos o gastos relacionados con la creación o adquisición originaria de la marca, que conllevan a actividades, tales como:

- Difusión
- Fijación de la marca en el envase del producto
- Elaboración de prospectos o catálogos
- Envío de los prospectos o catálogos
- Publicidad, entre otros

Todos estos para que exista una conexión entre el producto y el consumidor.

Así también menciona la importancia de analizar si tales desembolsos realizados califican como costo para reconocerlo como un activo intangible o como un gasto del ejercicio.

Ahora bien, el posicionamiento de una marca juega un papel muy importante en la creación de la misma, ya que se desea que ésta alcance en el mercado la madurez necesaria a lo largo del tiempo. En el artículo ¿Cuánto cuesta el posicionamiento de una marca? Publicado en el 2011, el autor Chazfomo (2011) indica:

El presupuesto para el posicionamiento de una marca varía bastante, dependiendo de que tanto vas a desarrollarla, si vas a afrontar una competencia moderada en una región geográfica pequeña o si buscas desafiar a los más grandes competidores en el mercado global. (Chazfomo, 2011, p.1)

También muestra la siguiente tabla indicando los rubros que pueden darse para el posicionamiento en el mercado.

Figura 2. Costos del desarrollo profesional de una marca

Costos del desarrollo profesional de una marca	
1	Desarrollo del nombre
2	Creación del logotipo
3	Presentación de la marca (redes sociales)
4	Publicidad
5	Señalética commercial

Fuente: www.lanzamarga.wordpress.com/

Elaboración: La autora

A estos desembolsos citados por estos autores, se podría añadir el costo, aunque mínimo, del registro del diseño de la marca como tal. Así también considero que las erogaciones citadas por los autores dependerán, primero de lo que se persigue buscar con el diseño de la marca. No es probable identificar numéricamente los valores inherentes a este proceso, por cuanto esto depende de cada empresa o proyecto a empezar.

Conviene mencionar lo que establece la normativa ecuatoriana en relación a la calificación del hecho generador, en la codificación del Código Tributario (2008), en la que establece que el hecho generador se calificará de acuerdo a su verdadera esencia económica.

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. (Código Tributario, 2008)

Dentro del marco jurídico ecuatoriano establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 10 deja señalado lo que debe ser considerado como gasto deducible (LRTI, 2007):

Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;... (LRTI, 2011)

En el mismo marco jurídico se establece, que para operaciones que superen los 5.000,00 dólares deben hacer uso del sistema financiero en todas las operaciones mercantiles:

Art. 103.- Emisión de Comprobantes de Venta.- Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento.

Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD \$ 5.000,00, gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques. (LRTI, 2011)

Una vez analizados los conceptos relevantes que van a dejar claro la temática del estudio se indican ciertas publicaciones que se han realizado en nivel internacional con respecto al tema.

La investigación realizada por KPMG (Cutting Through complexity) I+D Tax & Legal Novedades jurídicas fiscales de Perú en su edición No. 12 *Análisis de regalías por el uso de intangibles* examinó la problemática que la metodología de precios de transferencia presenta en el ajuste a valor de mercado de las regalías pagadas por el uso de activos intangibles entre empresas relacionadas, cuyo objetivo fue identificar con un caso práctico, algunas dificultades que se pueden presentar cuando se requiere evaluar el valor de mercado en una transacción modelo de pago de regalías por el uso de activos intangibles, por parte de una compañía domiciliada en Perú a su casa matriz domiciliada en el exterior. Como parte de la conclusión en el estudio se pide a la Administración Tributaria que analice sobre los criterios que han establecido para la aplicación de los métodos de valoración utilizados para evaluar el valor de mercado de las transacciones realizadas entre compañías relacionadas en especial los métodos para analizar transacciones que involucren la cesión de uso de intangibles valiosos. (Fernández, 2011)

En el estudio *Tratamiento de la marca en el impuesto a la renta* por Andrés Valle Billinghamurst se analizó desde la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en Perú, cómo la marca desde su formación, desarrollo, caducidad y cesión temporal en uso entre otros puede causar costos de tipo fiscal (Valle, 2008).

Un aspecto fundamental que hay que considerar en el momento de realizar la transferencia de un bien intangible es la valoración de la marca o del activo intangible, por cuanto este servirá para verificar que la transacción realizada se haya dado bajo principios de plena competencia, aún mas para poder establecer el valor de la retribución o regalía que se estaría dispuesto a pagar por parte de la empresa que use el activo.

En base a esto, en el documento de investigación presentado por Pablo Fernández, 2007 denominado *Valoración de marcas e intangible*. Fernández (2007) En el cual menciona los distintos métodos utilizados para valorar marcas, además hace referencia que en términos tributarios un incentivo para valorar las marcas es porque se busca transferirla a empresas instrumentales ubicadas en países de menor imposición fiscal, e indica Fernández (2007): «Posteriormente se carga un royalty por la utilización de la marca a la subsidiaria desde el Estado impositivamente más benigno, y de este modo la empresa ahorra impuestos globalmente» (p.21).

Capítulo 2. Desarrollo Metodológico

Con el fin de obtener los resultados esperados y planteados en los objetivos. Este capítulo abordará un análisis descriptivo de la industria en la cual la empresa objeto del estudio se desarrolla, tanto en el ámbito mundial como ecuatoriano.

Adicionalmente se hará una reseña de las compañías que forman parte de la operación por analizar, donde se detallan las principales características de las mismas, con el fin de conocer a detalle la actividad de que desempeñan en el mercado.

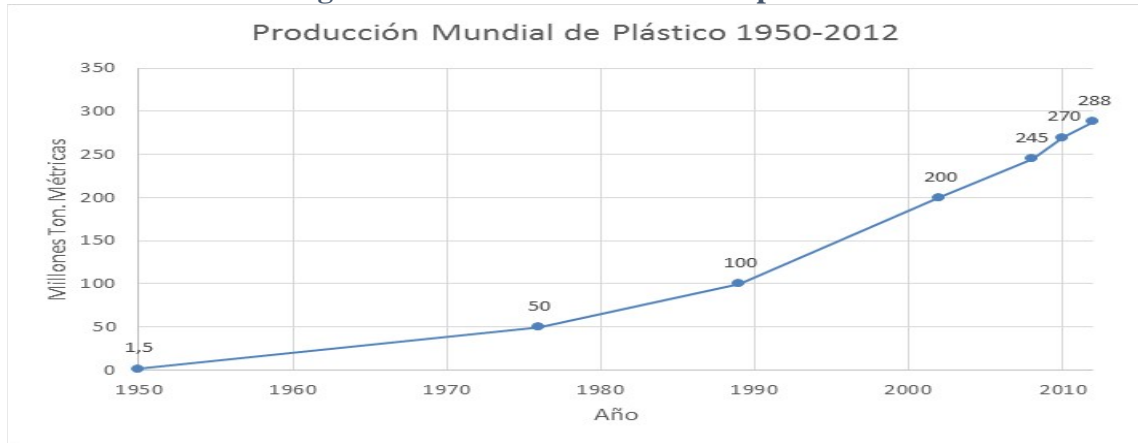
Para conocer lo que se pretende obtener como resultados del estudio se explicará de manera breve la operación que se llevó a cabo entre las empresas involucradas, es decir la cesión de marcas y así obtener el valor que dejó de percibir el estado por el pago de las regalías

2.1 Análisis Descriptivo

2.1.1 Contexto de la industria del plástico en el ámbito internacional

Mundialmente se puede distinguir a la industria del plástico, como una de las de mayor crecimiento. Iniciando en el año 1950 con una producción de 1.5 millones de toneladas métricas, para pasar a 50 millones de toneladas métricas en 1976 y a 100 millones de toneladas métricas en el año 1989. Posteriormente, el incremento ha sido menor: de 245 millones de toneladas métricas en el año 2008, a 270 millones de toneladas métricas en el 2010 y a 288 millones de toneladas métricas en el año 2012.

Figura 2. Producción mundial del plástico



Fuente: statista.com
Elaboración: La autora

Analizando la producción mundial de plástico en el 2012, se logra observar a China como el país de mayor producción, 24%, posteriormente a Europa con el 20%. América Latina posee un 5%, valor relativamente pequeño considerando que Japón muestra el mismo porcentaje.

Tabla 1 Producción mundial del plástico

**PRODUCCIÓN MUNDIAL DE
PLÁSTICO 2012-regiones
(Porcentajes)**

China	24
Europa	20
TLCAN	20
Resto del Asia	16
Oriente y África	7
América Latina	5
Japón	5
Comunidad de Estados Independientes	3
Total	100

Fuente: PlasticsEurope
Elaboración: La autora

De acuerdo a la información proporcionada por PlasticsEurope, los tipos de plástico más producidos son: los polietilenos de baja y alta densidad, el polipropileno y el policloruro de vinilo.

Tabla 2 Tipo de producción a nivel mundial

PRODUCCIÓN MUNDIAL DE PLÁSTICO 2011-categorías (Porcentajes)	
Polietilenos de Baja densidad	17
Polietilenos de Alta densidad	12
Polipropileno	19
Policloruro de Vinilo	11
Poliestirenos	7,5
Polietileno tereftalato	6,5
Poliuretano	7
Otros	20
Total	100

Fuente: PlasticsEurope
Elaboración: La autora

De acuerdo a la información proporcionada por PlasticsEurope, un poco mayor al 80% de la producción mundial de plástico se destina para empaques y almacenamiento, construcción y otras funciones como mueblería y artículos del hogar.

Tabla 3 Producción del plástico por producto

PRODUCCIÓN MUNDIAL DE PLÁSTICO 2012-tipo de uso (Porcentajes)	
Empaque y almacenamiento	39,4
Otros (Artículos del hogar, muebles, etc.)	22,4
Construcción	20,3
Autopartes	8,2
Eléctricos y electrónicos	5,5
Agricultura	4,2
Total	100

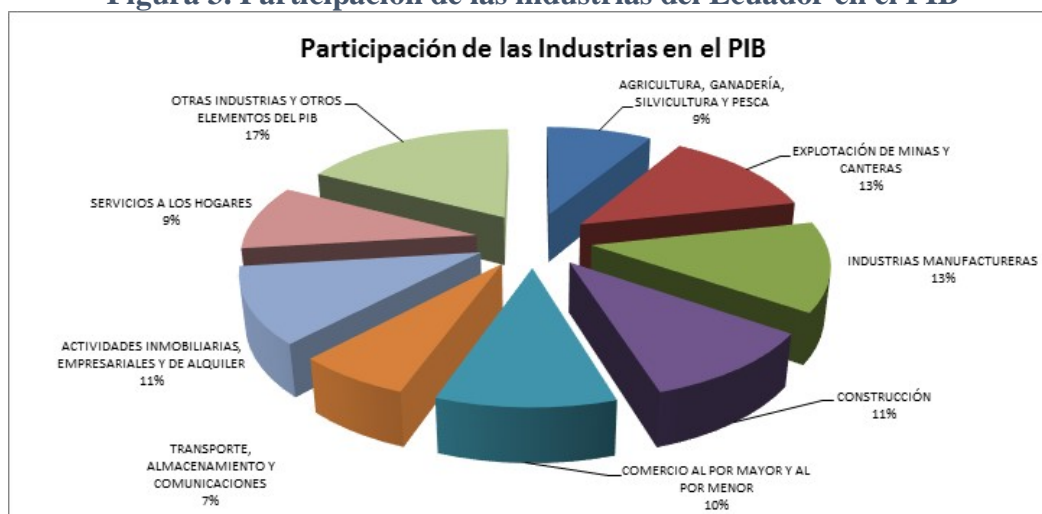
Fuente: PlasticsEurope
Elaboración: La autora

2.1.2 Contexto de la industria del plástico en el Ecuador

Debido al dinamismo que poseen las industrias plásticas de botellas y la de plásticos para materiales de la construcción, éstas se han convertido en áreas relevantes dentro del sector industrial del plástico en el Ecuador, colocando a éste sector como al de mayor participación en el PIB del año 2012.

De acuerdo a datos del Banco Central del Ecuador (BCE), las industrias manufactureras participan en el PIB del 2012 con un 13 %.

Figura 3. Participación de las industrias del Ecuador en el PIB



Fuente: Banco Central del Ecuador, 2012

Elaboración: La autora

Tabla 4 Producto interno bruto por industria – Miles de dólares VAB corrientes

ACTIVIDAD	2008	2009	2010	2011	2012
AGRICULTURA, GANADERÍA, SILVICULTURA Y PESCA	5.537.442,00	6.198.165,00	6.769.906,00	7.611.445,00	7.598.802,00
EXPLOTACIÓN DE MINAS Y CANTERAS	8.928.498,00	5.120.757,00	7.575.549,00	10.462.856,00	11.380.820,00
INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	8.464.608,00	8.677.243,00	9.321.734,00	10.338.482,00	11.390.409,00
SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD Y AGUA	632.532,00	541.609,00	754.075,00	927.655,00	1.046.322,00
CONSTRUCCIÓN	5.394.324,00	5.927.782,00	6.501.177,00	8.106.494,00	9.378.602,00
COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	6.742.797,00	6.523.543,00	7.241.104,00	8.399.816,00	9.053.712,00
HOTELES Y RESTAURANTES	947.086,00	1.182.399,00	1.312.445,00	1.427.889,00	1.631.804,00
TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	4.945.988,00	5.102.143,00	5.382.652,00	5.508.162,00	5.773.594,00
INTERMEDIACIÓN FINANCIERA	1.441.430,00	1.713.975,00	1.947.775,00	2.300.455,00	2.761.317,00
ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	6.844.281,00	7.220.427,00	7.953.461,00	8.841.218,00	9.674.993,00
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y DEFENSA; PLANES DE SEGURIDAD SC	3.528.729,00	4.236.961,00	4.538.551,00	5.013.468,00	5.499.779,00
SERVICIOS A LOS HOGARES	5.941.918,00	6.291.792,00	6.866.142,00	7.264.869,00	8.332.306,00
HOGARES PRIVADOS CON SERVICIO DOMÉSTICO	201.269,00	276.479,00	334.889,00	333.406,00	333.711,00
VALOR AGREGADO BRUTO DE LAS INDUSTRIAS (pb)	59.550.902,00	59.013.275,00	66.499.460,00	76.536.215,00	83.856.171,00
Otros Elementos del PIB	2.211.733,00	3.506.411,00	3.055.907,00	2.740.449,00	4.068.373,00
PRODUCTO INTERNO BRUTO (PIB)	61.762.635,00	62.519.686,00	69.555.367,00	79.276.664,00	87.924.544,00

Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: La autora

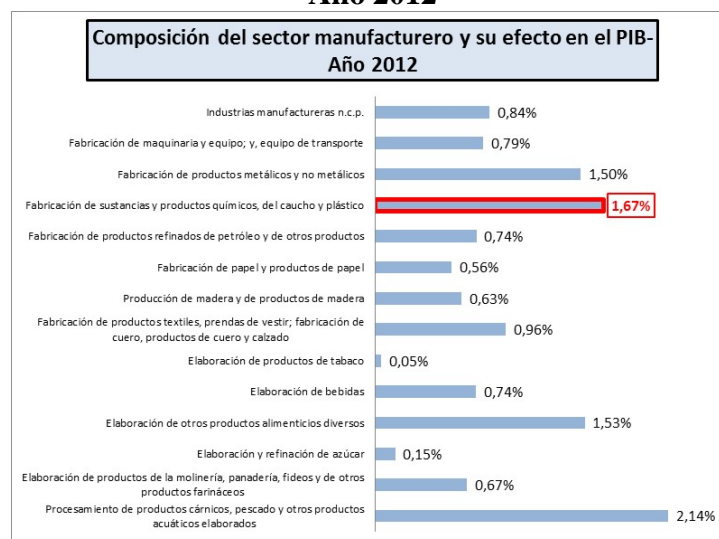
En el año 2012, la fabricación de sustancias y productos químicos, del caucho y plástico, fue la actividad más relevante dentro de la composición del sector manufacturero, con el 12% de participación. Además, ésta actividad representa el 1.67% del total del PIB del 2012, mostrando su importancia para el desarrollo de la economía del Ecuador.

Tabla 5 Composición del sector manufacturero en el Ecuador

Composición del Sector Manufacturero	2012 (dólares)	% En relación al Sector	% en relación al PIB
Procesamiento de productos cárnicos, pescado y otros productos acuáticos elaborados	1.883.432,00	16,54%	2,14%
Elaboración de productos de la molinería, panadería, fideos y de otros productos farináceos	589.057,00	5,17%	0,67%
Elaboración y refinación de azúcar	128.528,00	1,13%	0,15%
Elaboración de otros productos alimenticios diversos	1.346.705,00	11,82%	1,53%
Elaboración de bebidas	647.398,00	5,68%	0,74%
Elaboración de productos de tabaco	40.022,00	0,35%	0,05%
Fabricación de productos textiles, prendas de vestir; fabricación de cuero, productos de cuero y calzado	840.250,00	7,38%	0,96%
Producción de madera y de productos de madera	554.821,00	4,87%	0,63%
Fabricación de papel y productos de papel	492.953,00	4,33%	0,56%
Fabricación de productos refinados de petróleo y de otros productos	650.681,00	5,71%	0,74%
Fabricación de sustancias y productos químicos, del caucho y plástico	1.466.171,00	12,87%	1,67%
Fabricación de productos metálicos y no metálicos	1.322.271,00	11,61%	1,50%
Fabricación de maquinaria y equipo; y, equipo de transporte	692.012,00	6,08%	0,79%
Industrias manufactureras n.e.p.	736.108,00	6,46%	0,84%
TOTAL INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	11.390.409,00		

Fuente: Banco Central del Ecuador
Elaboración: La autora

**Figura 4. Composición del sector manufacturero y su efecto en el PIB
Año 2012**



Fuente: Banco Central del Ecuador
Elaboración: La autora

De acuerdo a datos del Banco Central del Ecuador, la actividad denominada *Fabricación de sustancias y productos químicos, del caucho y plástico* presenta un incremento del 49% en valores VAB corrientes, para el año 2012 en comparación al 2008. A continuación se presentan los datos respectivos.

Figura 5. PIB – Valores agregados brutos en la fabricación de productos químicos



Fuente: BCE
Elaboración: La autora

De acuerdo a Asociación Ecuatoriana de Plástico-ASEPLAS y al BCE, es importante recalcar que actualmente el sector del plástico en el Ecuador forma parte de los nueve sectores considerados por el Gobierno Nacional actual, con un potencial en exportaciones de \$ 800 millones de dólares y generación de 1500 nuevos empleos para los próximos años. Se cree además que esta industria ha venido presentando éste gran potencial debido al crecimiento de otros sectores como el de la construcción, demandando una variedad de artículos de plástico, como tuberías, mangueras y otros. (El Telégrafo, 2015).

2.1.4 Descripción de la compañía local

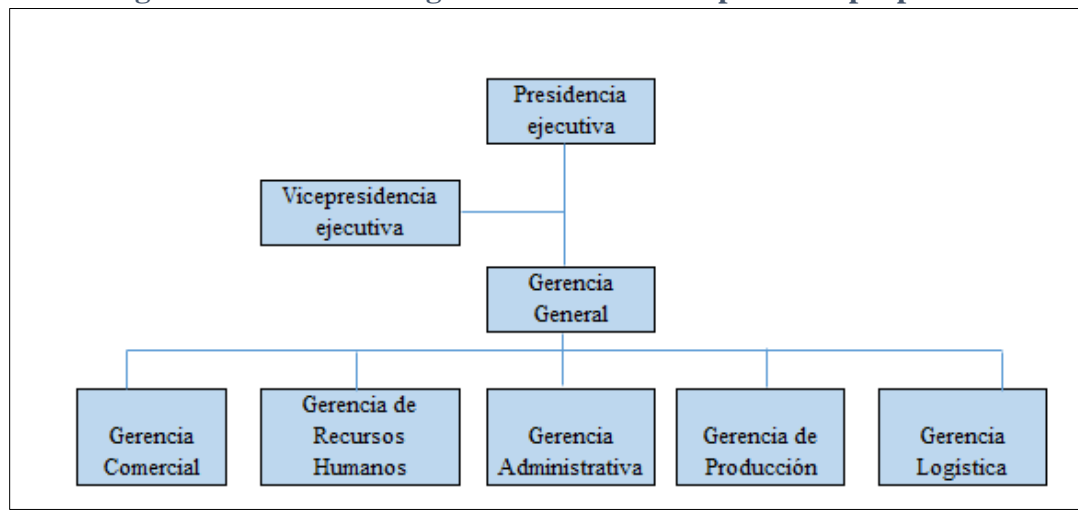
Emproplastin Ecuador S.A. pertenece a la industria manufacturera del plástico, inicia sus actividades en la ciudad de Guayaquil, por los años 60. Dedicada principalmente a la elaboración de productos de plásticos. Durante los siguientes años registra su marca como distintivo para los productos que fabrica, la denominada *Plastimar*.

En el año 2007 se integra al grupo Multinacional Emproplastin grupo mexicano de empresas químicas y petroquímicas, líderes en Latinoamérica.

Estructura organizacional

La estructura organizacional se presenta de la siguiente manera:

Figura 6. Estructura organizacional de la empresa Emproplastin



Elaboración: La autora

Líneas de negocio y productos

La empresa se dedica como actividad principal a la elaboración de artículos de plástico para obras de construcción. A continuación se detallan los productos producidos:

- Polipropileno
- Tuberías

- Accesorios de PVC
- Tanques de polietileno
- Otros como: válvulas, materias primas, sistemas de canales, etc.

Clientes

Los principales clientes son en su mayoría de Guayaquil, sin embargo, la empresa realiza gran parte de sus negociaciones de comercialización con distribuidores del mercado que se encargan de la venta en todo el país.

Competencia

Su mayor competidor se encuentra en la ciudad de Cuenca. Sin embargo, es líder del mercado con más de 50% de participación.

Compras

Emproplastin cuenta tanto con proveedores locales como del exterior que proveen a la empresa de materia prima y productos terminados.

Durante el año 2012, las compras del exterior representaron casi el 94% del total de adquisiciones.

Materia prima

La principal materia prima es la Resina de PVC utilizada para el proceso de producción de tuberías.

Ventas

Los ingresos de la empresa provienen principalmente de la manufactura y comercialización de tuberías de PVC.

Sus ingresos básicamente se generan por las vetas locales.

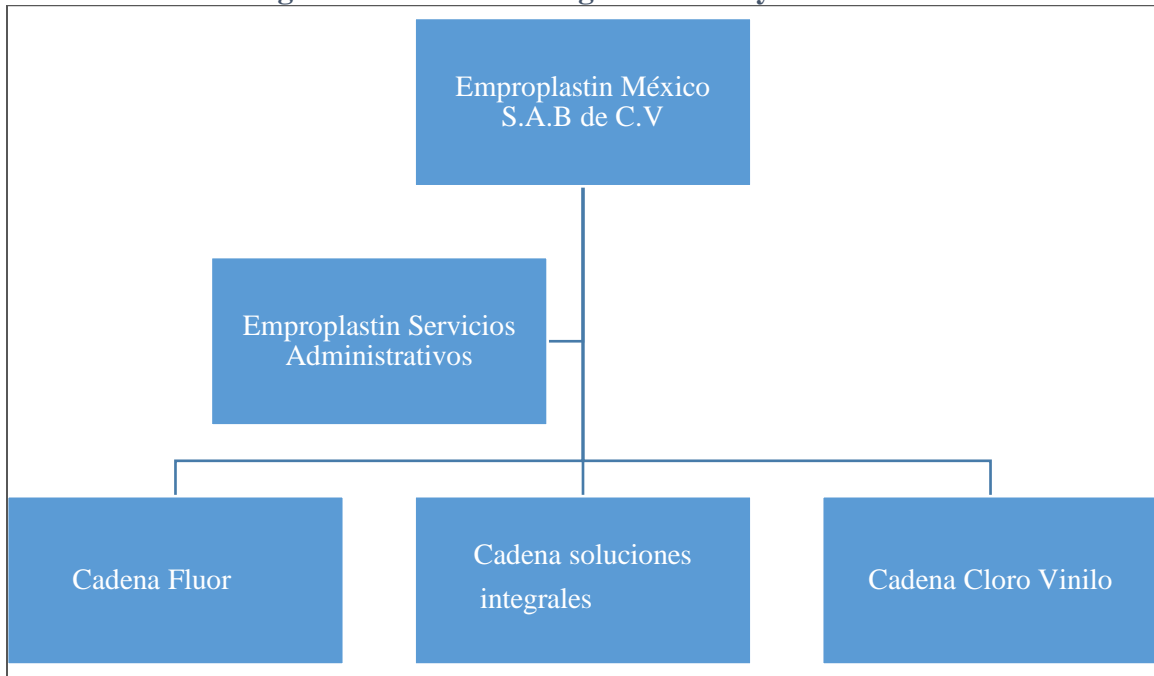
2.1.5 Descripción de la compañía del exterior

La empresa matriz del grupo multinacional Emproplastin México, Emproplastin México S.A.B de C.V fue fundada cerca de los años 50 en México. Hoy es considerada como líder mundial en tuberías y conexiones plásticas, líder de Resina de PVC en América Latina y el único productor de Resina de PVC integrado totalmente en Colombia y México.

La estrategia de crecimiento es dar valor a la materia prima que produce.

Estructura organizacional y societaria

Figura 7. Estructura Organizacional y Societaria

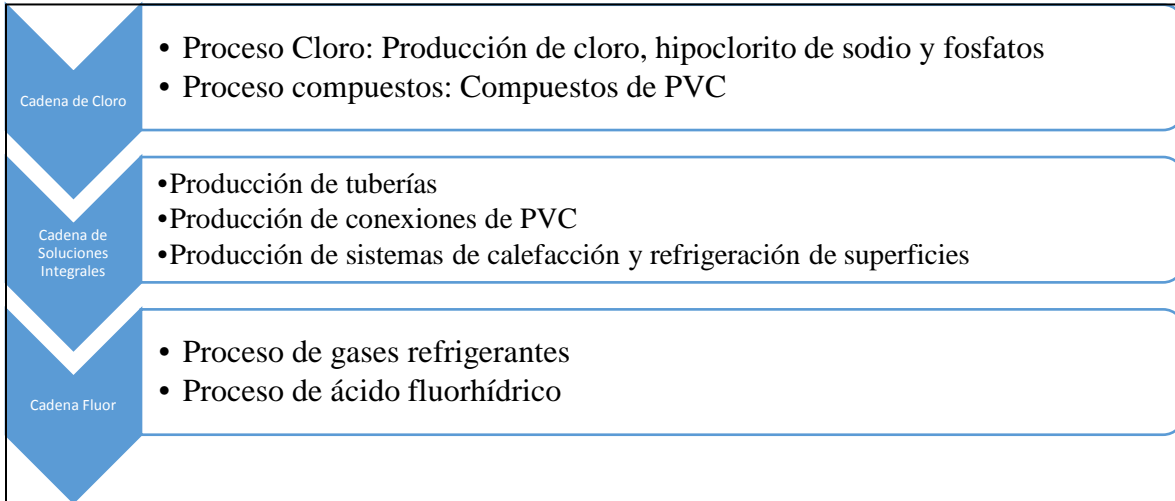


Elaboración: La autora

Operaciones Manufactura

Las operaciones de Emproplastin México se dividen en tres cadenas productivas: Cadena Cloro Vinilo, Cadena Soluciones Integrales y Cadena Fluor. Emproplastin Ecuador integra la cadena de Soluciones Integrales.

Figura 8. Procesos de Operaciones de Manufactura de Emproplastin México



Elaboración: La autora

Ventas

Las ventas se dan en base a las cadenas productivas del grupo.

2.2 Análisis Cuantitativo

2.1.3 Transacción

Como más adelante se explica, la transacción motivo de este estudio se da en torno a la creación de la marca de la empresa la cual tiene reconocimiento y madurez en el mercado. Es lógico pensar entonces, que para su creación y desarrollo incurrió en gastos, entre ellos de promoción y publicidad, los cuales se podrían ver reflejados en las declaraciones de Impuesto a la Renta entre los años 2008 al 2012, así como en los años anteriores. A manera de ejemplo se muestra los valores registrados durante los años 2008 al 2012.

Año		2008	2009	2010	2011	2012
732	GASTO-PROMOCION Y PUBLICIDAD	1.355.673,38	1.906.704,22	1.476.702,57	2.099.880,92	2.734.122,20

Se puede observar que los valores por publicidad de la empresa presentan una tendencia creciente, lo cual es congruente al reconocer a la marca como líder en el mercado ecuatoriano.

La empresa ecuatoriana Emproplastin Ecuador S.A. creadora de la marca líder de productos de plástico realizó un convenio en el cual cede a una empresa panameña vinculada perdiendo así los derechos de uso de las marcas que por ella fueron creadas. Así también la nueva dueña de las marcas cedió en calidad de licencia de uso a otra compañía de mismo grupo multinacional ubicada en el Ecuador.

Emproplastin Ecuador S.A. para seguir utilizando las marcas con las cuales son respaldados sus productos y seguir proveyendo al mercado ecuatoriano, firmó un convenio de licencia de uso para poder utilizar la marca, por lo cual como retribución al nuevo dueño de la marca, acuerdan pagar un precio o regalía que correspondería al 4% de sus ventas anuales. Casi dos años después los derechos pasan a ser de uso exclusivo de la empresa matriz ubicada en México, por lo que la empresa ecuatoriana original dueña paga los valores por regalías, los cuales los considera como gastos de tal forma que tiene una afectación en la base imponible. Para este análisis consideraremos los valores correspondientes a regalías por uso de las marcas, declarados por la compañía ecuatoriana Emproplastin Ecuador S.A. desde los años 2008 al 2012 de tal forma que analizaremos incidencia que tuvo este registro en la recaudación del impuesto a la renta de los años 2008 al 2012.

Para ello se determinará el valor registrado por la compañía, Emproplastin Ecuador S.A., como gasto por las regalías pagadas a sus relacionadas nacional y del exterior; y por ende la afectación que tuvo a la base imponible del Impuesto a la Renta para determinar cuál fue la afectación en términos recaudatorios en los años 2008 - 2012.

A continuación se presentan los valores declarados por el contribuyente durante los años objeto de estudio, tanto en ingresos, gastos, impuesto causado y por pagar. También se detallarán los valores considerados por el contribuyente como gastos de regalías, con el fin de

conocer cuál será la posible afectación tributaria. Es importante indicar que para este trabajo solo se consideraron los valores que están relacionados a la operación, es decir se asumió que los valores de conciliación tributaria son cero a excepción del cálculo de participación a trabajadores.

Tabla 6. Resumen de la declaración de Impuesto a la Renta

	Declaración de Impuesto a la Renta					Total
	2008	2009	2010	2011	2012	
Ingresos	98.469.114,71	89.309.090,25	92.932.360,01	112.840.349,76	118.826.790,57	512.377.705,31
Gastos	80.590.727,05	70.692.550,09	71.844.752,45	90.765.681,94	90.919.747,87	404.813.459,39
Pago por regalías	3.644.742,81	3.314.625,79	3.462.003,72	4.163.491,52	4.325.475,40	18.910.339,24
Otros gastos	76.945.984,24	67.377.924,30	68.382.748,73	86.602.190,42	86.594.272,47	385.903.120,15
Utilidad	17.878.387,66	18.616.540,16	21.087.607,56	22.074.667,82	27.907.042,71	107.564.245,92
Participación a trabajadores	2.681.758,15	2.792.481,02	3.163.141,13	3.311.200,17	4.186.056,41	16.134.636,89
Utilidad gravable	15.196.629,52	15.824.059,14	17.924.466,43	18.763.467,65	23.720.986,30	91.429.609,03
Impuesto por pagar	3.799.157,38	3.956.014,78	4.481.116,61	4.503.232,24	5.455.826,85	22.195.347,86

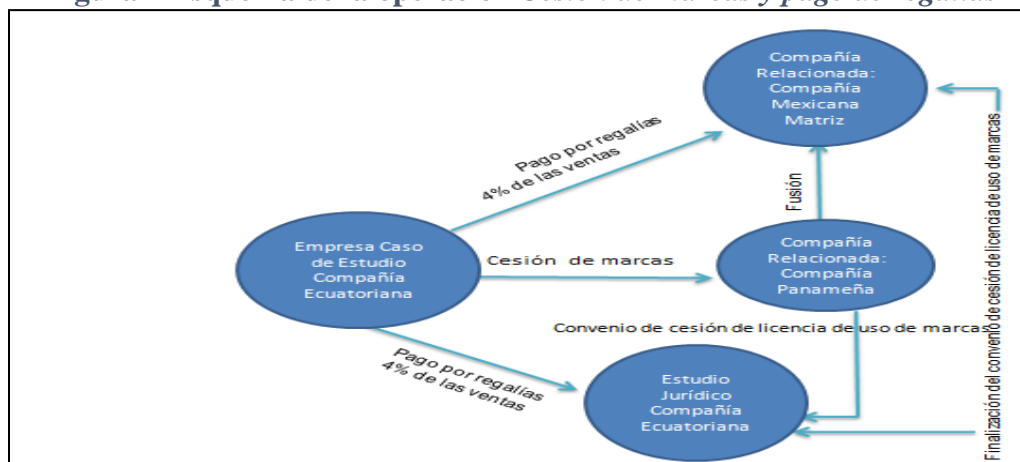
Elaboración: La autora

Tal como se puede observar en este cuadro resumen, el valor considerado como gasto por la compañía Emproplastin Ecuador S.A. asciende a USD 18.910.339.24 durante los años 2008 – 2012.

En el análisis a desarrollarse en el capítulo 3 se determinará si este valor debió ser parte de los gastos que se dedujeron de los ingresos para efectuar el pago del impuesto a la renta.

A continuación se presenta un esquema de la operación:

Figura 1 Esquema de la operación Cesión de marcas y pago de regalías



Elaboración: La autora

Capítulo 3 Caso Práctico

3.1 Antecedentes

En el presente caso de estudio diseñado, para probar la hipótesis planteada, se procederá a analizar si los pagos por concepto de regalías por uso de marcas realizados por la compañía EMPROPLASTIN ECUADOR S.A.¹ a sus empresas relacionadas, constituyen gastos para la deducción del impuesto a la renta; para ello se hará una breve descripción de las empresas relacionadas tanto del exterior como locales que forman parte de la problemática a analizar en el presente trabajo.

El análisis se realiza con información de los años 2008 al 2012, por cuanto es el período en el cual la compañía EMPROPLASTIN ECUADOR S.A. realizó pagos por concepto de regalías a sus relacionadas y cuyos datos se han podido obtener.

3.1.1 Antecedentes de la compañía local

EMPROPLASTIN ECUADOR S.A., se crea alrededor del año 1960 en Ecuador, específicamente en Guayaquil, con el nombre de Plastimar S.A. cuyo objetivo principal fue satisfacer la demanda de película de polietileno, utilizadas para cubrir los racimos de banano de exportación, siendo la pionera en su ramo.

Con más de 50 años en el mercado, ha sido notable su crecimiento tanto así que se encuentra dentro de las empresas más grandes del Ecuador. En el año 2011, se la consideró número 1 en la fabricación de tuberías acaparando el 56% del mercado ecuatoriano en ese ámbito. Así también la Administración Tributaria la ha considerado como contribuyente especial debido a su gran transaccionalidad en el ámbito comercial.

¹ Debido al nivel de confidencialidad de la información, se asignaron nombres ficticios a la empresa analizada y a sus relacionadas. Así como también los datos financieros – contables a pesar de ser reales fueron multiplicados por un factor constante.

Luego de varios años, específicamente en el año 2007 empieza a formar parte del grupo multinacional EMPROPLASTIN MEXICO que es reconocido a nivel mundial por su trayectoria en la industria por más de 60 años. La compañía mantiene su razón social.

Hoy en día, la compañía es una empresa dedicada principalmente a la fabricación y comercialización de productos plásticos principalmente tuberías para la conducción de fluidos, así como también resinas sintéticas, materias plásticas y fibras artificiales. La actividad económica principal es la fabricación de artículos de plástico para obras de construcción, según lo que indica el Registro Único de Contribuyentes. Pertenece al sector industrial, el área en la que la empresa se desenvuelve es en la fabricación de sustancias químicas y de productos químicos, derivados del carbón, petróleo, caucho y plástico para la elaboración y fabricación de tuberías y conducción de fluidos. Su mercado principal está dirigido al sector público, de la construcción y agrícola.

Desde sus inicios la marca de la empresa fue creada en territorio ecuatoriano la misma que ampara todos sus productos en especial los usados para la construcción.

3.1.2 Antecedentes de las compañías relacionadas del exterior

3.1.2.1 Empresa Mexicana Emproplastin México S.A.B de C.V

EMPROPLASTIN MEXICO S.A.B de C.V se crea alrededor de los años 50 y actualmente es una empresa reconocida a nivel internacional

En el año 2009, sus productos son comercializados en América Latina, lo cual la convierte en líder a nivel latinoamericano en la producción y venta de conexiones de PVC, ventas textiles y geotextiles. Sus plantas de producción son situadas en trece países del continente, sin embargo el número de plantas de producción superan las veintinueve.

EMPROPLASTIN MEXICO produce una amplia gama de productos de origen químico los cuales se generan en las más de 89 plantas industriales situadas a nivel mundial como en China, Taiwán, Canadá, Japón, USA y también en los países de Europa. Los productos elaborados, tales como: químicos, petroquímicos, policloruro de vinilo, entre otros, son vendidos y distribuidos en aproximadamente 50 países.

Como dato adicional la empresa mexicana en la actualidad es líder en la elaboración de tuberías y conexiones plásticas, líder de Resina de PVC en América Latina y el único productor de resina de PVC.

3.1.2.2 Empresa panameña Plastimar Investment

PLASTIMAR INVESTMENT Empresa constituida bajo las leyes panameñas en el año 2004, cuyo único accionista es la compañía mexicana Emproplastin Investment S.A. El propósito general de la compañía fue ejercer y administrar alrededor del mundo todos los negocios de casa matriz, como establecer y conservar holdings de inversión, mercantil, manufactura, negocio de transporte, así como la explotación de recursos naturales.

Además, el adquirir, arrendar y vender, transferir, negociar, hipotecar, otorgar licencias o disponer todo tipo de propiedad real y seguridades de todo tipo incluyendo patentes, licencias, marcas registradas, bienes, mercancía, fábricas. Mientras el dueño ejerce todos los derechos y privilegios pertinentes.

En el año 2008, traspasa sus instalaciones a México y deja de funcionar en Panamá adquiriendo el nombre de EMPROPLASTIN INVESTMENT S.A. de C.V.

En el año 2009 se fusiona con Emproplastin México S.A.B de C.V.

3.1.3 Antecedentes de la compañía relacionada del Ecuador

Emproplastin S.A. fue constituida bajo la legislación ecuatoriana en el año 2007 bajo la denominación Riverover S.A. unos meses después en el mismo año cambia su denominación por Emproplastin S.A. En el año 2011 vuelve a cambiar su denominación a Riverover S.A. y entra en un proceso de disolución.

La actividad principal de Emproplastin S.A / Riverover S.A. era realizar inversiones de acciones de compañías relacionadas que operan en la producción y comercialización de tuberías de plásticos y prestación de servicios por uso de marcas de fábrica y nombres comerciales. En el año 2011, se ordena su cancelación en el Registro Mercantil.

Como resumen del presente apartado se procede a detallar las empresas que intervienen en la operación de cesión de marcas y pago de regalías:

3.2 Evolución de la razón social

Para efectos de este análisis es importante conocer cuál fue la evolución que tuvo la razón social de cada una de las compañías relacionadas en este caso de estudio durante los años 2007 – 2012.

La cual se detalla a continuación:

Figura 9. Evolución de la razón social de las compañías relacionadas

Año 2007	Año 2008	Año 2009	2010	2011 / 2012
Plastimar Investment	Emproplastin Investment S.A. de C.V.	Emproplastin México S.A.B. de C.V.		
Riverover S.A. (junio) / Emproplastin S.A. (julio - diciembre)	Emproplastin S.A.			(Riverover S.A.) Empresa disuelta
Plastimar S.A				Emproplastin Ecuador S.A.

Elaboración: La autora

En la figura precedente se aprecian cuáles fueron los cambios que tuvieron las empresas relacionadas que participan en la operación de cesión de marcas y su correspondiente pago de regalías.

En el año 2007 la empresa relacionada panameña Plastimar Investment cambió de denominación social motivo del traspaso de actividades al territorio mexicano, denominándose Emproplastin Investment S.A. de C.V. la cual en el año 2009 hasta el año 2012 se fusionó con la empresa matriz del grupo Emproplastin México S.A.B. de C.V. y se mantuvo el nombre de la empresa matriz.

La empresa relacionada del Ecuador Riverover S.A. constituida en el año 2007 cambia de denominación social en el mismo año por Emproplastin S.A. hasta el año 2010. A inicios del año 2011 nuevamente cambia de denominación para ser disuelta.

Plastimar S.A. cambia de denominación social en el año 2011 a Emproplastin Ecuador S.A. ya perteneciendo al grupo multinacional Emproplastin.

Como se puede ver en la figura No. 9 se ha incluido el año 2007 como parte importante del análisis por el cambio de razón social de las compañías involucradas; sin embargo, dicho año no forma parte del análisis del caso de estudio de la operación de pagos de regalías.

3.3 Composición de la participación accionaria de las empresas involucradas

La composición accionaria de las empresas que intervienen en la transacción a analizar constituye un elemento de juicio para realizar el análisis planteado en la hipótesis. La composición accionaria se presenta de la siguiente manera:

Tabla 7 Composición accionaria de la empresa Emproplastin Ecuador S.A.

Empresa Ecuatoriana	Año	Accionista	% accionario
Plastimar S.A.	2007	Emproplastin Investment S.A.	95
		Otras sociedades	5
			100
Plastimar S.A.	2008, 2009 y 2010	Emproplastin México S.A.B de CV	95
		Otras sociedades	5
			100
Emproplastin Ecuador S.A.	2011 y 2012	Emproplastin México S.A.B de CV	99
		Otras sociedades	1
			100

Elaborado por: La autora

Como se puede observar durante el año 2007 la compañía Plastimar S.A., la cual en el año 2011 hasta la actualidad cambia de denominación a Emproplastin Ecuador S.A., tuvo como accionista mayoritario a Emproplastin Investment S.A. de C.V. la cual pertenece al grupo Emproplastin México.

Durante los años siguientes, es decir desde el año 2008 hasta el año 2012 la empresa mayormente accionaria fue la empresa matriz del grupo Emproplastin México la cual se denomina Emproplastin México S.A.B de CV.

Tabla 8 Composición accionaria de la empresa relacionada panameña

Empresa panameña	Año	Accionista	% accionario
Plastimar Investment	2007	Emproplastin Investment S.A.	100
			100
Emproplastin Investment S.A. de C.V.	2008	Emproplastin México S.A.B. de C.V	100

Elaboración: La autora

En el año 2007 la empresa Plastimar Investment constituida en Panamá, tiene como único accionista a la empresa mexicana Emproplastin Investment S.A., la cual también tiene un único accionista que es la empresa matriz del grupo.

En el año 2008 la empresa Plastimar Investment se traslada a México con el nombre de Emproplastin Investment S.A. de C.V. la cual se crea como parte del grupo Emproplastin cuyo principal accionista es la matriz del grupo denominada Emproplastin México S.A.B. de C.V. con el 100% de acciones.

En el año 2009 Emproplastin Investment S.A. de C.V. se fusiona con la empresa matriz.

Tabla 9 Composición accionaria de la empresa relacionada ecuatoriana

Empresa ecuatoriana	Año	Accionista	% accionario
Riverover / Emproplastin S.A.	2007	Emproplastin México S.A.B de CV	99
		Persona natural	1
			100
Emproplastin Ecuador S.A.	2008 y 2009	Emproplastin México S.A.B de CV	99
		Emproplastin Administrativos S.A. de C.V	1
			100
Riverover	2010	Emproplastin México S.A.B de CV	99
		Emproplastin Administrativos S.A. de C.V	1
			100
Empresa disuelta	2011 y 2012	-	N/A

Elaboración: La autora

La empresa relacionada ecuatoriana Emproplastin S.A. tuvo como principal accionista en el año 2007 a la compañía matriz mexicana con un porcentaje del 99% y el 1% a una persona natural.

Durante los siguientes años de constitución, es decir 2008 al 2010 la accionista mayoritaria sigue siendo la empresa matriz del grupo y con un porcentaje del 1% es la compañía Emproplastin Administrativos S.A. de C.V la cual es subsidiaria del grupo. Es decir la totalidad de las acciones corresponden a la empresa matriz.

De acuerdo al análisis realizado en cuanto al porcentaje accionario existe una vinculación por parte de las empresas analizadas considerando lo que establece la normativa ecuatoriana en la Ley de Régimen Tributario Interno en cuanto a partes relacionadas. El artículo innumerado posterior al Art. 4 de la (LRTI) publicado en el Registro Oficial 242-3S de diciembre 2007, que establece [(LRTI), 2007]:

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.

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) 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.
- 5) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

- 6) 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.
- 7) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

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.

Claramente se puede ver que existe una vinculación por participación directa o indirecta del capital accionario de las empresas, ya que todas terminan siendo parte de un grupo cuya empresa líder es prácticamente la dueña de las empresas, la cual es Emproplastin México S.A.B. de C.V.

3.4 Transacciones intercompañías

Es necesario aclarar que la compañía Emproplastin Ecuador S.A. durante los años comprendidos del 2008 al 2012, tuvo alrededor de 15 empresas relacionadas con las cuales realizó operaciones, las empresas en su mayoría son empresas situadas en el extranjero. Para efectos del presente análisis se procederá a analizar únicamente a las compañías con las cuales realizó la operación objeto de este estudio. A continuación se citan las transacciones que mantuvo en dicho lapso de tiempo con sus empresas relacionadas:

1. Ingresos por ventas y exportaciones de productos terminados
2. Ingresos por prestación de servicios administrativos
3. Importación de productos terminados
4. Importaciones de materia prima
5. Importaciones de activos fijos
6. Gastos por alquiler de activos
7. Gastos en servicios administrativos recibidos
8. Gastos por reembolsos de gastos
9. Gastos por regalías por uso de marcas
10. Cesión de marcas

3.4.1 Transacciones bajo análisis

El presente caso de estudio busca analizar si las transacciones que se detallan más adelante se han dado en condiciones válidas en términos tributarios, de tal manera que los gastos consignados en sus declaraciones de impuesto a la renta sean considerados como tales, de acuerdo a lo declarado por el contribuyente en los formularios 101 de los años 2008 al 2012. A continuación se presentan las transacciones por orden cronológico.

3.4.1.1 Cesión de Marcas

En el año 2007 la compañía ecuatoriana denominada para ese entonces Plastimar S.A. cuyo accionista mayoritario era Emproplastin Investment S.A. empresa mexicana cedió a favor de la compañía denominada Plastimar Investment, constituida en Panamá, sus marcas, para lo cual se celebra un contrato entre las partes, que contienen las siguientes cláusulas:

1. Los comparecientes

- La cedente.- Plastimar S.A.
 - La cesionaria.- Plastimar Investment
2. Antecedentes de las compañías involucradas
 - La cedente.- es propietaria de las marcas que se encuentran registradas o en proceso de registro bajo los términos legales ecuatorianos.
 3. Cesión.- en este apartado del contrato se especifica que se ceden a favor de la cesionaria todos los títulos, derechos que se posea sobre las marcas de fábrica, la cuales se especificaron en el anexo adjunto a dicho contrato. Adicionalmente se especifica en el contrato que la cesionaria podrá usar y disponer de dichas marcas como dueña única y absoluta.
 4. Precio.- el precio pactado en este contrato es valor cero.

Adicionalmente se adjuntó al contrato un anexo en el cual contiene detalladas las marcas motivo de la cesión. Dicho detalle se denomina: Marcas de Propiedad de Plastimar S.A. Es importante mencionar que el detalle contiene la fecha de creación o registro de cada producto bajo la marca Plastimar.

En esta primera operación el modo de transferir el bien intangible, es decir la marca, es a través de una cesión gratuita o donación, lo cual en su momento se explicó que no es método común usado para transferir un bien. Sin embargo, la forma en la que se realiza la cesión de la marca no deja de generar un riesgo en términos de precios de transferencia por cuanto habría que analizar cuál fue el fin para donar o ceder un activo a valor cero que a la empresa originalmente dueña de dicho bien intangible le generó gastos en el momento de la creación hasta su cesión.

Se puede pensar que al querer transferir un bien que ha costado posesionarlo en el mercado, de tal forma que tenga después de casi 50 años reconocimiento en el mercado ecuatoriano, se

quiera obtener un valor en términos monetarios en retribución de todo el esfuerzo que ha incurrido la empresa dueña y creadora de las marcas, más aún si se trata de una empresa líder en Guayaquil como lo era Emproplastin Ecuador S.A. al momento de realizar la transacción, cuyos productos son avalados fuertemente con sus marcas. Sin embargo, no solo que no ha sido valorada su creación, desarrollo y mantenimiento dejando de percibir ingresos, lo cual no es bueno tanto en términos económicos como en términos tributarios ya que la Administración Tributaria dejó de percibir ingresos por cuanto dicho bien fue cedido a valor cero a una empresa relacionada. Vale enfatizar, que si se hubiera transferido a una empresa independiente al grupo multinacional al que pertenecen, en este caso la transferencia hubiera sido a través de una venta y lógicamente a un valor diferente de cero.

Adicionalmente, después de tres días la compañía panameña Plastimar Investment procede a realizar una cesión gratuita de licencia de uso de marcas a la empresa ecuatoriana Riverover S.A., es decir si se la hubiera cedido o donado a la empresa ecuatoriana la Administración Tributaria hubiera podido percibir ingresos por dicha donación ya que de acuerdo a nuestra legislación, el artículo 9 de LRTI no establece como exenciones de ingresos a las donaciones.

3.4.1.2 Cesión de licencias de uso de marcas

En el año 2007, tres días después que la empresa ecuatoriana cediera a valor cero la marca a la empresa panameña, ésta, celebra un contrato de cesión de licencias de uso marcas con la compañía Emproplastin S.A. —cuya razón social anterior era Riverover S.A. — que tal como se describió anteriormente su domicilio tributario fue un estudio jurídico.

A continuación se detallan las condiciones más importantes sobre las cuales se suscribió dicho acuerdo:

1. Los declarantes:

- La cedente del uso de marcas.- Plastimar Investment, propietaria de las marcas registradas en el Ecuador.
 - La cesionaria del uso de marcas.- Emproplastin S.A. beneficiaria del derecho de uso de las marcas y su uso en el territorio ecuatoriano.
2. Permiso transferible.- la cesionaria podrá sublicenciar o ceder su derecho de uso de marcas sin la aprobación de Plastimar Investment.
 3. Plazo de vigencia del contrato: 10 años, en caso de dar por terminado el contrato se deberá hacerlo con 90 días de anticipación
 4. Sublicencias.- la cesionaria puede sublicenciar a menos que la cedente niegue su consentimiento.

3.4.1.3 Consideraciones especiales para el análisis de la transacción cesión de licencias de uso de marca.

A continuación se detallan ciertas consideraciones especiales en relación a la empresa relacionada ecuatoriana con la cual se firmó el convenio de cesión de licencias de uso de marcas.

- La dirección se encontraba en un estudio jurídico y cuando se constituyó el representante legal era el mensajero de dicho estudio, el cual firmó el Convenio de Cesión de licencia de uso de marcas de fábrica con la empresa relacionada de Panamá.
- En los años de análisis el accionista mayoritario fue la matriz del grupo Emproplastin México.
- No registra como patrono, por lo tanto no tenía registrado empleados a su nombre.
- Las bases de datos de las empresas que prestan servicios básicos no reportaron datos que evidencien actividad económica alguna.

- De acuerdo a su Balance General y declaraciones de Impuesto a la Renta no registra activos como Marcas, patentes, derecho de llave y Otros similares.

De acuerdo a las consideraciones detalladas se puede concluir que la compañía relacionada ecuatoriana no realiza actividad comercial alguna.

Es necesario tomar en cuenta el concepto de cesión de derechos de uso de marcas mediante licencia, que se mencionó anteriormente, el cual indica que por la licencia otorgada por el uso de las marcas se supone recibir un pago a manera de regalía o canon por la obtención de los derechos sobre los bienes licenciados. Sin embargo, en los términos del contrato no existe un apartado que indique algún valor por el uso de dichos derechos a manera de regalía, lo que se entiende que fue realizado a valor cero. Dichas condiciones van en contra del principio de plena competencia. En el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE se otorga un carácter oficial con respecto a este principio, al mencionar que si dos empresas vinculadas realicen operaciones financieras o comerciales que difieren de operaciones que serían llevadas a cabo o acordadas entre empresas independientes, los beneficios que se obtendrían por una de las empresas al no existir dichas condiciones pueden incluirse como beneficios de una empresa de las empresas y por lo tanto sujeto a imposición.

Consecuentemente, al existir un contrato de licencia de uso de marcas entre las empresas Plastimar Investment y Emproplastin S.A. sin haber pactado un precio o una contraprestación carecería de sustancia la operación dado que entre empresas independientes no se hubiera otorgado a valor cero, incumpliendo así el principio de plena competencia.

3.4.1.4 Pago de regalías por el uso de marca

En el año 2008 se suscribió un convenio de licencias para uso de marcas celebrado entre Emproplastin S.A. originalmente denominada Riverover S.A. —empresa relacionada ecuatoriana— y Plastimar S.A. —empresa caso de estudio— en el cual se establecen las siguientes condiciones:

1. Las declarantes:

- Emproplastin S.A. dueña del derecho de uso o licencia de las marcas de propiedad de Plastimar Investment , de acuerdo al contrato celebrado en el año 2007 entre Plastimar Investment y Emproplastin S.A. En el cual Emproplastin S.A. está dispuesta a sublicenciar las marcas.

- La licenciataria.- Plastimar S.A. interesada en obtener en licencia las marcas de fábrica y su uso en el territorio ecuatoriano.

2. Otorgamiento de licencia

Mediante el convenio se otorga el derecho de licencia para utilizar las marcas de fábrica licenciadas.

3. Uso de las marcas de fábrica

La licenciataria conviene en usar las marcas de Plastimar Investment en todos sus productos fabricados y o vendidos. En relación a las ventas se estampará en el producto una etiqueta o cualquier otro material promocional producido en el Ecuador por Plastimar S.A.

4. Pago por Honorarios

La licenciataria conviene a pagar a Emproplastin S.A. por el uso de las marcas un honorario anual equivalente al 4% de las ventas anuales que registre la licenciataria.

5. Plazo de Vigencia

La duración de este contrato será de diez años calendario, contados desde la fecha de suscripción de este contrato.

En el año 2008 como se indicó en el apartado de la evolución de la razón social del presente trabajo la compañía Plastimar Investment traslada sus operaciones a territorio mexicano con la denominación Emproplastin Investment S.A. de C.V perteneciente al grupo Emproplastin cuya accionista fue la compañía matriz Emproplastin México S.A.B de C.V .

En el año 2009 Emproplastin México S.A.B de C.V. fue accionista mayoritaria de Plastimar S.A.

En el mismo año se firmó un convenio de fusión entre la compañía Emproplastin Investment S.A. de C.V. y Emproplastin México S.A.B. de C.V., siendo esta última la fusionante. Es importante mencionar este hecho por cuanto al fusionarse las compañías y por lo tanto desaparecer la compañía panameña, dueña de las marcas cedidas por parte de Plastimar S.A. según contrato de cesión de marcas, estas pasan a ser parte de los activos de la empresa mexicana, tal como se indicó en el convenio de fusión: *Con motivo de la fusión antes convenida, la fusionante adquiere en este acto a título universal todos los activos de la fusionada y se subroga en todos los derechos y obligaciones de la misma.*

Durante los años 2008, 2009 y parte del 2010 Emproplastin S.A. facturó por concepto de regalías a la empresa Plastimar S.A. la misma que realiza la retención en la fuente del 2% por los pagos realizados a la empresa ecuatoriana.

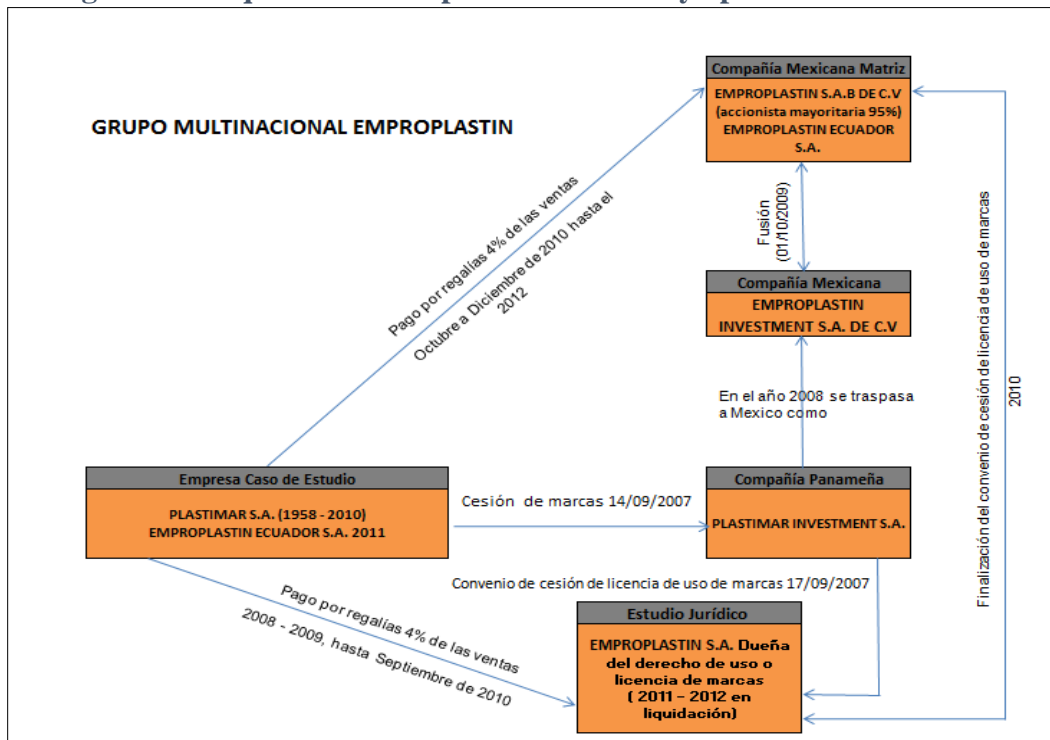
Por motivo de liquidación y cambio de nombre de la empresa relacionada ecuatoriana; en el año 2010 Emproplastin México S.A.B. de C.V decide dar por terminado el convenio de cesión de licencia de uso de marcas celebrado entre Emproplastin S.A. y Emproplastin México S.A.B.

de C.V antes —Plastimar Investment—. Por lo que en el último trimestre del 2010 se firma un contrato de otorgamiento del derecho de uso de marcas celebrado entre Emproplastin México S.A.B de C.V. y Plastimar S.A. subsidiaria de la misma. A continuación se presenta las cláusulas más relevantes de este convenio:

- Por una parte declara Emproplastin ser dueña de las marcas
- Declara la subsidiaria la necesidad de usar las marcas de fábrica para el uso de sus operaciones.
- Precio y forma de pago.- la contraprestación que Emproplastin México S.A.B de C.V recibirá por el otorgamiento de uso de las marcas será el 4% de las ventas de la subsidiaria.

A manera de resumen se presenta un gráfico que detalla de manera más comprensible dicha transacción:

Figura 10. Esquema del Grupo multinacional y operaciones vinculadas



Elaboración: La Autora

3.5 Análisis de la operación: Pagos de regalías por concepto de uso de marcas y su correspondiente consignación como gasto en el formulario de Impuesto a la Renta (años 2008 – 2012).

Alrededor del año 1960 se constituye en Guayaquil la compañía Plastimar S.A. convirtiéndose en la empresa pionera en la industria del plástico. La marca Plastimar creada desde los inicios de la compañía ha logrado posesionarse en el mercado ecuatoriano, obteniendo reconocimientos importantes. A lo largo del tiempo el logotipo de la marca ha evolucionado sin perder su identidad convirtiéndose en una marca madura. A continuación se presenta la evolución del logotipo de la empresa.

Figura 11. Evolución de la marca Plastimar



Elaboración: La Autora

Como se puede ver la marca ha pasado por reestructuraciones las cuales han generado valor sobre las mismas. La creación, desarrollo y posicionamiento de la marca generaron costos y gastos de publicidad en la empresa. A continuación se presentan los declarados en el casillero de publicidad del Impuesto a la Renta en los años 2004, 2005 y 2006 años en los cuales la empresa Plastimar S.A. era la propietaria de dichas marcas.

Tabla 10 Promoción y Publicidad de Emproplastin Ecuador S.A.

Año	Casillero	Nombre del casillero	Valor
2004	732	Promoción y publicidad	957.432,00
2005	732	Promoción y publicidad	800.000,00
2006	732	Promoción y publicidad	1.021.171,62

Elaboración: La autora

3.5.1 Operaciones realizadas en el Año 2007

La empresa Plastimar S.A. el 14 de septiembre de **2007** cede sus marcas a la empresa situada en Panamá Plastimar Investment para lo cual celebran un contrato. En dicho contrato se establece que el valor de la cesión es cero. Así también se adjunta un anexo denominado: Marcas de propiedad de Plastimar S.A. en el cual se especifican los productos registrados bajo la marca Plastimar, lo cual se corroboró con información reportada en el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, y se evidencia que las marcas fueron registradas a nombre de Plastimar S.A. desde el momento de su creación hasta la fecha de su cesión.

Ese mismo año a los 3 días de haberse firmado el contrato de cesión de las marcas, la empresa panameña cede la licencia de uso de marcas a la empresa ecuatoriana Riverover constituida en junio de 2007, en julio del mismo año cambia de denominación social a Emproplastin S.A. La actividad principal de esta compañía era realizar inversiones de acciones de compañías relacionadas que operan en la producción y comercialización de productos de plástico y prestación de servicios por uso de marcas, cuyo único accionista es Emproplastin México S.A.B. de C.V. Es importante recordar que esta compañía operaba en un estudio jurídico y que dicho convenio fue firmado por el mensajero de la oficina.

El contrato de cesión de licencia de uso de marcas no contempla una contraprestación por la licencia del uso de marcas, es decir el valor es cero.

Es necesario hacer referencia a lo ocurrido en el año 2007, ya que en este año se da el origen de la operación a analizar y juega un papel importante para definir si las posteriores operaciones carecen de sustancia económica.

3.5.2 Operaciones realizadas en el Año 2008

En enero del año 2008, se firma el convenio de licencia para uso de marcas entre las empresas Emproplastin S.A. y Plastimar S.A., siendo Plastimar S.A. la licenciataria. En dicho contrato se establece pagar un valor correspondiente al 4% de las ventas anuales realizadas por Plastimar S.A. a Emproplastin S.A. por la licencia del uso de marcas. El tiempo de vigencia del contrato es 10 años. Según la información reportada por el contribuyente no existe ningún análisis que indique bajo que parámetros se estableció el porcentaje fijado para hacer el pago de las regalías, tampoco existe un análisis respecto a la valoración de la marca cedida.

En este mismo año, la empresa panameña a la cual originalmente se le ceden las marcas comerciales traspassa sus actividades a México denominándose Emproplastin Investment S.A de C.V.

3.5.3 Operaciones realizadas en el año 2009

La compañía Emproplastin Investment S.A. se fusiona con la empresa matriz Emproplastin México S.A.B. de C.V.

Dadas las condiciones del contrato el contribuyente procede a considerar como gasto deducible el valor de USD 3.644.742,81 y 3.314.625,79 correspondiente a los años 2008 y 2009, respectivamente. A continuación se detalla el cálculo realizado:

Tabla 11 Valor de ventas y cálculo de regalías años 2008 y 2009

	2008	2009
	Valor	Valor
Ventas	91.118.570,15	82.865.644,79
Regalías (4% de las ventas)	3.644.742,81	3.314.625,79

Elaboración: La autora

Los valores de regalías considerados como gasto deducible por la compañía sujeta a análisis se registraron en el casillero 790 *Pagos por otros servicios* de su declaración de Impuesto a la Renta de los años 2008 y 2009. Dichos valores fueron contabilizados como gasto en la cuenta contable 611012035 *Regalías*.

Los pagos por concepto de regalías fueron respaldados con las respectivas facturas emitidas por Emproplastin S.A. a nombre de Plastimar S.A. en cuya descripción se encuentra la leyenda *Regalías 2008* y *Regalías 2009*. Así como también los comprobantes de retención y el medio de pago. Cumpliendo así con la formalidad establecida en el Artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno numeral 1 que habla sobre la deducibilidad de los gastos sustentados con los comprobantes de venta y el Art. 103 incisos 3 y 4 del mismo cuerpo legal, que menciona sobre la utilización del sistema bancario para pagos mayores a 5.000,00 dólares.

3.5.4 Operaciones realizadas en el año 2010

El 30 de junio de 2010 se emite una carta de finalización de convenio de Cesión de Licencia de uso de marcas celebrado entre Emproplastin Investment S.A. de C.V y Emproplastin S.A. por cuanto Emproplastin S.A. entraría a un proceso de liquidación y cambio de razón social. Dicha carta es protocolizada el día en diciembre de 2010.

El 01 de octubre del año 2010 se suscribe un contrato de otorgamiento del derecho de uso de marcas celebrado por Emproplastin México S.A.B de C.V y Plastimar S.A. en el cual hace referencia al traspaso de actividades a la ciudad de México y la posterior fusión de Emproplastin

S.A. de C.V. indicando que esta es la dueña de las marcas cedidas originalmente de Plastimar S.A. a Plastimar Investment compañía panameña.

Es decir que los pagos por regalías por uso de marcas a partir de octubre del año 2010 son realizados a la compañía mexicana matriz del grupo Emproplastin.

Dadas las nuevas condiciones en cuanto al pago de regalías la empresa Plastimar S.A. registra en el casillero 790 de su declaración de Impuesto a la Renta del año 2010 la cuenta contable 611012035 denominada *Regalías* el valor de USD 3.462.003,72

A continuación se presenta el valor de las ventas y el cálculo realizado:

Tabla 12 Valor de ventas y cálculo de regalías año 2010

	(Enero - septiembre) 2010	(Octubre - noviembre) 2010
	Valor	Valor
Ventas	65.981.274,38	20.568.818,50
Regalías (4% de las ventas)	2.639.250,98	822.752,74
Total pago por regalías		3.462.003,72

Elaboración: La Autora

Los pagos por concepto de regalías son respaldados con las respectivas facturas emitidas por Emproplastin S.A. a nombre de Plastimar S.A. de enero a septiembre del 2010 en cuya descripción se encuentra la leyenda *Regalías 2010* y por los meses de octubre a diciembre en cuya descripción se indica *Regalías 2010* las facturas fueron emitidas por Emproplastin México S.A.B. de C.V. Así como también los comprobantes de retención y el medio de pago. Cumpliendo así con la formalidad establecida en el Artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno numeral 1 que habla sobre la deducibilidad de los gastos sustentados con los comprobantes de venta y el Art. 103 incisos 3 y 4 del mismo cuerpo legal que menciona sobre la utilización del sistema bancario para pagos mayores a 5.000,00 dólares. Es importante indicar

que Plastimar S.A. realiza la retención en la fuente del 25% por los meses de octubre a diciembre a su compañía relacionada Emproplastin México, por ser un pago al exterior.

3.5.5 Operaciones realizadas en los años 2011 y 2012

A principios del año 2011 la compañía Emproplastin S.A. —estudio jurídico— cambia de razón social a su nombre original Riverover S.A. y empieza el proceso de liquidación como compañía.

En el mismo año 2011 la compañía Plastimar S.A. cambia de razón social a Emproplastin Ecuador S.A. del grupo multinacional Emproplastin, misma que continúa hasta la actualidad.

Considerando la vigencia del contrato —que abarca los años 2011 y 2012— del derecho de uso de marcas celebrado entre la empresa panameña que luego se convierte en mexicana y termina fusionándose con la matriz del grupo con Plastimar S.A. actual Emproplastin Ecuador S.A. esta continua realizando los pagos por regalías y registrándose como gasto deducible en su declaración de Impuesto a la Renta en los ejercicios fiscales 2011 y 2012, en la cuenta contable 611012035 denominada *Regalías* los valores de USD 4.163.491,52 y 4.325.475,40 respectivamente. A continuación se presenta el valor de las ventas consideradas y el valor del gasto por concepto de regalías.

Tabla 13 Valor de ventas y cálculo de regalías años 2011 y 2012

	2011	2012
	Valor	Valor
Ventas	104.087.288,09	108.136.885,00
Regalías (4% de las ventas)	4.163.491,52	4.325.475,40

Elaboración: La autora

La empresa del exterior Emproplastin México S.A.B de C.V emite las facturas a nombre de Emproplastin Ecuador S.A. en los años 2011 y 2012, en cuya descripción específica *Pagos por concepto de regalías por uso de marcas* y Emproplastin Ecuador emite los respectivos comprobantes de retención, documentación que soporta dichas transacciones así como los pagos

efectuados, cumpliendo de esta forma lo estipulado en los artículos 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno que habla sobre las deducciones que serán deducibles si son soportadas con los comprobantes de venta autorizados.

Después de analizar el contexto sobre el cual se ha realizado la operación de la cesión de marcas y su posterior retribución por el uso de la misma y considerando lo que establece el Código Tributario en su artículo 17 en cuanto a la calificación del hecho generador, el cual da la facultad de calificar los hechos generadores conforme a su esencia sobre la forma, por lo que para calificar el hecho generador se debe considerar que las situaciones o relaciones económicas efectivamente existan. Por lo tanto, se concluye que las operaciones *Cesión de marcas* y *Cesión de derecho de uso de marcas* y por ende el *pago de las regalías* originadas por esta carecen de esencia económica por cuanto claramente se ve que dicha cesión fue realizada para efectos de planificación tributaria y por ende para reducir la carga impositiva del grupo multinacional como de la empresa ecuatoriana. Por cuanto, las marcas comerciales cedidas a valor cero, tal como se demostró fueron creadas, desarrolladas y posicionadas en el mercado por la empresa ecuatoriana Plastimar S.A. la cual cambia de razón social por Emproplastin Ecuador S.A. al pertenecer al grupo Emproplastin y por lo tanto, las regalías que ella paga por usar unas marcas que creó y que fue demostrado con la presentación del anexo que se adjunta en el contrato de cesión que muestra que los productos fueron registrados a nombre de Plastimar S.A. no debe ser considerado como gasto para efectos de disminuir la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2008 al 2012, como lo hizo la compañía Emproplastin Ecuador S.A.

3.6 Resultado del análisis

3.6.1 Valor de regalías desconocidas como gasto

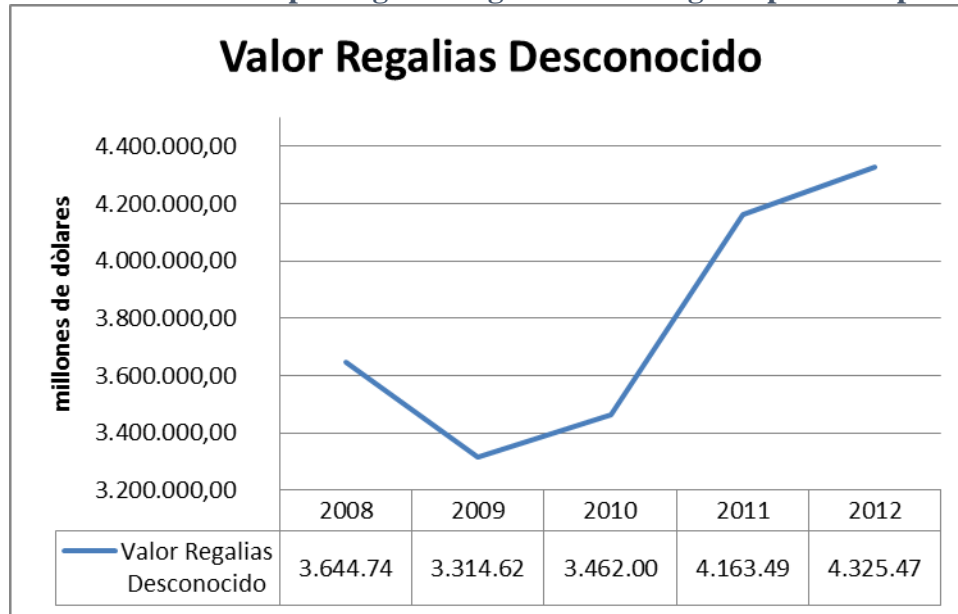
Una vez analizadas las transacciones y concluir que el valor registrado por la compañía Ecuatoriana Emproplastin Ecuador S.A. como gasto en sus declaraciones de impuesto a la Renta de los años 2008 al 2012, dadas las características de las operaciones no son un gasto que se pueda disminuir de los ingresos, se procede a calcular el valor total de las regalías no reconocidas como gasto.

Tabla 14 Total de regalías no consideradas gasto

Año	Regalías no consideradas gasto
2008	3.644.742,81
2009	3.314.625,79
2010	3.462.003,72
2011	4.163.491,52
2012	4.325.475,40
Total regalías pagadas	18.910.339,24

Elaboración: La autora

Figura 12. Evolución del valor por regalías registrado como gasto por la empresa analizada



Elaboración: La Autora

Como se puede observar en el gráfico precedente a partir del año 2009 hasta el año 2012 el valor registrado como gasto por el contribuyente por concepto de regalías por el uso de marcas, tiene una tendencia creciente no así del año 2008 al año 2009, la cual disminuye.

El valor total que la empresa Emproplastin Ecuador S.A. pagó y se consignó como gasto, es USD 18.910.339,24.

3.6.2 Cálculo del impacto en la recaudación ecuatoriana

La afectación en términos monetarios por parte de la Administración Tributaria al haber dejado de percibir los valores por las regalías que el contribuyente las usó como gasto, lo cual tuvo una afectación a la base imponible del Impuesto a la Renta y por ende a su recaudación. Es importante considerar que el porcentaje de Impuesto a la Renta de los años 2008 al 2010 fue del 25%, para el año 2011 la tasa impositiva fue del 24%, y en el año 2012 la tasa fue del 23%.

A continuación se presentan los valores considerados para el cálculo:

Tabla 15 Afectación tributaria año 2008

	Con regalías	Sin regalías	El estado dejó de percibir
Ingresos	98.469.114,71	98.469.114,71	
Gastos	80.590.727,05	76.945.984,24	
Pago por regalías	3.644.742,81	0,00	
Otros gastos	76.945.984,24	76.945.984,24	
Utilidad	17.878.387,66	21.523.130,47	
Participación a trabajadores	2.681.758,15	3.228.469,57	
Utilidad gravable	15.196.629,52	18.294.660,90	
Impuesto por pagar	3.799.157,38	4.573.665,23	774.507,85

Elaboración: La autora

Tabla 16 Afectación tributaria año 2009

	Con regalías	Sin regalías	El estado dejó de percibir
Ingresos	89.309.090,25	89.309.090,25	
Gastos	70.692.550,09	67.377.924,30	
Pago por regalías	3.314.625,79	0,00	
Otros gastos	67.377.924,30	67.377.924,30	
Utilidad	18.616.540,16	21.931.165,95	
Participación a trabajadores	2.792.481,02	3.289.674,89	
Utilidad gravable	15.824.059,14	18.641.491,06	
Impuesto por pagar	3.956.014,78	4.660.372,77	704.357,98

Elaboración: La autora

Tabla 17 Afectación Tributaria del año 2010

	Con regalías	Sin regalías	El estado dejó de percibir
Ingresos	92.932.360,01	92.932.360,01	
Gastos	71.844.752,45	68.382.748,73	
Pago por regalías	3.462.003,72	0,00	
Otros gastos	68.382.748,73	68.382.748,73	
Utilidad	21.087.607,56	24.549.611,28	
Participación a trabajadores	3.163.141,13	3.682.441,69	
Utilidad gravable	17.924.466,43	20.867.169,59	
Impuesto por pagar	4.481.116,61	5.216.792,40	735.675,79

Elaboración: La autora

Tabla 18 Afectación tributaria del año 2011

	Con regalías	Sin regalías	El estado dejó de percibir
Ingresos	112.840.349,76	112.840.349,76	
Gastos	90.765.681,94	86.602.190,42	
Pago por regalías	4.163.491,52	0,00	
Otros gastos	86.602.190,42	86.602.190,42	
Utilidad	22.074.667,82	26.238.159,35	
Participación a trabajadores	3.311.200,17	3.935.723,90	
Utilidad gravable	18.763.467,65	22.302.435,44	
Impuesto por pagar	4.503.232,24	5.352.584,51	849.352,27

Elaboración: La autora

Tabla 19 Afectación Tribuaria año 2012

	Con regalías	Sin regalías	El estado dejó de percibir
Ingresos	118.826.790,57	118.826.790,57	
Gastos	90.919.747,87	86.594.272,47	
Pago por regalías	4.325.475,40	0,00	
Otros gastos	86.594.272,47	86.594.272,47	
Utilidad	27.907.042,71	32.232.518,11	
Participación a trabajadores	4.186.056,41	4.834.877,72	
Utilidad gravable	23.720.986,30	27.397.640,39	
Impuesto por pagar	5.455.826,85	6.301.457,29	845.630,44

Elaboración: La autora

El cuadro siguiente muestra el valor por Impuesto a la Renta por pagar considerando los valores del contribuyente y los valores determinados, es decir sin el gasto de regalías. La afectación tributaria por impuesto a la renta que sufrió el estado fue de USD 3.909.524,33, es decir lo que dejó de percibir por Impuesto a la Renta entre los años 2008 – 2012.

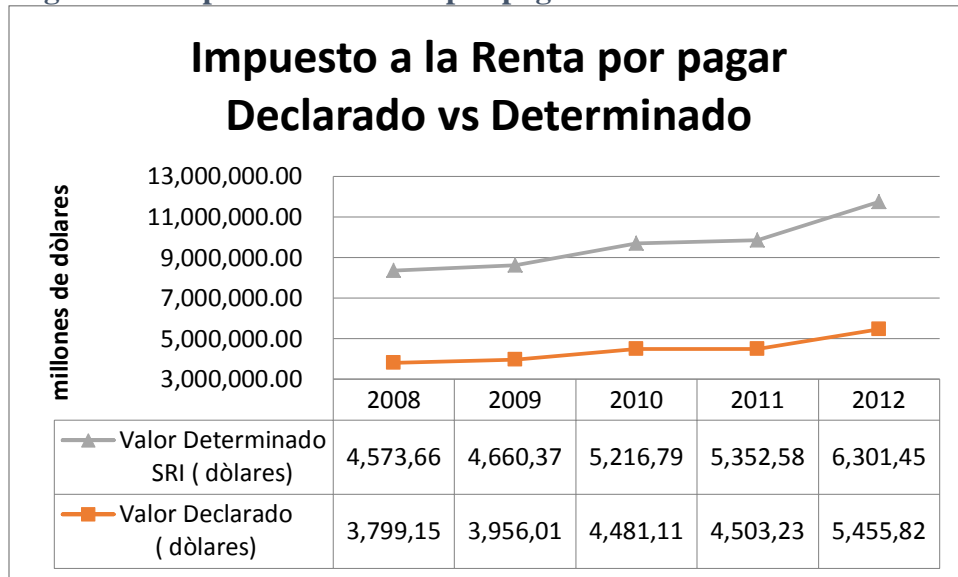
Tabla 20 Afectación tributaria por impuesto a la renta por pagar

	Declarado	Determinado	Valor que dejó de percibir el estado
Base imponible	91.429.609,03	107.503.397,39	
Total de Impuesto a la Renta por pagar	22.195.347,86	26.104.872,18	3.909.524,33

Elaboración: La autora

A continuación se presenta el Impuesto a la Renta por pagar considerando los valores declarados por el contribuyente y los valores determinados en este trabajo.

Figura 13. Impuesto a la Renta por pagar Declarado vs. Determinado



Elaborado por: La autora

Tal como se pudo observar, al haber registrado la empresa Emproplastin Ecuador S.A. el valor de USD 18.910.339,24 como gasto por concepto de pago de regalías por las marcas cedidas, se produce una afectación negativa a la recaudación del Impuesto a la Renta correspondiente a los años 2008 al 2012, por cuanto el estado dejó de percibir el valor de USD 3.909.524,33. Así también se pudo observar que la recaudación mantuvo un comportamiento creciente de año a año.

Capítulo 4 Conclusiones y Recomendaciones

El presente trabajo tuvo como objetivo principal determinar si el pago de regalías originado por la cesión de marcas entre empresas relacionadas y por el uso de las mismas constituyen o no un gasto el cual podría ser deducido de los ingresos para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta.

Del análisis realizado se desprenden las siguientes conclusiones y recomendaciones:

4.1. Conclusiones

- La globalización ha permitido realizar a las empresas operaciones interdependientes las cuales con ayuda de la tecnología se convierten en rápidas y eficaces, lo que permite la deslocalización de posibles beneficios a empresas que forman parte de los grupos multinacionales y que se encuentran en legislaciones fiscales de menor imposición.
- Los modos de transferir activos intangibles y usados por las empresas multinacionales como parte de su planificación fiscal son: las ventas de activos intangibles, cesión del derecho de uso mediante licencia, cesión gratuita y concesión administrativa.
- La problemática que surge en términos fiscales cuando las empresas utilizan estos modos de transferir los activos intangibles entre las empresas relacionadas es verificar la correcta valoración del bien intangible, de tal forma que quien lo transfiera reciba el justo valor, en términos de ingreso y este sea tributado y el justo valor pagado por recibir y usar el bien, de tal forma que pueda deducirse de su base imponible.

- Dentro de los tipos de activos intangibles, se encuentran las marcas comerciales, que son las que diferencian un producto de otro de su misma naturaleza.
- Los costos y gastos que una empresa en términos generales debería incurrir para la creación y posicionamiento de una marca son: costos para el desarrollo del nombre, costos para la creación del logotipo, costos para la presentación de la marca (difusión en redes sociales), publicidad y promoción y señalética en los productos.
- En este caso de estudio la empresa ecuatoriana Emproplastin Ecuador S.A. fue la creadora de las marcas, la que asumió con los riesgos y le dio valor a las mismas posicionándolas en el mercado durante casi los 50 años de funcionamiento de la empresa, la cual cede sus marcas a una empresa relacionada de panamá perdiendo todos los derechos sobre las mismas.
- El valor pactado por esta cesión de marcas fue cero, es decir la operación se convierte en una cesión gratuita o donación.
- Posteriormente, la empresa panameña cede los derechos de uso a una empresa ecuatoriana (estudio jurídico) que carecía de actividad económica y que formaba parte del grupo multinacional. El valor de esta transacción fue cero.
- Para poder realizar y continuar con sus operaciones la empresa ecuatoriana paga por usar dichas marcas un valor correspondiente al 4% de sus ventas anuales a la empresa dueña

de la licencia, el valor de dichos pagos son considerados como gasto deducible por la empresa Emproplastin Ecuador S.A.

- La empresa no contaba con un estudio o análisis de la valoración de la marca. El cual indique en base a que parámetros se valoró el precio de las regalías a 4% sobre el valor de sus ingresos por ventas.
- Es evidente que dicha transacción no hubiera sido pactada entre empresas independientes a valor cero, lo cual incumple con el principio de plena competencia.
- La operación del pago por regalías realizada por la empresa Emproplastin Ecuador S.A. cumplió con los elementos de formalidad que la ley establece para que un desembolso de dinero deba tener el carácter de gasto deducible. Estos elementos de formalidad son: comprobante de venta, comprobante de retención, sobretodo cuando el pago se realizó en el exterior, la transacción de dinero se lo hizo a través del sistema financiero, vía transferencia y existieron contratos firmados por las partes, que respaldaban las operaciones de la cesión de marcas y la licencia al derecho de uso de las mismas.
- A pesar que la operación (el pago por regalías) cumplió con la formalidad es decir lo documental, el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece, que serán considerados como gastos deducibles los que sirvan para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana. Sin embargo, este desembolso de dinero por el uso de marcas que fueron creadas, desarrolladas y posesionadas por Emproplastin Ecuador S.A.

en su momento, es decir durante casi la creación de la empresa hasta el año 2007, año en el cual fue cedida la marca, ya generaron gastos como promoción y publicidad, etc. Por lo tanto, a partir del año 2008 hasta el año 2012, dichos desembolsos no sirvieron para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, por cuanto la marca ya estaba posesionada.

- Como se indicó en el análisis de la operación existió como soporte del valor por regalías, el comprobante de venta, comprobante de retención, sobretodo cuando el pago se realizó en el exterior, la transacción de dinero se lo hizo a través del sistema financiero, vía transferencia y existieron contratos firmados por las partes, que respaldaban las operaciones de la cesión de marcas y la licencia al derecho de uso de las mismas, fue necesario realizar la evaluación de las condiciones sobre las cuales se suscribieron dichos contratos y cuál fue el fin de dichas operaciones. Las mismas que claramente fueron con el fin de obtener un beneficio en términos impositivos para la empresa y por consiguiente para el grupo empresarial.

- El Artículo 17 del Código Tributario faculta calificar una operación por su hecho económico, verdadera esencia de la transacción y a su naturaleza jurídica. De acuerdo a este artículo se analizaron todos los elementos que intervinieron en esta transacción desde sus actores hasta lo documental llegando a la conclusión que el valor de USD 18.910.339,24 pagado por la empresa Emproplastin Ecuador S.A. por concepto de uso de marcas que fueron cedidas por ella a sus relacionadas del Ecuador y del exterior no debió

ser reconocido como gasto para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta de los años 2008 al 2012, años de análisis.

- Por lo tanto, al desconocerse el valor registrado de USD 18.910.339,24 como gasto, la base imponible del Impuesto a la Renta de los años 2008 al 2012 aumenta y por ende la recaudación de impuesto. El valor de Impuesto a la Renta que debió pagar la empresa si no hubiera desconocido el gasto es USD 26.104.872,18 en comparación al valor declarado por el contribuyente que fue USD 22.195.347,86
- Así mismo, al desconocerse el gasto, la participación a trabajadores sube, ya que tiene una afectación directa. El valor que dejó de percibir la sociedad fue USD 2.836.550,89

4.2.Recomendaciones

- La Administración Tributaria podría solicitar al Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual el listado de compañías que hayan efectuado el registro de cesión de marcas a nombre de otras, con el fin incluir a estos contribuyentes dentro de la catastro de análisis.
- La Administración Tributaria debería elaborar un plan para identificar dentro de la catastro de contribuyentes a las posibles empresas que realicen este tipo de operaciones, con el fin de conocer si las mismas se han realizado bajo condiciones válidas.
- Analizar las condiciones contractuales sobre las cuales se efectúan las operaciones de licencias por uso de marcas, como la territorialidad. Con el fin de no permitir que se use la marca transferida en otros países, es decir, se exporten bienes bajo la misma marca.
- Considerar que las transferencias de intangibles por sí mismas no son ilícitas ya que puede darse por temas netamente comerciales, por lo que sería útil que la empresa que cede las marcas explique el motivo de dicha operación.
- Las empresas multinacionales si van a realizar la transferencia de un bien intangible deberían realizar un estudio que demuestre la correcta valoración de la marca a ser transferida con el fin de establecer el valor correcto y justo de la transacción (cesión y pago por regalía), ya que la valoración no solamente ayudaría a dar sustento económico a la operación sino que así se podría establecer el principio de plena competencia.

- Realizar la valoración de marca acorde a las características de la empresa, la cual debería reposar en los archivos de la empresa y así servir como prueba en procesos de auditorías por parte de la Administración Tributaria.
- Capacitar al equipo de auditores que conforman la Administración Tributaria con el fin de tener conocimiento sobre valoración de marca y así poder analizar de manera eficiente los posibles casos a presentarse.

Bibliografía

Código Civil, publicado en el Registro Oficial 526 Segundo Suplemento

Comisión de Legislación y Codificación. Ley de Propiedad Intelectual, Pub. L. No. 2006-013 (2006).

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Norma Internacional de Contabilidad 38 (2010).

Collin, P.H (2006). Dictionary of economics. London: A&CBlack.

Cosín, R. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia* (Primera). España: Wolters Kluwer España, S.A.

Cosín, R. (2007). Valoración de los bienes intangibles en ajustes por precios de transferencia. *Cuadernos de formación*. Volumen (4), 3.

Chazfomo. (10, 01, 2011). *¿Cuánto cuesta el posicionamiento de una marca?* [Artículo].

Recuperado el 13, 11, 2015), recuperado de:

<https://lanzamarga.wordpress.com/2011/01/10/%C2%BFcuanto-cuesta-el-posicionamiento-de-una-marca/>

El Telégrafo. (2015, de Abril). La industria plástica produce al menos \$ 418 millones al año. Recuperado a partir de <http://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/8/la-industria-plastica-produce-al-menos-418-millones-al-ano>

Fernández, R. (2011). Análisis de las regalías por el uso de activos intangibles. *I+D Tax & Legal Novedades jurídicas y fiscales*, año I (12), 6-8.

H. Congreso Nacional La comisión de Legislación y Codificación. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2007).

Lacruz, J (1980). *Elementos del Derecho Civil. Tomo III Derechos Reales*. Librería Bosch: Barcelona

Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 242-3S de diciembre 2007

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (París, F., & Comité de Asuntos Fiscales.

(2011). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: versión abreviada, 22 de julio de 2010*. [Madrid]: Instituto de Estudios Fiscales.

Organización Mundial de la Propiedad Intelectual [OMPI]. (s/f). ¿Qué es la Propiedad

Intelectual? Recuperado a partir de

file:///C:/Users/Home/Documents/Documents/Tesis%20Paola%20cesion%20de%20marcas/wipo_pub_450.pdf

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). (2010). *Directrices de la*

OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales IEF, Spain.

Pablo Fernández. (2007). Valoración de marcas e intangibles

Pérez Ventura, J. (2013, abril 5). Las multinacionales. Recuperado a partir de

<http://elordenmundial.com/economia/empresas-multinacionales/>

Plásticos. (s/f). Recuperado a partir de

<http://www.proecuador.gob.ec/exportadores/sectores/plasticos/>

Valle, A. (2008). Tratamiento de la marca en el impuesto a la renta. *ANUARIO ANDINO DE DERECHOS*

INTELECTUALES, 04.

Villarroel, L. (2011). *Instituto Ecuatoriano de la Propiedad Intelectual*. Quito, EC: Corporación

Innovarte. Recuperado de

http://gaceta.propiedadintelectual.gob.ec:8180/Comunicacion_libro/GuiaDerechosAutor2014/

Ecuador en Vivo, *Una de las industrias más dinámicas, la del plástico producen \$us 418*

millones al año. (2015, abril 30). Recuperado a partir de

<http://ecuatorianoenvivo.com/una-de-las-industrias-mas-dinamicas-la-del-plastico-producen-us-418-millones-al-ano/>