



**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES**  
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

Instituto de Altos Estudios Nacionales

Escuela de Gobierno y Administración Pública

Título:

ESTUDIO DE FACTIBILIDAD PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE  
ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN  
EL ECUADOR DENTRO DEL SECTOR CAMARONERO.

Autora: María Belen Blum Ruiz

Tutor: Juan Carlos Campuzano

Guayaquil

Diciembre, 17 de 2015

## **AUTORIA**

Yo, MARIA BELEN BLUM RUIZ, CI 0918064825 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

## **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, diciembre del 2015

---

FIRMA

## **DEDICATORIA**

Dedico este esfuerzo a Dios por ser la fuerza que me motiva, a mi familia, mi novio y amigos, éste proyecto representa todo el sacrificio académico realizado en el trayecto de mi vida y marca nuevos propósitos académicos y profesionales.

Al Servicio de Rentas Internas por hacer posible el desarrollo de este trabajo,  
a mi querido tutor por las enseñanzas impartidas que hicieron del presente un mejor proyecto, por su valioso tiempo invertido.

## INDICE DEL CONTENIDO

|  |    |
|--|----|
| SIGLAS.....  | 7  |
| RESUMEN.....   | 8  |
| INTRODUCCION .....   | 9  |
| CAPITULO 1: Valoración de los Precios de Transferencia, Acuerdos Anticipados y del sector camaronero a nivel mundial y en el Ecuador ..... | 21 |
| 1.1    Precios de Transferencia .....  | 21 |
| 1.1.1    Su Origen y definición .....  | 21 |
| 1.1.2    Metodología de Precios de Transferencia .....   | 23 |
| 1.1.3    Ajustes de Precios de Transferencia.....  | 26 |
| 1.1.4    Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador.....  | 27 |
| 1.2    Acuerdos Anticipados .....  | 30 |
| 1.2.1    Finalidad de los Acuerdos .....   | 33 |
| 1.2.2    Tipos de Acuerdos.....  | 35 |
| 1.2.3    Factores a considerar.....  | 37 |
| 1.2.4    Normativa ecuatoriana .....   | 39 |
| 1.3    Industria camaronera en el Ecuador .....  | 40 |
| 1.3.1    Antecedentes .....  | 40 |
| 1.3.2    Marco Legal .....   | 42 |
| 1.3.3    Desarrollo de la industria .....  | 43 |
| 2    CAPITULO 2: Análisis de la evolución, cumplimiento y situación actual del sector camaronero desde el punto de vista tributario.....   | 54 |

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 2.1   | Sector camaronero y su recaudación.....  | 54 |
| 2.1.1 | Identificación tributaria del sector y recaudación por grupo económico .....   | 54 |
| 2.1.2 | Segmentación del sector y de su recaudación .....  | 57 |
| 2.2   | Operaciones con Partes Relacionadas .....  | 60 |
| 2.2.1 | Operaciones de Ingresos .....  | 61 |
| 2.2.2 | Operaciones de Egresos .....   | 62 |
| 2.2.3 | Operaciones de Activos.....  | 62 |
| 2.2.4 | Operaciones de Pasivos.....  | 62 |
| 2.2.5 | Operaciones con partes relacionadas más destacadas .....   | 63 |
| 2.2.6 | Operaciones con partes relacionadas ubicadas en Paraísos Fiscales.....   | 63 |
| 2.2.7 | Ajustes de Precios de Transferencia.....   | 64 |
| 2.3   | Cumplimiento tributario del Sector Camaronero .....  | 65 |
| 2.3.1 | Impuesto a la Renta.....   | 66 |
| 2.3.2 | Informe de Precios de Transferencia.....   | 67 |
| 2.4   | Controles efectuados por la Administración Tributaria al sector.....   | 69 |
| 2.4.1 | Casos de auditorías efectuados.....  | 70 |
| 2.4.2 | Montos de glosas determinadas deuda generada pagada y no pagada. ....  | 70 |
| 3     | CAPITULO 3: Los procesos determinativos sobre precios de transferencia y la importancia de la aplicación de Acuerdos Anticipados en el sector camaronero ..... | 72 |
| 3.1   | Proceso Determinativo de la Administración Tributaria.....   | 72 |
| 3.1.1 | Tipos de determinación .....   | 72 |
| 3.1.2 | Plazo para llevar a cabo un proceso determinativo .....  | 73 |

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 3.1.3 | Aspectos legales a considerar para el desarrollo de un proceso determinativo...  | 74 |
| 3.1.4 | El acto determinativo .....  | 74 |
| 3.1.5 | Impugnaciones .....  | 76 |
| 3.1.6 | Instancias que los contribuyentes utilizan en los procesos determinativos .....  | 77 |
| 3.2   | Costos de los procesos determinativos.....   | 78 |
| 3.2.1 | Costos de la Administración Tributaria .....   | 79 |
| 3.2.2 | Costos del Contribuyente .....   | 81 |
| 3.3   | Costos y beneficios de implementación de APA en el sector camaronero .....   | 83 |
| 3.3.1 | Costos de la Administración Tributaria .....   | 83 |
| 3.3.2 | Costos del contribuyente .....   | 84 |
| 3.3.3 | Beneficios en la aplicación de APAS.....   | 84 |
| 3.3.4 | Otros mecanismos establecidos en la normativa tributaria para el cumplimiento del sector camaronero con su tributación.....                            | 85 |
| 4     | CAPITULO 4: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....   | 86 |
| 1.    | 4.1 Conclusiones .....   | 86 |
| 5     | 4.2 Recomendaciones.....   | 87 |
| 6     | BIBLIOGRAFIA .....   | 89 |
| 7     | ANEXOS .....   | 92 |
|       | Anexo I: Desarrollo de países de América Latina y del Caribe en el ámbito del control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia. .... | 92 |
|       | Anexo II: Aplicación de APAS en países de Latinoamérica. ....  | 93 |

## Índice de Figuras

|  |    |
|--|----|
| Figura 1 Principales especies de camarón capturadas.....   | 45 |
| Figura 2 Distribución camaronera en Ecuador.....   | 46 |
| Figura 3 Evolución de la exportación del camarón.....  | 47 |
| Figura 4 Evolución de exportaciones de camarón .....   | 49 |
| Figura 5 Exportaciones del Ecuador por mercado .....   | 50 |
| Figura 6 Evolución del precio del camarón .....  | 51 |
| Figura 7 Recaudación del grupo económico Pesca.....  | 55 |
| Figura 8 Recaudación por zona del grupo económico .....  | 56 |
| Figura 9 Recaudación del sector camaronero identificado .....  | 60 |
| Figura 10 Operaciones con Partes Relacionadas.....   | 61 |
| Figura 11 Operaciones de Pasivos .....   | 63 |
| Figura 12 Total Operaciones con Partes Relacionadas .....  | 63 |
| Figura 13 Operaciones en Paraísos Fiscales .....   | 64 |
| Figura 14 Ajustes de Precios de Transferencia del grupo de estudio realizado por el contribuyente..... | 65 |
| Figura 15 Presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta grupo de estudio .....                  | 67 |
| Figura 16 Cumplimiento en presentación de IPT grupo de estudio .....                                   | 68 |
| Figura 17 Proceso determinativo y sus impugnaciones .....  | 78 |



## Índice de Tablas

|   |    |
|---|----|
| Tabla 1 Países con APAS.....  | 36 |
| Tabla 2 Empresas exportadoras más destacadas .....                    | 48 |
| Tabla 3 Clasificador Internacional Industrial Único .....             | 54 |
| Tabla 4 Recaudación del grupo económico Pesca .....                   | 55 |
| Tabla 5 Recaudación por zona del grupo económico Pesca .....          | 56 |
| Tabla 6 Principales Exportadores de Camarón en Ecuador .....          | 57 |
| Tabla 7 Recaudación del grupo de estudio .....                        | 59 |
| Tabla 8 Nivel de Operaciones con Partes Relacionadas .....            | 60 |
| Tabla 9 Operaciones de Ingresos .....                                 | 61 |
| Tabla 10 Operaciones de Egresos .....                                 | 62 |
| Tabla 11 Operaciones de Activos .....                                 | 62 |
| Tabla 12 Ajustes de Precios de Transferencia del segmento .....       | 64 |
| Tabla 13 Plazos para presentación de obligaciones .....               | 66 |
| Tabla 14 Cumplimiento del Impuesto a la Renta grupo de estudio .....  | 66 |
| Tabla 15 Plazos para presentación de Obligaciones .....               | 67 |
| Tabla 16 Cumplimiento en presentación de IPT grupo de estudio .....   | 68 |
| Tabla 17 Controles efectuados al sector camaronero.....               | 70 |
| Tabla 18 Montos de glosas determinadas por controles efectuados ..... | 70 |
| Tabla 19 Total de Deuda Generada Pagada y No Pagada.....              | 71 |
| Tabla 20 Costos estimados por la notificación de documentos .....     | 79 |

|   |    |
|---|----|
| Tabla 21 Costos salariales de los funcionarios que realizan los procesos.....     | 80 |
| Tabla 22 Resumen de Costos Fijos .....  | 80 |
| Tabla 23 Costos variables no cuantificables de la Administración Tributaria.....  | 81 |
| Tabla 24 Costos del contribuyente en procesos determinativos e impugnaciones..... | 82 |
| Tabla 25 Costos variables no cuantificables del contribuyente .....               | 82 |
| Tabla 26 Costo de la Administración Tributaria por APAS .....                     | 83 |
| Tabla 27 Costos del contribuyente en APA`s .....                                  | 84 |
| Tabla 28 Beneficio de aplicación de APA .....                                     | 84 |

## **SIGLAS**

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

APAS: Acuerdos Anticipados en materia de Precios de Transferencia. Siglas derivadas de su traducción en inglés: *Advance Pricing Agreements*.

## RESUMEN

El término precios de transferencia es una expresión conocida y frecuentemente utilizada entre partes relacionadas o empresas asociadas para distinguir el precio pactado dentro de las transacciones comerciales con asociadas, el mismo que no debería discrepar del precio pactado entre partes independientes. Los Acuerdos Anticipados en materia de Precios de Transferencia (APA's por sus siglas en inglés) tienen como finalidad establecer un pacto entre el contribuyente y la Administración Tributaria en donde se acuerdan los criterios a largo plazo para la valoración de éste tipo de transacciones, dado que en muchas ocasiones las empresas asociadas suelen tener inconvenientes en establecer un mecanismo correcto para la aplicación de precios de transferencia, o los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar; lo que da un posible inicio de revisiones o determinaciones por parte de las Administraciones Tributarias. La introducción de Acuerdos Anticipados constituye una medida que contribuirá ampliamente a otorgar seguridad a los sujetos pasivos en sus transacciones. En el Ecuador se establece dentro de la normativa tributaria la posibilidad de que el contribuyente solicite a la Administración realice la determinación de la valoración de sus operaciones efectuadas entre partes relacionadas, con carácter previo a la realización de éstas.

**Palabras claves:** empresas asociadas o partes relacionadas, precios de transferencia, auditorías, acuerdos anticipados, sector camaronero.

## ABSTRACT

The term transfer pricing is a known expression often used by related parties or associates to distinguish the agreed price within commercial transactions with associates, it should not differ from the price agreed with independent parties. The anticipated agreements on transfer pricing are intended to establish an agreement between the taxpayer and the tax authorities where the criteria for assessing this type of transaction, since in many cases companies usually have drawbacks associated establish remember correct for the application of transfer pricing mechanism or traditional mechanisms fail or are difficult to apply, giving a possible beginning of revisions or determinations by the Tax Administration. The introduction of advance agreements is a measure which will contribute widely to provide certainty for taxpayers in their transactions. In Ecuador is established within the tax law the possibility that the taxpayer requested the Administration to perform the determination of the valuation of its transactions between related parties, prior to the completion of these characters.

**Key Words:** related parties or associates, transfer pricing, tax authorities, anticipated agreements, shrimp industry.

## INTRODUCCION

A la par de la globalización, las relaciones internacionales se han multiplicado de forma acelerada en las últimas décadas. El crecimiento del comercio a nivel mundial, que se da entre países de una región o continente ha promovido también el fenómeno de las empresas transnacionales o mundialmente conocidas como *Empresas Asociadas* o *Partes Relacionadas*, cuya capacidad operativa con la trama de la casa matriz, subsidiaria, sucursal y con el vasto alcance de sus actividades en diferentes países, les ha permitido posesionarse mayoritariamente dentro del comercio internacional.

Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el 65% del comercio mundial se lleva a cabo por empresas asociadas —14.6 billones de dólares de los Estados Unidos de América aproximadamente—; asumiendo una utilidad promedio del 7%, los fiscos se disputan aproximadamente 1.02 billones de dólares de los Estados Unidos de América de base gravable, mil empresas multinacionales son dueñas del 20% de los activos mundiales, y el 30% de los recaudos por auditoras provienen de temas relacionados a Precios de Transferencia.

Conforme datos publicados por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (CNUCYD) en su World Investment Report de 1994, durante los primeros años de la década de los 90's por lo menos 37.000 oficinas principales de empresas multinacionales, 90% de las cuales están ubicadas en países desarrollados, controlaban 206.000 subsidiarias diseminadas en todo el mundo —aproximadamente el 50% en países en vías de desarrollo—.

Las empresas, en especial las multinacionales, han visto en la globalización e incremento competitivo de las naciones por captar inversiones en una oportunidad para

sus negocios; con ello, parte la deslocalización de las operaciones de las empresas; estrategia que busca optimizar procesos y maximizar beneficios de un grupo económico-empresarial multinacional. El principal riesgo de una estructura deslocalizada de operaciones representa para las Administraciones Tributarias es el incremento y traslado de costos abusivamente entre las diferentes jurisdicciones y regímenes tributarios en los que opera el grupo multinacional, siendo así, las autoridades fiscales tratan de acoplar sus normas, regulaciones y controles al ritmo de sus transacciones y a su constante evolución, se ha vuelto indispensable que las autoridades fiscales creen toda una normativa en cuanto a precios de transferencia se refiere y a sus partes relacionadas.

Las autoridades fiscales desde algunas décadas atrás han prestado mayor atención a estas empresas, ya que las mismas para su constitución buscan normativas tributarias más beneficiosas que se muestran más atractivas que otras en la medida de generar riquezas y no ser sujetas al pago de impuestos.

Éstas empresas son tan poderosas que, incluso por sobre la voluntad de los Estados, deciden e influyen en reuniones de alto nivel. En consecuencia, surge la necesidad de imponer controles que no afecten al comercio internacional y es por ello que las Administraciones Tributarias han acogido el régimen de Precios de Transferencia como control fiscal en las operaciones en las que se involucran más de dos empresas asociadas. Se entiende por *Precio de Transferencia* al precio pactado entre entidades asociadas de un grupo multinacional, el cual no debería diferir del precio acordado con empresas independientes.

Las administraciones fiscales de diversos países ante el fenómeno de los Precios de Transferencia, para no ver afectada su recaudación, han implementado normativas,

procesos de fiscalización y regulaciones sumamente estrictas al tema como controles ante la manipulación abusiva de precios de transferencia.

Por esto, las empresas que no cuenten con documentación sólida, adecuada, recursos necesarios y una razonable política de Precios de Transferencia que sustenten operaciones entre empresas asociadas, incrementan el riesgo de sufrir sanciones y revisiones exigidas por las administraciones fiscales por el incumplimiento de reglas fijadas como control a los Precios de Transferencia.

Los sectores que mayor concentración han demostrado, con más de un 40% de los procesos de control destinados a cada uno de estos sectores son: Farmacéutico, hotelero, industria alimenticia. (CIAT, 2013)

La incertidumbre provocada por los precios de transferencia se constituye en la actualidad como un problema en el ámbito de la tributación, tanto para las empresas como para las Administraciones Tributarias, con más de 30 casos anuales a nivel nacional de auditorías efectuadas particularmente por tema de precios de transferencia.

El establecer métodos, ajustes y procedimientos para cumplir con el principio de plena competencia (Arm's Length) se distancia cada vez más de ser una tarea sencilla, basta con dar un vistazo a las noticias a nivel mundial sobre litigios que se discuten en las cortes tributarias de muchos países para conocer lo demandante del tema.

Si el problema de establecer los precios bajo el método de plena competencia resulta difícil en países con una amplia y diversificada economía donde existen mayores movimientos en el mercado y donde se realizan todo tipo de transacciones entre partes relacionadas, en los países que no poseen estas características, como es el caso de la mayoría de los países de Latinoamérica y el Caribe, las dificultades para establecer los

precios Arm's Length o de plena competencia se magnifican, teniendo en cuenta sus menores recursos y el desarrollo de sus administraciones fiscales.

El problema de la manipulación de los precios con los que se transfieren bienes y servicios intangibles se ha ido acrecentando cada vez más, según un estudio presentado por la National Association Accountants (NAA) de los Estados Unidos en el año 1956, la mayoría de los cuarenta grupos trasnacionales revisados manipulaba sus precios de venta; en principio su práctica generaba una fuerte distorsión en la información financiera y al mismo tiempo una manipulación severa de las bases tributarias. En el ámbito del control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, el 70% de los países de América Latina contempla normas generales, el 10% de estos países contemplan principios básicos, el 78% cuenta con oficinas o equipos especializados y el 73% realiza inspecciones de campo.

En muchas ocasiones para establecer una metodología es necesario tener recursos adicionales tanto para el contribuyente como para las Administraciones Tributarias, esto sin considerar que muchas veces un método de plena competencia se puede aplicar para una transacción pero no para otras y el contribuyente debe de utilizar más recursos que implican costos por lo que, para no incurrir estos se remiten a utilizar un solo método para todas sus operaciones, lo que representa para las Administraciones Tributarias el tener que analizar que el método utilizado por el contribuyente haya sido el correcto.

En la actualidad se evidencia un incremento importante en cuanto a las auditorías y ajustes en precios de transferencia particularmente, donde casi el 73% de los países de Latinoamérica que aplican precios de transferencia en su legislación realizan constantemente auditorías o revisiones posteriores para verificar que los contribuyentes apliquen correctamente el principio de plena competencia y sus métodos,



aproximadamente el 38% de los ajustes efectuados son por temas de precios o de empresas comparables. El 75% de las administraciones tributarias en Latinoamérica cuentan con equipos especializados en temas de tributación internacional. (CIAT, 2013)

Las revisiones posteriores, el costo que implican las mismas, el uso de recursos y lo complejo que el tema de Precios de Transferencia representa, hace que la aplicación correcta de métodos para la implementación de Precios de Transferencia sea aún más difícil y costoso.

Surge entonces la necesidad por establecer mecanismos que le permitan al contribuyente conocer con anticipación los parámetros que debe considerar al momento de pactar precios en sus operaciones con partes relacionadas, y así ver garantizada su seguridad jurídica sin afectar el nivel de inversiones ni el nivel de recaudación de impuestos de los países involucrados, más bien a contribuir para que se dé una distribución más equitativa de estos. Los procedimientos más efectivos, según la OCDE, son los negociados entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, pues de esta manera se tiene un alto grado de seguridad de que se cumpla la normativa de precios de transferencia y entre ellos, la aplicación de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA por sus siglas en inglés) es uno de los mecanismos más aceptados a nivel mundial.

El tema de Precios de Transferencia con sus partes relacionadas en la actualidad maneja el mayor porcentaje de las economías en todos los países a nivel mundial; pero al mismo tiempo crea desconciertos en cuanto a su aplicabilidad, a raíz de ello se han establecido normas para su control. Los precios de transferencia, sus partes relacionadas y las transacciones entre las mismas, dejan de ser sólo un tema meramente tributario, sino también económico para quienes se catalogan dentro de este tipo de empresas, ya

que cumplir con las disposiciones que los Estados han creado para controlar estas operaciones, cada día resulta más difícil y costoso, lo cual conlleva al incumplimiento, a la evasión o elusión tributaria. Es indispensable que estas relaciones sean más tolerables, y que tanto las Administraciones Tributarias como los contribuyentes que participan en estas transacciones establezcan mecanismos o convenios que conlleven a establecer acuerdos que sean beneficiosos para ambas partes. La OCDE considera que dentro de los acuerdos más utilizados y con mejores resultados obtenidos a nivel mundial, se encuentran los Acuerdos de Precios de Transferencia.

Un APA es un acuerdo que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios apropiados; es decir, métodos comparables y ajustes apropiados a eso, suposiciones críticas sobre eventos futuros para la determinación del precio de transferencia de esas transacciones por un periodo determinado de tiempo. A través de estos mecanismos se establece el método a emplear y el rango dentro del que debe enmarcarse el precio o el margen de la empresa probada para que la Administración Tributaria no realice ajustes por precios de transferencia.

La OCDE los denomina como un acuerdo que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios —métodos, ajustes, entre otros— para la determinación del precio de transferencia para esas transacciones por un periodo determinado de tiempo.

Los acuerdos tienen como fin resolver los temas de precios de transferencia en forma rápida y prospectiva, utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración Tributaria más eficientemente y aportar a ambos un grado de confianza sobre el futuro, reducir las auditorías y eliminar la realización de ajustes a precios de transferencia.

Con la aplicación de los APA`s se lograría reducir costos tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria en cuanto a la aplicación o revisión de los Precios de Transferencia, periodo tras periodo respectivamente, adicionalmente le otorga al contribuyente la protección contra futuras sanciones por la incorrecta aplicación de métodos y se evitan disputas prolongadas sobre el tema.

A partir del 2005 el Ecuador estableció toda una normativa de precios de transferencia, con el objetivo de determinar los costos y deducciones de los sujetos que realizan operaciones con partes relacionadas; con lo que pretende que las empresas ubicadas en el exterior y que tienen vinculación con empresas en el Ecuador, manejen sus operaciones tal como si dichas transacciones se realicen con un independiente.

Para el año 2010, al menos 519 contribuyentes se encontraron sujetos al régimen de precios de transferencia, y para el año 2012 se llevaron al menos 577 casos de controles o revisiones a precios de transferencia. Se han dado aproximadamente 22 casos de fiscalizaciones que fueron llevadas hasta los tribunales.<sup>1</sup>

La introducción de APA`s dentro del Ecuador, constituye una medida que, inspirada en el principio de transparencia, contribuirá ampliamente a dar seguridad a los sujetos pasivos, comodidad para el contribuyente de que no va a ser objeto de una costosa auditoría en tema de precios de transferencia y comodidad para el tratamiento de las operaciones relevantes en más de un país. A partir del año 2014 mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 se incrementa dentro de la normativa, la iniciativa de que los contribuyentes soliciten a la Administración Tributaria que ésta analice sus operaciones y establezca el método apropiado a ser utilizado, previo a su realización.

---

<sup>1</sup> Información otorgada por el Servicio de Rentas Internas

Considerando que los precios de transferencia surgen de las transacciones a nivel mundial, y que una de las mayores transacciones que se realizan dentro de Ecuador son las exportaciones; además de ser uno de los primeros países en exportación de camarón, se ve la necesidad de implementar controles y mecanismos que aseguren estas transacciones, elementos que otorguen seguridad jurídica y buenas relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias. Es evidente entonces, analizar si dentro del Ecuador se utilizan los métodos correctos, que alcance tiene y que resultados se logran; y si es viable la aplicación de los APA`s dentro del sector camaronero, razón por la cual se desarrolla el presente estudio.

El presente proyecto se enfoca en el sector camaronero, por ser uno de los sectores más grandes e importantes del Ecuador en cuanto a transacciones con países de otras regiones o continentes, y donde los precios de transferencia surgen cuando dichas transacciones se realizan entre empresas asociadas. Las empresas camaroneras del Ecuador se constituyen como uno de los grupos más grandes de proveedores de camarón a países industrializados, siendo ésta transferencia de precios una vía para la evasión de impuestos entre empresas vinculadas y situadas en diferentes países.

En el Ecuador, el camarón es uno de los productos primarios —no petrolero— cuyas exportaciones se han incrementado considerablemente en la última década. De acuerdo a cifras del Banco Central del Ecuador (BCE), en el 2012 se exportaron aproximadamente 1.278,40 millones de dólares. Las ventas al exterior de este producto, del año 2013 al 2014, tuvieron un crecimiento anual del 33.60%. Al 2014, las exportaciones alcanzaron 2.571,80 millones de dólares.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Balanza Comercial - Banco Central del Ecuador

Durante la década de los 90, el precio del camarón mantuvo una tendencia alcista, llegando a su punto máximo en el año 2000. A partir del año 2001, los precios promedios de las tallas analizadas caen abruptamente hasta el 2004. En el 2005 inicia una ligera recuperación pero mantiene una tendencia a la baja con ligeras subidas en el 2008 y en los primeros meses del 2010. Los precios del camarón por libra han variado en los últimos periodos, registrando el precio más alto en el periodo 2014. (Camara Nacional de Acuacultura, 2015)

El tema planteado, sirve para profundizar conocimientos en el aspecto de Precios de Transferencia y poner en práctica los mismos dentro de un sector desarrollado en el Ecuador como lo es el camaronero.

Los objetivos que se buscan con el presente proyecto son facilitar que las negociaciones donde se incluyan temas de precios de transferencia dentro del sector camaronero estén sustentadas en principios y se realicen de forma práctica y cooperativa, brindar seguridad al contribuyente en el tratamiento fiscal de transacciones relacionadas con precios de transferencia por un periodo extendido de tiempo, crear un medio alternativo de solución a problemas de precios de transferencia relacionados a ejercicios posteriores del contribuyente y reducir costes importantes y litigios para contribuyentes y Administración Tributaria.

La aplicación de APA's dentro del sector camaronero podría disminuir el costo de ser objeto a auditorías por parte de la Administración Tributaria, otorgando al sujeto pasivo seguridad en el tratamiento fiscal de transacciones futuras.

Los precios de transferencia y sus mecanismos de control son temas que se han venido explorando en diversos aspectos y alrededor del mundo, dentro de las diversas

literaturas revisadas no existen estudios realizados para la implementación de APA`s en el Ecuador dentro del sector camaronero, pero se toman en consideración diversos estudios que se han realizado sobre legislaciones del exterior en este tema. Para profundizar el estudio tenemos *Los acuerdos anticipados en materia de precios de transferencias; (APA'S) por sus siglas en inglés y el régimen de protección (Safe Harbor)*, en el cual se analiza la implementación de los APA`s dentro del país de México.

El presente trabajo se encuentra basado en análisis tributario para la implementación de APA`s en el Ecuador en particular con énfasis dentro del ámbito del sector camaronero, y para ello se utilizarán datos cualitativos y cuantitativos del Servicio de Rentas Internas (SRI). Se utiliza un tipo de investigación proyectiva, se explora el tema, se describen y explican las variables de fondo y se recomienda la aplicación del mismo.

Se realizan análisis históricos del cumplimiento tributario del sector camaronero a través de los últimos años, casos de auditoría llevados a cabo sobre ajustes de Precios de Transferencia así como también de ajustes realizados por parte del contribuyente fuera de procesos de auditoría, los costos incurridos en procesos determinativos para ambas partes, y el ahorro que representaría el firmar un Acuerdo Anticipado, con el fin de reducir los controles por parte de la Administración Tributaria en procesos determinativos.

Se intenta demostrar si los APA`s pueden ser implementados dentro del Ecuador en el sector camaronero y si dicha implementación disminuye los actos de fiscalización posteriores sobre Precios de Transferencia a los contribuyentes, otorgando así seguridad y eficiencia en un futuro para ambas partes.

Se propone mediante el presente estudio un marco de análisis que sirva como insumo en las negociaciones donde se incluyan temas de precios de transferencia dentro del sector camaronero y que estén sustentadas en los principios de plena competencia y se realicen de forma práctica y cooperativa.

Realizar un estudio del sector camaronero desde la perspectiva de un análisis de precios de transferencia que permita evaluar el comportamiento tributario de los contribuyentes y de sus transacciones realizadas con partes relacionadas

Evaluar si la propuesta de los APA`s es un medio alternativo de solución a problemas de precios de transferencia relacionados a ejercicios posteriores del contribuyente.

Para el año 2016, el fenómeno de El Niño, según la opinión de expertos, representaría una gran preocupación en el sector camaronero. Para Rodney Martínez, director internacional del Centro para la Investigación del Fenómeno de El Niño (CIFEN), sobre la situación comenta <<Tenemos un Niño fuerte, muy distinto a lo vivido estos 18 años con eventos débiles, moderados, que en el caso de Ecuador fueron prácticamente imperceptibles. Estamos hablando de un Niño fuerte que se proyectara hasta el próximo año. De por sí este Niño, en este momento, es uno de los cuatros eventos más fuertes desde 1.950>>. (Diario El Comercio, s.d).

Fabián Escobar, asesor de laboratorios en Salinas, recuerda que en 1997 y 1998 se retrasaron las cosechas y muchos laboratorios cerraron. John Galarza, representante de la exportadora de camarón Marecuador, ubicada en Jambelí, recuerda que en el pasado los problemas fueron las lluvias y las inundaciones. (Revista Lideres, s.d).

Ante estas expectativas y daños que se avecinan para el sector camaronero, es especialmente necesario que los contribuyentes del sector gocen con una seguridad jurídica ante sus transacciones, evitando mayores problemas y disminuyendo costos, por ello la necesidad de establecer APA`s en el sector.



# **CAPITULO 1: Valoración de los Precios de Transferencia, Acuerdos Anticipados y del sector camaronero a nivel mundial y en el Ecuador**

## **1.1 Precios de Transferencia**

### **1.1.1 Su Origen y definición**

Según los estudiosos de la materia, se señala que Gran Bretaña fue el primer país que se ocupó de los Precios de Transferencia por el año 1915.

México y Brasil fueron los dos primeros países latinoamericanos que introdujeron regulaciones estrictas de precios de transferencia, a mediados de los 90, en sus respectivas legislaciones.

Diversos autores presentan similares definiciones sobre lo que implica los Precios de Transferencia, entre los más destacados podemos mencionar:

La definición de precio de transferencia para efectos de economía de los negocios dice: <<el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización>>. (Horngren, Stratton, & Sundem, 1996)

Algunos los definen como <<el valor de los productos o servicios a los que se cobra entre empresas pertenecientes a un mismo grupo>> (Ruyman, 1996)

Otra definición en un sentido más amplio, como <<los precios de los bienes, servicios y/o tecnología que son transferidos entre compañías que están vinculadas, considerando dentro de ello tanto operaciones de la empresa matriz con alguna filial como operaciones entre filiales>>. (García & Lainez, 2013)

<<Las empresas multinacionales transfieren bienes y servicios a precios que difieren de los precios de mercado, esto no es un problema académico en todo caso se trata de

un problema de orden práctico —de orden contable— y es un problema que se ha incrementado sensiblemente en los últimos años como resultado de la expansión de la industria y sus diversas combinaciones>>. (Camman, 1929)

<<Precios que se pagan o cobran entre empresas que forman parte de un grupo multinacional por transferencia de bienes o servicios>>. (Salcedo & Cia., 2012)

<<Son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas>>. (OCDE, 2010)

<<Precios de transferencia es la práctica de fijar el precio de bienes, servicios y préstamos que se transfieren entre varios países a los efectos de trasladar —junto con el bien y el servicio— utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades>>. (OTIS Rodner, 1993)

<<Monto cobrado por un segmento de una organización, por un producto —bien tangible— o un servicio, que aquel provee a otro segmento de la misma>>. (Horngren, Stratton, & Sundem, 1996)

<<Son las valuaciones que hacen las empresas multinacionales o grupos económicos de las operaciones efectuadas entre sus integrantes, residentes en distintos países>>. (Rizzo, 1999)

Según la OCDE las partes relacionadas son personas o empresas que participan directamente o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra.

Dentro de la normativa ecuatoriana, para efectos tributarios, se considera 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.

#### **1.1.1.1 Causas para un incremento artificial de precios.**

Según un estudio realizado por Jorge Ayala Romero sobre la Fiscalidad Internacional, para el SRI, algunas de las causas por las cuales las empresas o grupos multinacionales hacen uso de un incremento o reducción de precio en sus operaciones son:

- 1.- Para reducir el impacto de las cargas fiscales en las subsidiarias donde las tasas de impuestos son más altas que las de la matriz.
- 2.- Necesidad de flujo de caja en alguna empresa del grupo.
- 3.- Reducir riesgo de depreciación o devaluación de la moneda.
- 4.- Presión que ejercen accionistas para que las matrices generen mayores ganancias —empresas de capital abierto—.
- 5.- Gerentes preocupados de sus ganancias por bonificaciones.

#### **1.1.2 Metodología de Precios de Transferencia**

Los precios de transferencia han sido adoptados tanto por países desarrollados como por aquellos en vías de desarrollo. La fundamentación para la determinación de precios de transferencia es el principio de plena competencia o Arm's Length. El principio de plena competencia busca regular las transacciones de las empresas relacionadas, para lograr que éstas últimas se realicen como si lo hubiesen hecho con empresas independientes en circunstancias similares. Algunas administraciones tributarias han tomado como guía las Directrices de la OCDE y plasmado en su normativa los métodos que estas proponen, los cuales buscan proporcionar estándares que permitan atender y

llevar a la práctica el cumplimiento del principio de plena competencia y controlar el riesgo de la manipulación abusiva de los precios de transferencia.[\(Anexo I\)](#)

De acuerdo a la OCDE, es una <<Norma internacional que debe ser utilizada para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE de la siguiente forma: Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia>>. (OCDE, 2010)

Los países miembros de la OCDE han buscado mecanismos legales para que en el momento de la comercialización entre empresas internacionales relacionadas estos precios se asimilen a aquellos fijados, en condiciones de mercado, entre partes independientes.

El precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas debe ajustarse a través de la aplicación, ya sea individual o combinada, a los siguientes métodos:

- Método de precio comparable no controlado
- Método de precio de reventa
- Método del costo adicionado
- Método de distribución de utilidades
- Método residual de distribución de utilidades
- Método de márgenes transaccionales

El principio de plena competencia se basa en la comparación de los precios o márgenes de operaciones entre partes relacionadas e independientes en las mismas condiciones. El éxito y fiabilidad de la comparabilidad en estas transacciones dependen de cinco factores que recoge tanto la normativa ecuatoriana como las Directrices de la OCDE, estas son:

1.- Características de los activos o de los servicios: Naturaleza, características físicas, calidad, disponibilidad, etc.

2.- Análisis funcional: Activos utilizados, funciones realizadas, riesgos asumidos, etc.

3.- Cláusulas contractuales: ¿Realmente se dan y cumplen las cláusulas contractuales entre partes relacionadas?

4.- Circunstancias económicas: Ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel de competencia, oferta, demanda, políticas gubernamentales, etc.

5.- Estrategias mercantiles: Penetración en el mercado, permanencia, aplicación, etc.

Se debe comparar los precios o márgenes de utilidad que se obtuvieron entre empresas relacionadas contra los que se obtuvieron entre empresas independientes para verificar que hayan sido de Plena Competencia o de mercado.

Las operaciones a comparar deben ser similares en cuanto a las características del producto o servicio, calidad, funciones realizadas, los términos contractuales sean parecidos, trabajen en el mismo mercado geográfico, pertenezcan a un mismo sector, etc.

Mientras más similares sean estas condiciones entre las empresas analizadas e independientes mejor y más acertado será el análisis de comparabilidad.

Ser comparables significa que ninguna de las diferencias —si las hay— entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente las condiciones analizadas en la metodología —precio o margen— o se puede realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.

En el Ecuador, el principio de Plena Competencia, para efectos tributarios, se entiende aquel por el cual cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

### **1.1.3 Ajustes de Precios de Transferencia**

Pueden llevarse dentro de cada método ajustes para incrementar o mejorar la comparabilidad en el marco de un análisis de precios de transferencia, los mismos que se realizan con el objeto de reducir las diferencias que pudieren existir entre precios o márgenes —brutos o netos— utilizados por la parte en prueba y los precios establecidos en el mercado. Las diferencias son susceptibles de ser ajustadas con el fin de que las partes comparadas se asemejen o igualen en condiciones para efectos de comparabilidad. Las administraciones tributarias quedan con la potestad de analizar los ajustes y en consecuencia aceptarlos o rechazarlos.

En la normativa tributaria se considera que pueden realizarse ajustes técnicos razonables cuando existan diferencias en las operaciones comparables, a través de las cuales no se afecten el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad.

#### **1.1.4 Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador**

La normativa de precios de transferencia inicia con modificación al artículo 91 del Código Tributario, sustituido por el artículo No. 4 de la Ley 99-24 —Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1.999—, la misma que permite a la administración tributaria regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios, dentro de la determinación directa, cuando las ventas se hagan bajo el costo o cuando las importaciones y exportaciones de bienes o servicios se hagan a precios inferiores a los de mercado.

En el Ecuador se han dictado normas legales y reglamentarias tendientes al control de los precios de transferencia fijados en transacciones entre compañías vinculadas. La normativa fue promulgada el 31 de Diciembre de 2004 mediante el Registro Oficial No. 494, vía reforma al Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, con efectos a partir del 1 de enero de 2005, en la cual se establecieron definiciones de partes relacionadas, obligaciones de presentación de anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia, definición del Principio de Plena Competencia, Criterios de Comparabilidad, Métodos para la aplicación del principio de plena competencia, facultades de la Administración Tributaria y referencias en materia de Precios de Transferencia.

Con la reforma efectuada a la Ley de Régimen Tributario Interno mediante la Ley de Equidad Tributaria publicada en Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007 se agrega la sección segunda: De los Precios de Transferencia donde se establece su definición, se eleva a rango de ley la definición de principio de plena competencia, criterios de comparabilidad, metodología establecida originalmente mediante Reglamento. Se establecen sanciones de hasta 15.000 dólares para la no presentación o

la presentación con errores de los informes y la posibilidad de presentación de consultas para establecer si la metodología a aplicar en precios de transferencia es la adecuada.

Se establece el régimen de precios de transferencia para regular las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, de manera que las operaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Se entiende por principio de plena competencia como un método de regulación de las transacciones con partes relacionadas, donde se determina la utilidad real de las transacciones con partes relacionadas la cual sería sometida a imposición.

Las operaciones son comparables cuando no hay diferencias en las características económicas, que afecten el precio de la transacción, y si afectare este pueda ser capaz de eliminarse mediante ajustes.

La normativa tributaria ecuatoriana de Precios de Transferencia se encuentra basada en los lineamientos de la OCDE según lo dispuesto en el artículo 89 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que contempla una metodología para la comprobación de los precios de transferencia que es de aplicación en el ámbito Internacional, pues está incluida en las legislaciones de otros países, es importante mencionar que el mismo Reglamento refiere a las guías OCDE en todo lo que este no contemple.

De acuerdo con las regulaciones del país, los sujetos comprendidos están obligados a presentar, cinco días después de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta, un Anexo complementario con información de las distintas transacciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas que involucren un análisis de los precios de transferencia. Adicionalmente, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la



declaración se debe presentar el informe integral sobre precios de transferencia, obligaciones establecidas mediante Resolución No. NAC-DGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641 publicadas en el Registro Oficial No. 188 del 16 de enero del 2006 y modificadas con la Resolución No. NAC-DGER2008-0464 publicada en el Registro Oficial No. 324 del 25 de abril del 2008, donde se cambió los montos y se estableció el contenido del Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia.

El SRI, mediante Resolución NAC-DGERCGC13-00011 del 16 de enero de 2013 y publicada en el Registro Oficial No. 848 del 24 de enero del 2013, reformó la Resolución NACDGER2008-0464 que normaba la presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (OPRE) y del Informe Integral de Precios de Transferencia, los principales cambios son:

- Contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas locales y del exterior en un mismo periodo fiscal, por un monto acumulado superior a USD 3.000.000.00 deberán presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.
- Contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas locales y del exterior en un mismo periodo fiscal, por un monto acumulado superior a USD 6.000.000.00 deberán presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia, adicional al anexo.

Con fecha 29 de mayo del 2015 el Servicio de Rentas Internas publica la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 en el segundo suplemento del Registro Oficial No. 511, donde establece que aquellos contribuyentes que mantengan operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a USD 3.000.000.00 deberán cumplir con la obligación de presentar el Anexo de Operaciones con Partes

Relacionadas y aquellos contribuyentes que mantengan operaciones con partes relacionadas en un monto superior a USD 15.000.000.00 deberán cumplir con la obligación de presentar adicional al Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, el Informe Integral de Precios de Transferencia.

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

La Administración Tributaria ecuatoriana cuenta con un departamento especializado en materia de precios de transferencia, donde al menos 27 funcionarios realizan las funciones de control, revisión, fiscalización, asesoría, planificación, entre otras. En el año 2010 los contribuyentes obligados a presentar información sobre precios de transferencia fueron alrededor de 519, para el año 2012 se llevaron a cabo al menos 577 procesos de control sobre transacciones que involucren precios de transferencia.<sup>3</sup>

## **1.2 Acuerdos Anticipados**

El origen de los APA's se da en los EE.UU a principios de los años noventa, cuando el Departamento del Tesoro dio a conocer los lineamientos generales para la presentación, negociación y obtención de un APA. Dichos lineamientos fueron posteriormente modificados en el año 1996, y en el año de 1998, el Departamento del Tesoro publicó un procedimiento simplificado de solicitud, negociación y obtención de APA's para contribuyentes pequeños. En Latinoamérica el país donde se trató por primera vez fue

---

<sup>3</sup> Información otorgada por el Servicio de Rentas Internas

México, en el año de 1995. Las guías de la OCDE contemplan en su sección IV la aplicación de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia en donde se describe de forma detallada el concepto y su aplicación. (CIAT, 2013)

Dentro de los países que han adoptado los APA`s a nivel mundial se encuentra China, Colombia, Egipto, Indonesia, India, Malasia, Perú, Rumania, Singapur, Venezuela, Chile, Guatemala, Honduras, México, Uruguay, Francia, Australia, Canadá, España, Estados Unidos, Holanda, Japón, etc. ([Anexo II](#)).

Los APA`s son propuestos por la OCDE y constan en las directrices aprobadas en el año 1995 en las que se definen las APAS como: <<un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios —relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros— para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto periodo>>. (OCDE, 1995)

<<Un APA es un acuerdo que determina un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia en transacciones controladas durante un periodo de tiempo fijo. Este procedimiento es iniciado por el contribuyente que requiera negociaciones entre el contribuyente, uno o más empresas asociadas, y una o más administraciones tributarias>>. (McKenzie, 2013)

<<Un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de las operaciones con entidades vinculadas, una serie de criterios apropiados para la determinación de los precios de transferencia de dichas operaciones en un período de tiempo determinado>>. (Ferreri, 2013)

<<Los acuerdos anticipados son una medida de resoluciones de disputas y simplificación llevadas a la práctica por las administraciones tributarias en base a provisiones en los convenios o en sus legislaciones internas>>. (CIAT, 2013)

<<El APA pudiera considerarse como un procedimiento conservador que brindará al contribuyente que lo negocia una certeza sobre el tratamiento en materia de precios de transferencia y, sus posibles consecuencias desde el punto de vista fiscal aplicable a cierta transacción o segmento de negocios. El APA es un procedimiento que permite a las compañías minimizar riesgos derivados de auditorías y determinaciones en materia de precios de transferencia, especialmente si hablamos de un APA bilateral o multilateral>>. ( Instituto Politécnico Nacional, 2012)

Un APA cubre todos los aspectos relacionados con los precios de transferencia de un contribuyente, ya que en dicho acuerdo, la autoridad fiscal evalúa y emite una resolución anticipada, acerca de los precios que se manejaron en las operaciones celebradas con partes relacionadas. Un APA se aplicaría a operaciones y años futuros y el plazo dependería del sector industrial, los productos o la naturaleza de las transacciones.

En el Ecuador, a través de la Resolución No. NACDGERCGC14-00001048 del 05 de diciembre del 2014, se emitió un procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia, la misma que tiene alcance sobre los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que efectúen operaciones con partes relacionadas, y que se encuentren sujetos al régimen de precios de transferencia. Bajo el concepto otorgado por la OCDE y acorde a lo establecido dentro de la Resolución No. NACDGERCGC14-00001048, se considera que los mecanismos establecidos dentro del Ecuador cumplen

con el concepto, por lo que se concluye que dentro del Ecuador, como mecanismos de procedimiento amistoso, se encuentran los APA`s.

### **1.2.1 Finalidad de los Acuerdos**

Uno de los papeles más importante del APA es proporcionar seguridad a los contribuyentes en el tratamiento fiscal de sus actividades transfronterizas. Un APA proporciona comodidad a un contribuyente que no va a ser objeto de una costosa auditoría, con un resultado incierto, en relación con las transacciones más relevantes que caen dentro de la APA, y durante el período de la APA. Se puede argumentar que sólo los contribuyentes cumplidores aplicarán para una APA. (OCDE, 1995)

<<Los objetivos de un proceso de APA son: facilitar que las negociaciones estén sustentadas en principios y se realicen de forma práctica y cooperativa; resolver temas de precios de transferencia de forma rápida y prospectiva; utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración Tributaria más eficientemente; y, aportar al contribuyente un grado de confianza sobre el futuro>> (PriceWaterHouseCoopers, 2005)

<<Los APAS constituyen el mecanismo más adecuado para la interacción entre los contribuyentes y las administraciones fiscales y evitar posteriores conflictos.>> (IFA, 2006).

Recurrir a un APA podría ser lo más apropiado cuando la metodología de aplicación del principio de plena competencia plantea problemas significativos respecto a la fiabilidad y exactitud o cuando las circunstancias específicas que rodean las cuestiones de precios de transferencia son excepcionalmente complejas.

Los beneficios que pueden brindar los APA`S son:

1.- Reducen los costos de cumplimiento de los regímenes de precios de transferencia, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias. Puede evitar costos y tiempos de auditorías, así como de litigios.

2.- Ofrecen mayor seguridad jurídica al contribuyente, los APA'S pueden ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales.

3.- Permiten a la Administración Tributaria enfocar recursos a otros contribuyentes o áreas de riesgo.

4.- Certeza de que la transacción cumple con el principio de plena competencia.

5.- Permite a las administraciones tributarias comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas que llevan a cabo las empresas multinacionales. (CIAT, 2013)

Las posibles desventajas que pueden ofrecer los APA`s si no se estudia correctamente su implementación pueden ser:

1.- Puede suponer inicialmente una carga considerable de trabajo

2.- Las Administraciones Tributarias que no cuenten con expertos en campos especializados, necesitarán tiempo para formarlos.

3.- Pueden requerir información más detallada sobre una rama de actividad o un contribuyente.

4.- Pueden existir restricciones presupuestarias para la propia Administración Tributaria que la lleve a rechazar las solicitudes presentadas. (CIAT, 2013)

Las auditorias de precios de transferencia se caracterizan por ser intensivas en el uso de recursos, dada la complejidad de las transacciones que se analizan y lo que se pretende comprobar, que las transacciones hayan sido realizadas a valor de mercado; con todas las dificultades que ello encierra en determinados casos, quedando en claro que el control de los precios de transferencia demanda un esfuerzo especial de información, adicionalmente a los altos costos de cumplimiento que representa para el contribuyente generar la información que la Administración le solicita y a la Administración el revisar que se cumpla. Con la aplicación de los Acuerdos Unilaterales, reduce costos y sobretodo, otorga seguridad jurídica al contribuyente.

### **1.2.2 Tipos de Acuerdos**

La definición de APA concebido en los Convenios para evitar la Doble Tributación, posibilita a dos o más estados contratantes discutir y establecer mecanismos para evitar la doble imposición. Cuando los APA'S son suscritos entre dos países son considerados bilaterales, al intervenir más de dos países se consideran multilaterales, cuando mediante legislación interna se posibilita la solicitud de APA'S entre el contribuyente y la administración tributaria local, se determina acuerdo unilateral.

En la actualidad, la mayoría de los convenios se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE, elaborado en 1963, que posteriormente se ha ido modificando. (CIAT, 2013)

#### **1.2.2.1 APAS Unilaterales**

Son los acuerdos firmados por la administración tributaria y el contribuyente dentro de una misma jurisdicción y donde establecen que no participará otra administración fiscal de otro país interesada, por lo que la aplicación de un APA unilateral puede afectar a una parte relacionada ubicada en otra jurisdicción. Incorporar en su legislación las

medidas necesarias para hacer frente a problemas de doble imposición. Un APA unilateral puede definirse como un contrato suscrito entre un contribuyente y la autoridad tributaria, con el propósito de convenir, con anterioridad a la realización de transacciones entre partes relacionadas, los criterios para la valoración de tales operaciones. (CIAT, 2013)

### 1.2.2.2 APAS Bilaterales o Multilaterales

Son los acuerdos pactados entre las administraciones tributarias de dos o más países, estos acuerdos tienen una mayor probabilidad de reducción de doble imposición, por ende son los más aceptados y negociados por las partes involucradas, quienes adoptan medidas necesarias para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones. (CIAT, 2013)

A nivel de países latinoamericanos, las legislaciones de 9 de ellos han implementado la posibilidad de una negociación de este tipo de instrumento, entre unilaterales, bilaterales y multilaterales como se muestra en la siguiente tabla:

**Tabla 1 Países con APAS**

| País                 | Tipo de APAS                         |
|----------------------|--------------------------------------|
| Chile                | Unilateral, bilateral y multilateral |
| Colombia             | Unilaterales                         |
| Ecuador              | Unilateral, bilateral y multilateral |
| Guatemala            | Unilaterales                         |
| Honduras             | Unilaterales                         |
| México               | Unilateral, bilateral y multilateral |
| Perú                 | Unilaterales                         |
| República Dominicana | Sectoriales                          |
| Uruguay              | Unilaterales                         |
| Venezuela            | Unilaterales                         |

Elaborado por: Autor  
Fuente: CIAT

Según la información otorgada por las Administraciones Tributarias, a Octubre del 2012, solo México y Uruguay tienen APA's suscritos. Uruguay suscribió su primer



APA en el 2012. Por su parte México tiene una larga trayectoria en la negociación de APA, mostrando a la fecha un total de 291 negociaciones. (CIAT, 2013)

Algunos países permiten acuerdos unilaterales en donde la Administración fiscal y el contribuyente en su jurisdicción establecen un acuerdo sin la participación de la otra administración interesada. Sin embargo, un APA unilateral puede afectar el pasivo fiscal de empresas asociadas en otras jurisdicciones fiscales. Por la preocupación sobre la doble imposición, la mayoría de los países prefieren APA'S bilaterales o multilaterales. Las administraciones fiscales pueden encontrar a los APAS particularmente útiles, en los aspectos relacionados con la distribución de utilidades o asignación de ingresos.

### **1.2.3 Factores a considerar**

Para crear o establecer un correcto procedimiento amistoso entre contribuyentes que quieren cumplir con el régimen de precios de transferencia y las Administraciones Tributarias se debe poner en consideración los siguientes aspectos:

- La cooperación de las empresas asociadas es vital para la negociación exitosa de un APA.
- Al final del proceso de un APA, las administraciones fiscales deben confirmar a las empresas asociadas en sus jurisdicciones que no se efectuara ningún cambio o ajuste a los precios de transferencia, mientras el contribuyente se apegue a las condiciones acordadas.
- Debe existir una disposición en los APAS que permita la posibilidad de revisión o cancelación del acuerdo para años futuros cuando las condiciones de negocios cambien significativamente

- La administración fiscal que conceda el APA puede vigilar en su jurisdicción el cumplimiento del mismo, y puede hacerlo de dos maneras: 1. Pedir al contribuyente solicitante que presente anualmente un informe demostrando el cumplimiento con los términos y condiciones establecidas. 2. La administración fiscal podría continuar revisando al contribuyente como parte de un ciclo normal de auditoría, pero sin volver a evaluar la metodología. (PriceWaterHouseCoopers, 2005)

De la recopilación de las mejores prácticas tributarias de Administraciones Tributarias que han negociado APA`s se recoge el siguiente proceso:

1.- Reunión Previa contribuyente y Administración Tributaria: Presentación del caso, explicación de procedimientos, requisitos de la Administración Tributaria podría solicitar, tiempo de cierre del proceso.

2.- Solicitud formal por escrito: Presentación formal del caso por parte del contribuyente con toda la información de soporte que fundamente su postura.

3.- Evaluación de negociación: Debe existir un equipo para la tramitación de APAS, analizar supuestos críticos, el contribuyente debe ser informado del avance del proceso.

4.- Acuerdo formal: Firma del acuerdo formal entre contribuyente y autoridades competentes, establecer que puede existir un proceso de renegociación, establecer parámetros de flexibilidad para cambios futuros, establecer el tiempo del convenio.

5.- Implementación: El compromiso entre las partes, datos básicos, transacciones cubiertas, tiempo de cobertura, metodología acordada.

6.- Monitoreo: Notificación de cambios, por las partes. (IFA, 2006)

#### **1.2.4 Normativa ecuatoriana**

Con la reforma efectuada a la Ley de Régimen Tributario Interno mediante la Ley de Equidad Tributaria publicada en Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007 se agrega la sección segunda: De los Precios de Transferencia donde se establece la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria APA`s.

Se indica que el método para determinar precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes a la Administración Tributaria, para lo cual deberán presentar la información, datos y documentación necesarios para absolución de la consulta, la misma podrá ser aplicada para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta se realizará por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para ello un plazo de dos años.

Mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 publicada en el Registro Oficial No. 390 del 05 de Diciembre del 2014 se estableció el procedimiento para la absolución de Consultas sobre la Valoración Previa (CVP) de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia, donde la Administración Tributaria determina que información, documentación y datos deberán presentar los contribuyentes para que la Administración pueda determinar, teniendo toda la información veraz y actual, el método de precios de transferencia más acorde a las operaciones realizadas.

## **1.3 Industria camaronera en el Ecuador**

### **1.3.1 Antecedentes**

La explotación del recurso camarón en Ecuador empezó de manera oficial en la década de los 50's, la misma que ha evolucionado por más de tres décadas, enfrentando problemas de enfermedades, financiamiento, sobreoferta, etc.

Las primeras exportaciones se dieron a partir de 1968 y ya para los años 70, el volumen de exportación comenzó a elevarse llegando a representar el 5% de las exportaciones no petroleras ecuatorianas. Entre los años 1987 y 1988, la actividad camaronera llegó a su punto máximo de producción y exportaciones, convirtiéndose en el primer rubro de exportaciones no petroleras. Los siguientes 12 años fue de un crecimiento sostenido ocupando siempre los primeros lugares dentro de los productos de exportación.

En cuanto a la producción de camarones, a partir del año 1989, el sector comenzó a enfrentar serios problemas de enfermedades, para lo cual no estaba preparado y que lo tomó por sorpresa. La primera enfermedad en aparecer fue la denominada Síndrome de las Gaviotas que ocasionó gran mortandad en las piscinas camaroneras. (Instituto Nacional de Pesca, 2011)

En mayo de 1999, se detectó los primeros síntomas de Mancha Blanca en el país y rápidamente se extendió a todas las provincias camaroneras, generando una abrupta caída del 67% en la producción y una catástrofe en la industria camaronera ecuatoriana.

La flota arrastrera camaronera estuvo inicialmente compuesta por 28 barcos que capturaron 660 toneladas (t). Consecutivamente en 1968, se observó un incremento significativo a 200 embarcaciones, y hasta finales de 1987 se registró el máximo

número de unidades con un total de 297 embarcaciones industriales, las mismas que capturaron 7.171 t., en la actualidad existen aproximadamente 135 embarcaciones, de las cuales 121 unidades dedican sus esfuerzos a la captura de camarón langostino y 38 embarcaciones a la captura de camarón pomada, desembarcando un promedio de 2.605 t., realizándose las primeras exportaciones de camarón marino a partir de 1954, siendo el principal mercado de exportación los Estados Unidos de Norteamérica como el país de destino final. (Ministerio del Ambiente - Subsecretaría de Gestión Marina y Costera, 2012)

La producción de camarón puede provenir de dos procesos productivos diferentes: la pesca de camarón silvestre —de donde se obtiene aproximadamente el 60% de la producción mundial en la actualidad—, y la producción acuícola. Aunque ambos métodos son utilizados en todos los países productores de camarón, el primer método es la principal fuente de producción en los países asiáticos, de dónde proviene el 75% de la producción total mundial de camarón, y el segundo método, la crianza de camarón de piscinas, es la principal fuente de producción de los países occidentales. (LESCANO, 2011)

El sector camaronero en el Ecuador, desde sus inicios en la provincia de El Oro, ha generado importantes divisas a través de las exportaciones del producto, en términos económicos, la exportación de camarón ha representado en las últimas décadas un rubro importante en las exportaciones del Ecuador, ocupando así generalmente el segundo lugar entre los productos exportados. A nivel mundial se ha ocupado el tercer lugar en producción y se es reconocido por ser el único país donde se ha practicado continuamente la acuicultura camaronera por más de treinta años, tal como lo menciona la National Marine Fisheries Service Reports.

### **1.3.2 Marco Legal**

El cultivo del camarón está regido por el Reglamento para la cría y Cultivo de Especies Bioacuáticas, promulgado mediante Decreto Ejecutivo No. 1062 Registro Oficial 262 del 2 de septiembre de 1985. Acuerdos Ministeriales que se refieren al cultivo, comercio, exportación de postlarvas, control de calidad de los productos de exportación, importación de vedas —Diciembre a Febrero de cada año—, Ecuador cubre las exigencias de la FDA del departamento Veterinaria de la UE, de Organizaciones de protección al Consumidor de Japón y de Organizaciones de Control e Inspección de Canadá.

Entre las instituciones relacionadas con el sector camaronero, tenemos a la Subsecretaría de Recursos Pesqueros (SRP), al Instituto Nacional de Pesca (INP), a la Cámara Nacional de Acuicultura (CNA), y a la Corporación de Promoción de Exportaciones e Inversiones (CORPEI), quienes brindan asistencia estadística y técnica, reúnen a productores y exportadores y dan soporte al momento de determinar las necesidades del sector que deben ser planteadas al sector gubernamental, al sector financiero, o a cualquier otro sector relacionado con la actividad. Una institución que merece especial atención es la Fundación CENAIM-ESPOL, que realiza investigaciones científicas relacionadas con la acuicultura, y que da un gran apoyo a los productores del sector, las entidades gubernamentales que regulan la actividad camaronera desde el proceso de producción al de comercialización, entre los que destacan el Ministerio de Comercio Exterior, Industrialización, Pesca y Competitividad, el Ministerio del Medio Ambiente y el Ministerio de Relaciones Exteriores. (MARRIOT, 2003)

### **1.3.3 Desarrollo de la industria**

Su evolución se debe en gran mayoría a los factores climáticos en los que se desarrolla la cosecha, permitiéndose en Ecuador alrededor de tres ciclos de cosecha por año, en comparación con otros productos a nivel mundial donde solo se permiten dos cosechas al año, como Tailandia, o China —una cosecha al año—. Otra de las ventajas es el clima, el cual permite un mayor desarrollo de crustáceos, resistencia a enfermedades y mejor calidad en textura y sabor. (MARRIOT, 2003)

En el ámbito local, la cadena de acuicultura del camarón está compuesta por 246 laboratorios operativos —21 corresponden a laboratorios integrados, 217 son laboratorios de larvicultura y 4 de maduración— además de 4 laboratorios que no ingresan en ninguna de las categorías anteriores —reciben solamente reproductores, cultivo artemia, y centros de acopio—.

Solo los laboratorios de maduración producen aproximadamente 146,000 millones de nauplios al año. Este producto es vendido a los laboratorios de larvas que están activos y que a su vez producen alrededor de 89,790 millones de larvas.

El siguiente eslabón es el de la producción que se realiza en camaroneras asentadas principalmente en las provincias de Guayas, Santa Elena, El Oro, Esmeraldas y Manabí, cubriendo una superficie de aproximadamente 191 mil hectáreas en producción, según cifras de la Cámara Nacional de Acuicultura (CNA), de las cuales 64% se sitúa en tierras altas sin vocación agrícola y 36% está en playas y bahías. La superficie mencionada produce alrededor de 400 millones de libras de camarón de diferentes tallas, siendo la 41-50 la más comercializada.

Las actividades realizadas por el sector productor han pasado por un proceso de regularización en los últimos 4 años, al que ingresaron 1,517 trámites para regular 32,401 hectáreas, según información entregada a la Cámara Nacional de Acuicultura (CNA) por la Subsecretaría de Acuicultura y citada por la prensa.

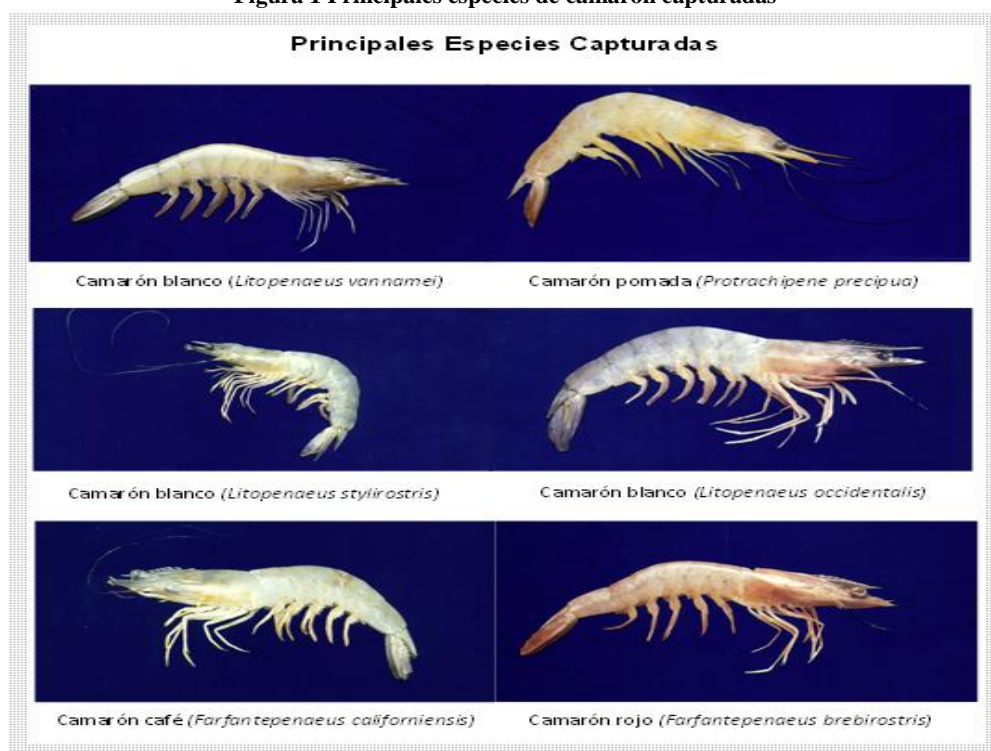
De igual manera se ha informado que al cierre de 2012, 486 camaroneras sumando 15,368 hectáreas mantenían su documentación en regla y con los permisos para operar, y 356 —unas 7 mil hectáreas— estaban por recibirlo, lo que equivaldría a que 55% de productores y alrededor de 70% de la superficie que ingresó al proceso se había regularizado o estaba por hacerlo a dicha fecha. El resto, unos 675 trámites que representaban poco más de diez mil hectáreas —equivalentes a 30% de la superficie— aún no registraban acuerdos. (Sociedad Calificadora de Riesgo Latinoamericana, 2013)

Adicionalmente, durante el año 2012 se llevó a cabo en zonas de playa y bahía de cinco provincias del país un censo ejecutado por la Dirección Nacional de los Espacios Acuáticos (DIRNEA) teniendo como objetivos: levantar una línea base de las infraestructuras camaroneras que se encuentran ubicadas en la costa; actualizar el Sistema de Catastro Camaronero de la Autoridad Marítima Nacional; y, determinar el estatus y la situación legal de las camaroneras asentadas en la zona litoral del país. (Sociedad Calificadora de Riesgo Latinoamericana, 2013)

Las principales especies de camarones capturadas son las que se muestran en la siguiente Figura:



Figura 1 Principales especies de camarón capturadas



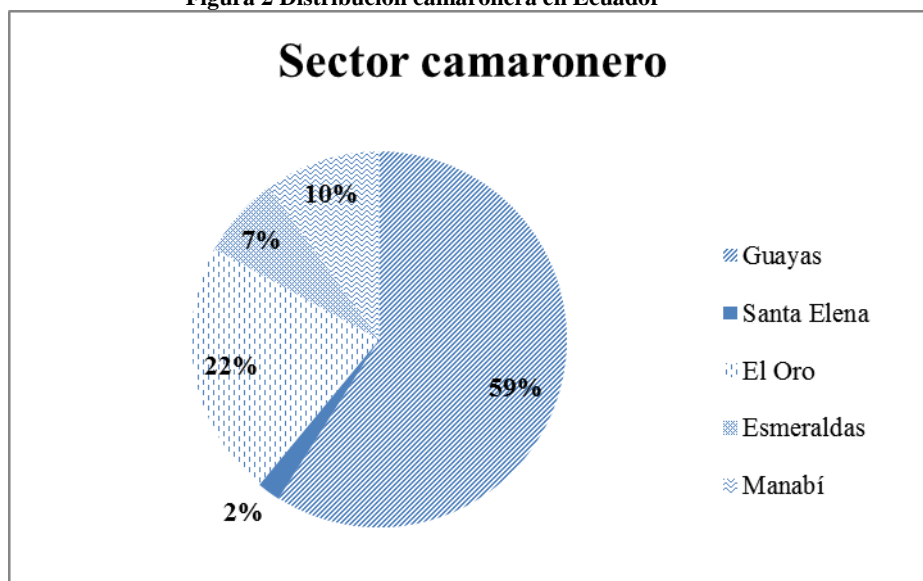
Elaborado por: INP  
Fuente - INP

Los camarones, blanco, rojo y café, se consideran como las especies más capturadas denominadas como camarón langostino, abarcando aproximadamente el 67 %, 21 % y 12 % respectivamente. (Instituto Nacional de Pesca, 2011).

Según los registros del INP, sobre esta actividad se ha podido determinar las principales zonas o áreas de capturas, que se listan a continuación:

- Sur del golfo de Guayaquil
- Isla Puná y Santa Clara
- Norte del golfo de Guayaquil
- Manta – Palmar
- Jama – Muisne
- Esmeraldas – San Lorenzo

Figura 2 Distribución camaronera en Ecuador



Elaborado por: Autor  
Fuente: CLIRSEN 2007

Por provincias, Guayas es la provincia con mayor extensión camaronera total con 62.913 hectáreas. Siguen en importancia El Oro con 20.690 hectáreas, Manabí con 7.488 hectáreas, Esmeraldas con 4.444 hectáreas y Santa Elena con 4.228 hectáreas.

<<El buen momento que atraviesa el camarón ecuatoriano se cimenta sobre dos sucesos: los precios que se han duplicado desde el 2010 y el incremento del volumen de la producción>>. Así lo explica José Antonio Camposano, presidente de la Cámara Nacional de Acuicultura. (Revista Lideres, s.d)

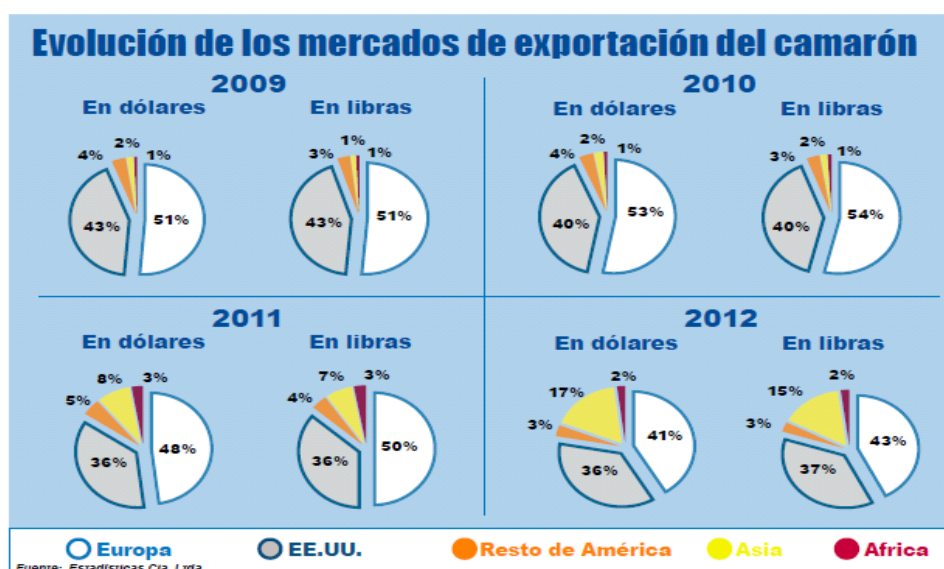
Álex Elghoul, director de la Cámara de Acuicultura de Santa Elena, considera que <<el buen momento del gremio ha derivado en más inversión para tecnificar procesos, mejorar tecnología y genética, lo que ha permitido que el desarrollo del sector se mantenga sostenido>>. (Revista Lideres, s.d)

La industria camaronera produjo alrededor de 450 millones de libras del crustáceo en el 2012; casi el doble de lo que producía hace 15 años. Durante el segundo trimestre del 2014, a raíz de la crisis en la industria camaronera en Tailandia, Japón y China, Ecuador tiene la oportunidad de satisfacer la demanda del mercado. Por ello el sector busca nuevos mercados, entre ellos Brasil y México.

Para José Camposano, presidente de la Cámara Nacional de Acuicultura,

Ecuador entró en una luna de miel con Asia, pues la exportación de camarón aumentó al 7%; en el 2012, el 15% y hoy el 22%. Tenemos la obligación de colocar el camarón en otro mercado, pues la demanda nacional solo representa entre el 2 y 3% de la producción nacional. Los más atractivos son los tradicionales, que tiene el 70% de la demanda mundial: EE.UU., Japón, Francia, Italia, España, Bélgica. En el mundo se comercian USD 13.000 millones al año en camarón. (Revista Lideres, s.d)

Figura 3 Evolución de la exportación del camarón



Elaborado por: CNA, 2012  
Fuente: CNA

Según datos otorgados por la Cámara Nacional de Acuicultura, para el año 2013 y 2014, de las estadísticas de exportaciones de camarón, las compañías más destacadas, que representan el 71,29% de las exportaciones en dichos periodos son:

**Tabla 2 Empresas exportadoras más destacadas**

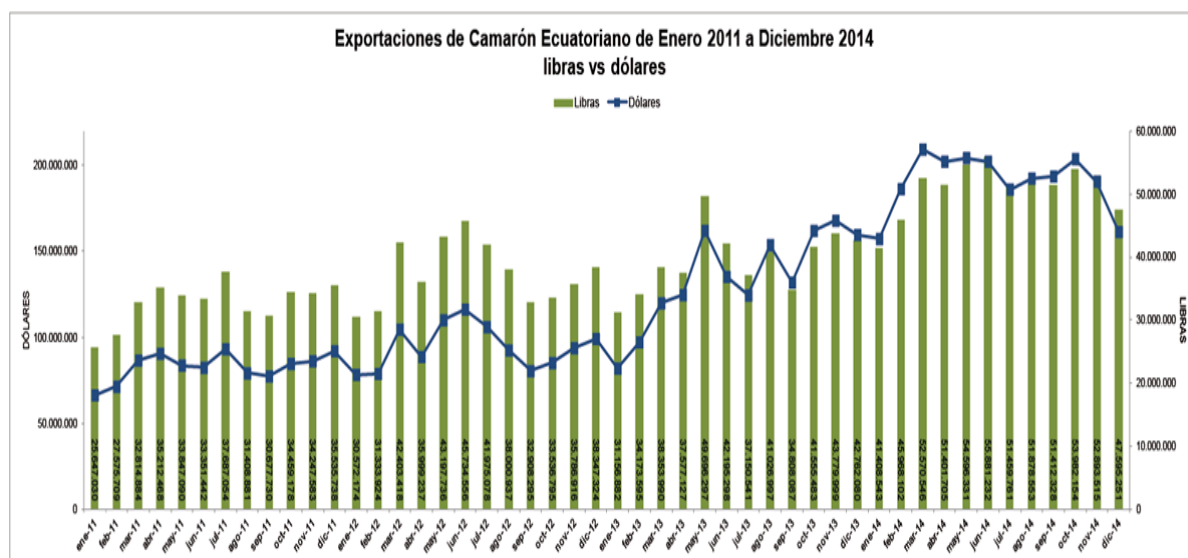
| #  | Empresa           | Ene a Dic-2013 |            | Ene a Dic-2014 |            | % Var.Lib. | Part.  |
|----|-------------------|----------------|------------|----------------|------------|------------|--------|
|    |                   | Dólares        | Libras     | Dólares        | Libras     |            |        |
| 1  | PESQ.STA.PRISCILA | 249.628.513    | 70.963.389 | 318.677.844    | 85.500.558 | 20%        | 13,99% |
| 2  | EXPORT.EXPALSA    | 249.306.459    | 66.435.696 | 301.539.242    | 78.969.668 | 19%        | 12,92% |
| 3  | OMARSA S.A        | 165.451.843    | 40.605.687 | 242.479.641    | 58.350.474 | 44%        | 9,55%  |
| 4  | PROMARISCO        | 123.584.890    | 33.269.300 | 177.105.662    | 45.928.962 | 38%        | 7,52%  |
| 5  | SONGA             | 159.752.230    | 39.494.210 | 191.672.943    | 44.173.345 | 12%        | 7,23%  |
| 6  | EDPACIF S.A.      | 66.149.157     | 22.822.599 | 109.143.769    | 31.458.319 | 38%        | 5,15%  |
| 7  | PROEXPO S.A.      | 83.415.711     | 20.976.388 | 116.864.998    | 28.399.964 | 35%        | 4,65%  |
| 8  | EMPAGRAN          | 54.176.922     | 16.460.838 | 85.635.274     | 23.149.336 | 41%        | 3,79%  |
| 9  | EMPACRECI S.A.    | 50.904.586     | 18.244.426 | 73.829.152     | 21.131.630 | 16%        | 3,46%  |
| 10 | CRUSTAMAR S.A.    | 35.775.717     | 12.388.261 | 64.190.251     | 18.550.897 | 50%        | 3,04%  |

Elaborado por: CNA  
Fuente: CNA, 2014

Se concluye que en la actualidad, están operando alrededor de 16 laboratorios de maduración; 180 laboratorios de larvas, de los cuales, aproximadamente, el 45% son alquilados; 11 fábricas de balanceados; 2.578 empresas camaroneras, siendo el 67% pequeñas de hasta 50 Has., el 30% medianas de hasta 250 Has y el 4% grandes; 61 plantas procesadoras y 60 exportadoras. (Camara Nacional de Acuicultura, 2015)

La industria camaronera sigue siendo una de las principales fuentes de ingresos no petroleros en el Ecuador, se puede observar lo antes mencionado en los datos numéricos de las exportaciones acumuladas entre enero 2011 a diciembre 2014, según datos otorgados por la Cámara Nacional de Acuicultura.

**Figura 4 Evolución de exportaciones de camarón**



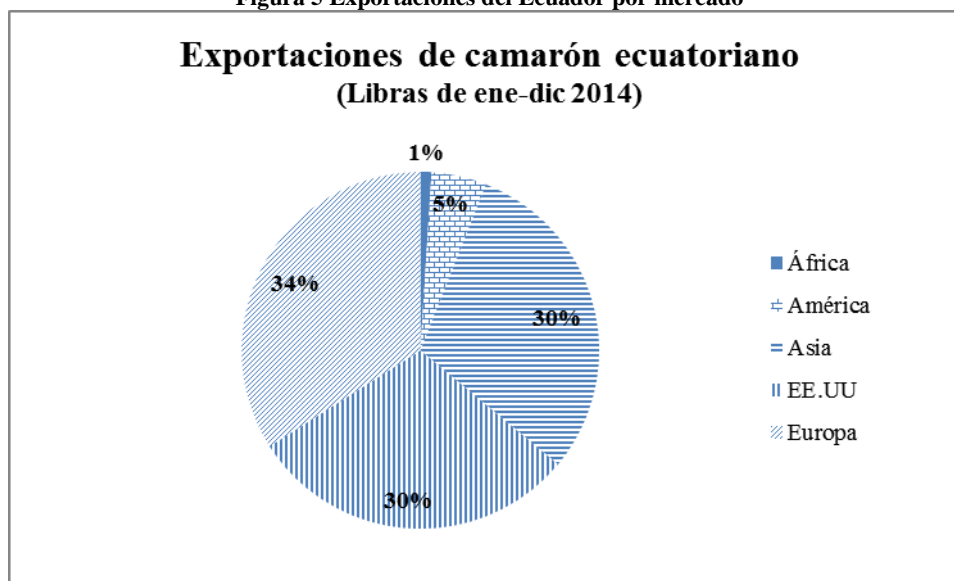
Elaborado por: CNA  
Fuente: CNA

**RESUMEN DEL PERÍODO**

| Período      | Libras      | Dólares       | Libras      | Dólares |
|--------------|-------------|---------------|-------------|---------|
|              |             |               | % Variación |         |
| ene-dic 2011 | 392.464.787 | 993.365.391   | -           | -       |
| ene-dic 2012 | 449.796.390 | 1.133.323.709 | 14,61%      | 14,09%  |
| ene-dic 2013 | 474.236.376 | 1.620.611.908 | 5,43%       | 43,00%  |
| ene-dic 2014 | 611.048.021 | 2.289.617.268 | 28,85%      | 41,28%  |

Entre los principales países que importan camarón desde Ecuador, con datos actualizados al 2014, lidera EE.UU que se lleva el 30% del mercado que son alrededor de 181 mil millones de libras, seguido del continente asiático principalmente los países de Vietnam, China, Corea del Sur, Japón, y el continente africano con Egipto, Marruecos, Sudáfrica.

Figura 5 Exportaciones del Ecuador por mercado



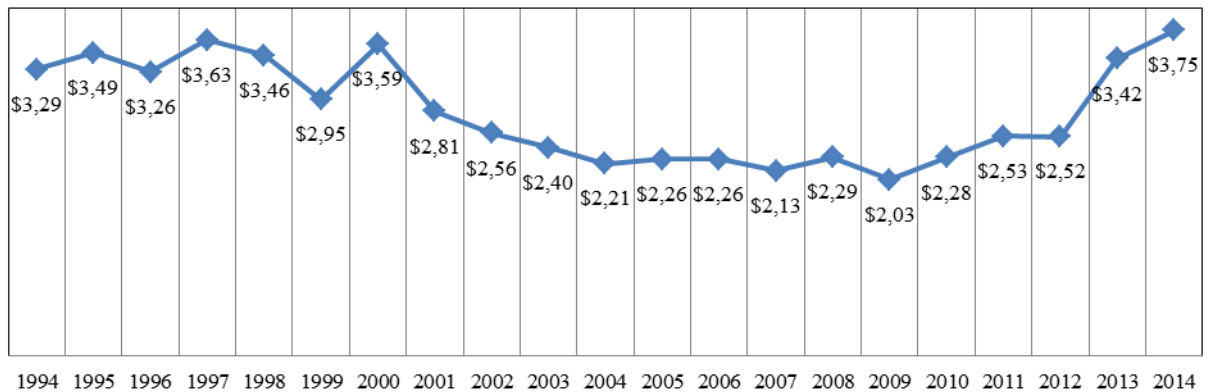
Los precios internacionales del camarón varían de acuerdo a la talla, es decir al número de unidades por libra. El Ecuador exporta diferentes tallas, sin embargo, las que más se producen y venden son las que van desde la 31-35 hasta la 51-60.

Durante la década de los 90, el precio del camarón mantuvo una tendencia alcista, llegando a su punto máximo en el año 2000 con un precio de 6,00/libra. A partir del año 2001, los precios promedios de las tallas analizadas caen abruptamente desde los 4,35 por libra a 2,79 en el 2004. En el 2005 inicia una ligera recuperación pero mantiene una tendencia a la baja con ligeras subidas en el 2008 y en los primeros meses del 2010. Los niveles de precio promedio durante ese periodo se ubicaron entre los US\$ 2,80 y 3,05.

Los precios del camarón por libra han variado en los últimos periodos, registrando el precio más alto en el periodo 2014, con USD 3,75 por libra de camarón. (Camara Nacional de Acuicultura, 2015)

Figura 6 Evolución del precio del camarón

**Evolución del Precio Promedio Anual / Libra 1994 - 2014**



Elaborado por: CNA  
Fuente: CNA, 2014

Según cifras de ProEcuador, Ecuador vendió al mundo USD 2.400 millones en camarón hasta noviembre de 2014, superando incluso al banano que exportó USD 2.200 millones en ese período.

Para José Antonio Camposano, presidente de la Cámara Nacional de Acuicultura (CNA), el valor agregado en productos como el camarón no tiene que ver necesariamente con la industrialización, sino con aspectos fundamentales, como la cría de larvas, su alimentación y el desarrollo tecnológico que ocurre desde las piscinas. Incluso el hecho de que un camarón tenga como procedencia Ecuador, ya es de por sí un añadido que le da mayor prestigio al bien.

Ecuador cuenta con 22 plantas certificadas para el procesamiento del atún, según datos de ProEcuador. El 54% del mercado local es captado por Negocios Industriales Real (NIRSA), la cual procesa alrededor de 500 a 600 toneladas de pescado al día, y 250.000 libras de camarón diarias. (Diario El Telegrafo, s.d)

El mercado local de NIRSA ha tenido un crecimiento del 15% anual para los productos con valor agregado. Milenko Martinich, gerente de producción de la planta de camarón, señaló que el 30% de la producción se destina a la elaboración de valores agregados, como camarones apanados o camarones al ajillo, aunque apenas unas 300.000 libras al año se destinan a abastecer el mercado local. (Diario El Telegrafo, s.d)

El resto del camarón se usa para productos maquilados para marcas estadounidenses. Víctor Jurado aseguró que este sistema de negocios que se conoce como ‘marcas blancas’ es una de las estrategias para que los exportadores puedan ingresar a mercados grandes como el de EE.UU. El objetivo es siempre dejar claro que se trata de un producto originario de Ecuador para posicionar la marca del país. (Diario El Telegrafo, s.d)

En condiciones normales el camarón producido en Ecuador es uno de los de menor costo a nivel mundial. Las razones principales son las siguientes:

- Bajo costo de tierras de producción
- Mano de obra calificada y productiva
- Clima que permite cosechar todo el año, que a su vez ayuda a que no haya épocas con capacidad instalada ociosa
- Tipos de cultivo que requieren bajo mantenimiento y mano de obra. A estas ventajas en costos de producción existen otras con respecto a calidad y a rapidez de producción y comercialización que permiten ofrecer un mejor producto, como por ejemplo el tiempo reducido de comercialización: por el tamaño del país, el traslado del camarón a las empacadoras se realiza en ocho horas o menos, lo que ayuda a preservar



la frescura y calidad del producto, y tenerlo empacado y listo para exportar en menos de 24 horas.

Las especies más sembradas en Ecuador, el *P. Vannamei* y *Stillirosis*, tienen las siguientes ventajas: rápido crecimiento, resistencia a enfermedades comunes, y buena textura —carne firme— para cocinar. La desventaja es que las larvas de estas especies no se reproducen de forma natural en las piscinas, lo que crea una dependencia de laboratorios o de la pesca de larvas silvestres. (LESCANO, 2011)

## **CAPITULO 2: Análisis de la evolución, cumplimiento y situación actual del sector camaronero desde el punto de vista tributario.**

### **2.1 Sector camaronero y su recaudación**

Para el desarrollo del presente estudio se necesita determinar primordialmente qué importancia tiene la recaudación del sector camaronero sobre la recaudación global para establecer el compromiso que el Estado debe contraer para crear mecanismos de control eficaces para el sector, debemos establecer el nivel de cumplimiento del sector, para considerar la voluntad del contribuyente en realizar acuerdos con la Administración Tributaria, así mismo debemos determinar la importancia de los precios de transferencia en la recaudación, evasión o elusión tributaria.

#### **2.1.1 Identificación tributaria del sector y recaudación por grupo económico**

El SRI clasifica y registra las actividades económicas según el CIU (Clasificador Internacional Industrial Único), y dentro de las actividades relacionadas con el sector acuícola tenemos las siguientes:

**Tabla 3 Clasificador Internacional Industrial Único**

| CIU 3.1 |  |       |
|---------|--|-------|
| CÓDIGO  | DESCRIPCIÓN  | NIVEL |
| B       | PESCA  | 1     |
| B05     | PESCA, EXPLOTACION DE CRIADEROS DE PECES Y GRANJAS PISCICOLAS; ACTIVIDADES DE TIPO SERVICIO RELACIONADAS CON LA PESCA. | 2     |
| B050    | PESCA, EXPLOTACION DE CRIADEROS DE PECES Y GRANJAS PISCICOLAS; ACTIVIDADES DE TIPO SERVICIO RELACIONADAS CON LA PESCA. | 3     |
| B0500   | PESCA, EXPLOTACION DE CRIADEROS DE PECES Y GRANJAS PISCICOLAS; ACTIVIDADES DE TIPO SERVICIO RELACIONADAS CON LA PESCA. | 4     |
| B05000  | PESCA, EXPLOTACION DE CRIADEROS DE PECES Y GRANJAS PISCICOLAS; ACTIVIDADES DE TIPO SERVICIO RELACIONADAS CON LA PESCA. | 5     |

Elaborado por: SRI  
Fuente: SRI, 2014

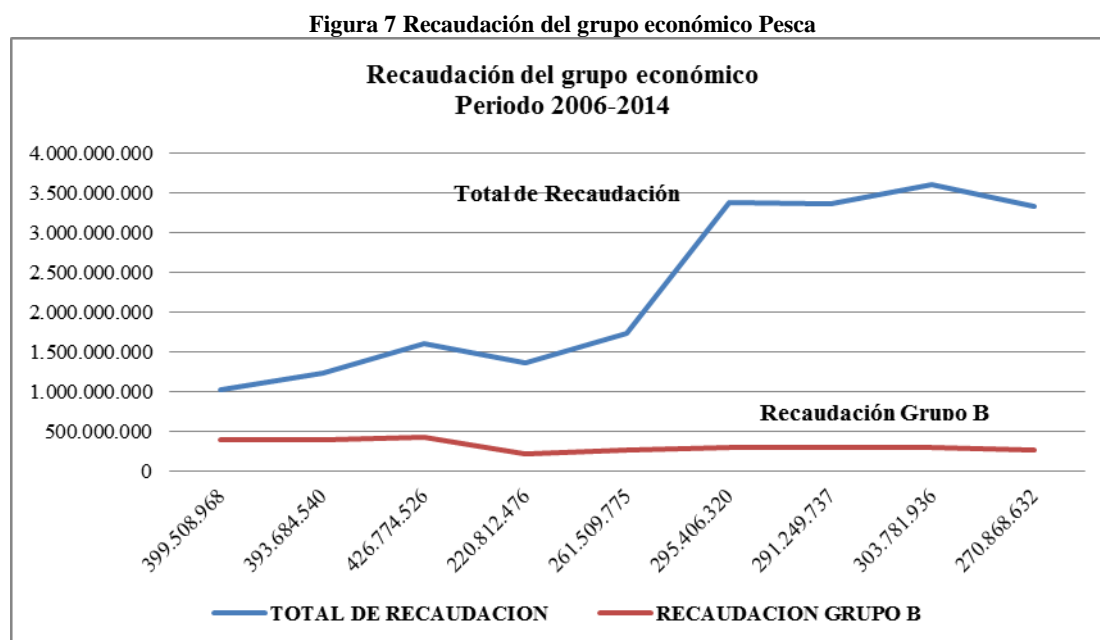
Según información otorgada por el Servicio de Rentas Internas, la recaudación global en los últimos periodos, de las actividades económicas relacionadas con el sector acuícola detalladas en el cuadro anterior, es el siguiente:

**Tabla 4 Recaudación del grupo económico Pesca**  
**Impuesto Causado Miles de dólares Período 2006-2014**

| Año Fiscal | Total de Recaudación | Recaudación Grupo B | % de Recaudación |
|------------|----------------------|---------------------|------------------|
| 2006       | 1.024.547.163        | 399.508.968         | 38,99%           |
| 2007       | 1.237.125.004        | 393.684.540         | 31,82%           |
| 2008       | 1.605.973.536        | 426.774.526         | 26,57%           |
| 2009       | 1.370.512.116        | 220.812.476         | 16,11%           |
| 2010       | 1.729.209.411        | 261.509.775         | 15,12%           |
| 2011       | 3.373.295.109        | 295.406.320         | 8,76%            |
| 2012       | 3.369.355.103        | 291.249.737         | 8,64%            |
| 2013       | 3.598.865.081        | 303.781.936         | 8,44%            |
| 2014       | 3.337.093.542        | 270.868.632         | 8,12%            |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

De la información obtenida, se puede verificar en el siguiente recuadro que la recaudación tributaria en el sector reporta un decrecimiento del 2008 al 2014, pero que en los últimos años la recaudación ha mantenido igualdad. Del periodo 2006 al 2014 la recaudación del grupo económico representa el 18,06% en promedio de la recaudación global.



Fuente: SRI, 2015  
Elaborado por: Autor

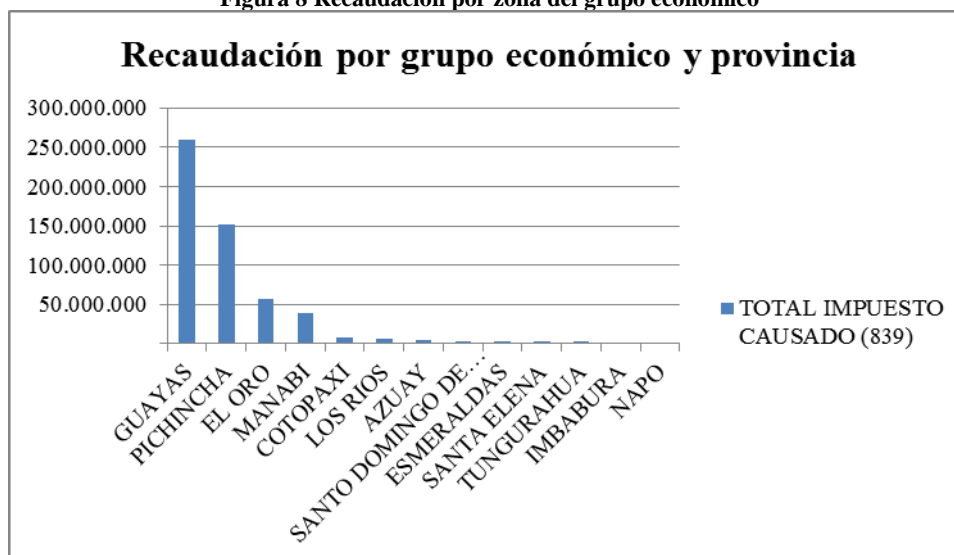
Considerando el valor de impuesto causado, del grupo económico clasificado, se puede observar que las principales zonas donde se desarrolla la actividad de pesca y donde existe mayor crecimiento son en la provincia del Guayas, Pichincha, El Oro y Manabí.

**Tabla 5 Recaudación por zona del grupo económico Pesca**

| Periodo 2006-2014              |                        |
|--------------------------------|------------------------|
| Provincia                      | Total Impuesto Causado |
| GUAYAS                         | 259.684.078            |
| PICHINCHA                      | 152.510.296            |
| EL ORO                         | 57.604.520             |
| MANABI                         | 39.012.483             |
| COTOPAXI                       | 8.167.460              |
| LOS RIOS                       | 7.127.682              |
| AZUAY                          | 4.126.584              |
| SANTO DOMINGO DE LOS TSACHILAS | 3.867.678              |
| ESMERALDAS                     | 3.266.651              |
| SANTA ELENA                    | 2.404.176              |
| TUNGURAHUA                     | 2.364.655              |
| IMBABURA                       | 2.195.465              |
| NAPO                           | 1.512.118              |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

**Figura 8 Recaudación por zona del grupo económico**



Fuente: SRI, 2015  
Elaborado por: Autor

## 2.1.2 Segmentación del sector y de su recaudación

### 2.1.2.1 Identificación del Sector Camaronero

Las actividades clasificadas por el Servicio de Rentas Internas que identifican al sector pesquero (Tabla 3) abarcan todas las actividades de pesca en general. Considerando que el presente estudio se basa en el análisis del sector camaronero, se ha segmentado al grupo económico, con información otorgada por el Banco Central del Ecuador, de las 88 empresas dedicadas a la exportación de camarón que han generado mayores ingresos en los últimos años, que son las siguientes:

**Tabla 6 Principales Exportadores de Camarón en Ecuador**

| <b>Numero Identificación</b> | <b>Razón Social</b>   |
|------------------------------|---|
| 0990637679001                | EXPALSA EXPORTADORA DE ALIMENTOS SA                         |
| 0990608504001                | OPERADORA Y PROCESADORA DE PRODUCTOS MARINOS OMARSA S.A.    |
| 0990033110001                | SOCIEDAD NACIONAL DE GALAPAGOS C.A.                         |
| 0991257721001                | INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A.                     |
| 1391701667001                | EMPACADORA DEL PACIFICO SOCIEDAD ANONIMA (EDPACIF S.A.)     |
| 0990071969001                | EMPACADORA GRUPO GRANMAR S.A. EMPAGRAN                      |
| 0990442991001                | CRIMASA CRIADEROS DE MARISCOS SA                            |
| 0990533652001                | ESTAR C.A.  |
| 0990007020001                | NEGOCIOS INDUSTRIALES REAL N.I.R.S.A. S.A.                  |
| 1390135188001                | EMPACADORA DUFER CIA. LTDA.                                 |
| 1391723318001                | OCEANFISH S.A.  |
| 0992529016001                | SEAPRONTO S.A. SEPROSA                                      |
| 0991153055001                | EXPORTADORA DEL OCEANO OCEANEXA C.A.                        |
| 1391730845001                | PRODUCTOS PERECIBLES Y MARISCOS PROPEMAR S.A.               |
| 0790044304001                | PRODUCTOS CULTIVADOS DEL MAR PROCULMAR S A                  |
| 0990361320001                | EL ROSARIO ERS A S.A.                                       |
| 0990868115001                | EMPACADORA Y EXPORTADORA CALVI CIA. LTDA.                   |
| 0990577803001                | PROCESADORA DEL RIO SA PRORIOSA                             |
| 1391731000001                | PRODEX CIA. LTDA.   |
| 0992318066001                | EXPORCLAM S.A.  |
| 1390141692001                | EMPACADORA BILBO S.A. BILBOSA                               |
| 0992142022001                | PACFISH S.A.  |
| 0991466207001                | NOVAPESCA S.A.  |
| 0790101316001                | EXPORTADORA DE PRODUCTOS DEL OCEANO OCEANPRODUCT CIA. LTDA. |
| 0990668876001                | ALQUIMIA MARINA S.A. ALMARSA                                |
| 0790043472001                | EXPORTADORA MAREST C A                                      |
| 0992126574001                | KARPICORP S.A.  |
| 0990980314001                | EMPREDE S.A.  |

| <b>Numero Identificación</b> | <b>Razón Social</b>                                      |
|------------------------------|--|
| 0991374329001                | DUNCI S.A.   |
| 0401661004001                | CHALACAN CHALACAN VERONICA ANDREA                        |
| 0891717520001                | CAMARONERA JENN BRIANN S.A.                              |
| 0990666253001                | EXPORTADORA LANGOSMAR S.A.                               |
| 0992629398001                | ALMAPET S.A.   |
| 0992522119001                | CORMANZA S.A.  |
| 0400323531001                | JIMENEZ ENRIQUEZ LUIS ALFONSO                            |
| 0992577843001                | FIAMACORP S.A.   |
| 1390040519001                | GONDI S.A.   |
| 0992442360001                | TRANSCITY S.A.   |
| 1390097677001                | MARDEX MARISCOS DE EXPORTACION S.A.                      |
| 0992528699001                | EMPACRECI S.A.   |
| 0992128860001                | ALOR S.A.  |
| 0400737888001                | ENRIQUEZ RIOS YOLANDA DEL ROCIO                          |
| 1719900472001                | GANAY QUINATO A NANCY LEONOR                             |
| 0401293006001                | CHUGA TARAPUES SILVANA DEL ROCIO                         |
| 0790042727001                | MARISCOS DEL ECUADOR MARECUADOR CIA LTDA                 |
| 0990653542001                | PESLASA SA   |
| 0992433485001                | NATURALSELECT S.A.                                       |
| 0990553963001                | PROMARISCO S.A.  |
| 0992494417001                | COMERCIAL PESQUERA CRISTIANSSEN S.A.                     |
| 0400669388001                | ENRIQUEZ RIOS WILSON NAPOLEON                            |
| 0990663726001                | ULTRAESPEC ESPECIES ULTRAMARINAS S.A.                    |
| 0790065654001                | AQUAFINCA C LTDA   |
| 0992495995001                | BRAISTAR S.A.  |
| 0992491604001                | CANINO HECTOR MARTY                                      |
| 0791716535001                | PCC CONGELADOS & FRESCOS S.A.                            |
| 0992520345001                | SOCIEDAD EXPORTADORA DE PRODUCTOS DEL MAR S.A. SEPMAR    |
| 0992597895001                | PROEXPO, PROCESADORA Y EXPORTADORA DE MARISCOS S.A.      |
| 0401474960001                | GONZALEZ ROMO CARMEN OFELIA                              |
| 0991448519001                | OCEANINVEST S.A.   |
| 0992426705001                | STONAGI S.A.   |
| 0992350539001                | INEPEXA S.A.   |
| 0990864918001                | FORTUMAR ECUADOR S. A.                                   |
| 0990552401001                | MARINES C.A.   |
| 0990593566001                | GAMBAS DEL PACIFICO SA                                   |
| 0992575778001                | PESCARDEG S.A.   |
| 0992209771001                | OCEANMUNDO S.A.  |
| 0800678146001                | BENITEZ LOPEZ JORGE LUIS                                 |
| 0992626968001                | MAINFESA S.A.  |
| 0990783616001                | IPACISA INVERSIONES DEL PACIFICO S.A.                    |
| 0400476669001                | VELASCO ROMO ROSA MARIA                                  |
| 0992659998001                | VARUTO S.A.  |
| 0992508175001                | PESCABIEN S.A.   |
| 0990834369001                | PROMAROSA PRODUCTOS DEL MAR SANTA ROSA COMPAÑIA LIMITADA |
| 1900432194001                | GALINDO CALDERON CRISTIAN ANDRES                         |

| <b>Numero Identificación</b> | <b>Razón Social</b>                            |
|------------------------------|--|
| 0992579994001                | ECCOFISH SEAFOOD S.A.                          |
| 0992556056001                | DIMAWORK S.A.                                  |
| 0801644121001                | ALCIVAR MARIN ANTONIO GEOVANNY                 |
| 0992347783001                | PACIFICO SUR S.A. CIFSURPAC                    |
| 1792206898001                | OCEANO EXTREMESEAFOOD CIA. LTDA.               |
| 0800048530001                | GAVILANEZ GAVILANEZ CARLOS BERNARDO WASHINGTON |
| 0790010108001                | FRIO Y MARISCOS CIA. LTDA. FRIMAR              |
| 1717196149001                | GAÑAY QUINATO A NORMA ALEXANDRA                |
| 0992140755001                | PHILLIPS - SEAFOOD OF ECUADOR C.A.             |
| 1706771787001                | RECALDE OFFELL JUAN CARLOS                     |
| 0990674078001                | MARISCOS DE CHUPADORES, CHUPAMAR S.A.          |
| 0991441409001                | CARGAS DEL PACIFICO CARGPACIFIC S.A.           |
| 1391732759001                | EMPACADORA ALPUSA S.A.                         |
| 0968518040001                | INSTITUTO NACIONAL DE PESCA                    |

Elaborado por: Autor  
Fuente: BCE, 2014

Para realizar un análisis más detallado sobre el sector, por su importancia, se han considerado a estas 88 empresas como el grupo de estudio del presente proyecto; los datos que se muestran a continuación es información presentada al Servicio de Rentas Internas por estos contribuyentes.

### **2.1.2.2 Recaudación del sector camaronero identificado**

Para análisis tributario del sector camaronero y su recaudación, se muestra a continuación información de los últimos periodos.

**Tabla 7 Recaudación del grupo de estudio**

| <b>Año fiscal</b> | <b>Impuesto Causado USD</b> |
|-------------------|-----------------------------|
| 2005              | 2.630.959,91                |
| 2006              | 1.302.656,71                |
| 2007              | 3.269.717,12                |
| 2008              | 7.392.500,09                |
| 2009              | 3.545.120,97                |
| 2010              | 4.189.429,10                |
| 2011              | 8.997.900,78                |
| 2012              | 17.172.925,95               |
| 2013              | 15.579.758,98               |
| 2014              | 25.591.509,69               |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

**Figura 9 Recaudación del sector camaronero identificado**



Fuente: SRI, 2015  
Elaborado por: Autor

La recaudación del sector tiende a ser ascendente, del periodo 2005 al 2014, con excepción de los años 2006, 2007, 2009, 2010, 2011.

## 2.2 Operaciones con Partes Relacionadas

Para analizar el volumen de operaciones realizadas con partes relacionadas por estos contribuyentes, se ha tomado en consideración la información reportada dentro de sus declaraciones a partir del periodo fiscal 2007. Se consideran dentro del análisis operaciones de activo, pasivo, ingresos y egresos con partes relacionadas locales, del exterior y ubicadas en paraísos fiscales.

**Tabla 8 Nivel de Operaciones con Partes Relacionadas**

| Periodo | Total Operaciones |
|---------|-------------------|
| 2007    | 75.044.140,83     |
| 2008    | 347.400.188,09    |
| 2009    | 319.737.400,90    |
| 2010    | 443.938.538,10    |
| 2011    | 605.795.889,24    |
| 2012    | 676.120.851,79    |
| 2013    | 510.924.851,10    |
| 2014    | 657.639.447,35    |

Elaborado por: Autor



Fuente: SRI, 2015

Como se puede observar en la siguiente Figura, las operaciones con partes relacionadas se han ido incrementando paulatinamente periodo tras periodo, con excepción del periodo 2013, donde las operaciones disminuyeron.

Figura 10 Operaciones con Partes Relacionadas



### 2.2.1 Operaciones de Ingresos

De las operaciones realizadas con partes relacionadas, declaradas por los contribuyentes, el 62.97% pertenece a operaciones de Ingresos.

**Tabla 9 Operaciones de Ingresos**

| Periodo | Total USD      |
|---------|----------------|
| 2007    | 69.233.907,67  |
| 2008    | 210.444.817,90 |
| 2009    | 211.605.681,47 |
| 2010    | 300.263.651,36 |
| 2011    | 428.047.441,01 |
| 2012    | 468.625.576,83 |
| 2013    | 234.904.830,00 |
| 2014    | 364.899.608,85 |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

### 2.2.2 Operaciones de Egresos

De las operaciones realizadas con partes relacionadas, declaradas por los contribuyentes, el 4.36% pertenece a operaciones de Egresos.

**Tabla 10 Operaciones de Egresos**

| <b>Periodo</b> | <b>Total USD</b> |
|----------------|------------------|
| 2007           | -                |
| 2008           | 6.475.151,25     |
| 2009           | 8.745.971,99     |
| 2010           | 7.188.630,16     |
| 2011           | 14.793.333,62    |
| 2012           | 43.273.963,35    |
| 2013           | 51.336.675,52    |
| 2014           | 26.708.347,98    |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

### 2.2.3 Operaciones de Activos

De las operaciones realizadas con partes relacionadas, declaradas por los contribuyentes, el 15.54% pertenece a operaciones de Activos.

**Tabla 11 Operaciones de Activos**

| <b>Periodo</b> | <b>Total USD</b> |
|----------------|------------------|
| 2007           | 2.610.066,43     |
| 2008           | 37.632.610,58    |
| 2009           | 17.741.033,77    |
| 2010           | 45.132.836,51    |
| 2011           | 68.164.647,76    |
| 2012           | 95.593.765,76    |
| 2013           | 134.654.557,63   |
| 2014           | 163.438.959,58   |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

### 2.2.4 Operaciones de Pasivos

De las operaciones realizadas con partes relacionadas, declaradas por los contribuyentes, el 17.19% pertenece a operaciones de Pasivos.

**Figura 11 Operaciones de Pasivos**

| Periodo | Total USD      |
|---------|----------------|
| 2007    | 3.200.166,73   |
| 2008    | 92.847.608,36  |
| 2009    | 81.644.713,67  |
| 2010    | 91.353.420,07  |
| 2011    | 94.790.466,85  |
| 2012    | 68.627.545,85  |
| 2013    | 90.028.787,95  |
| 2014    | 102.592.530,94 |

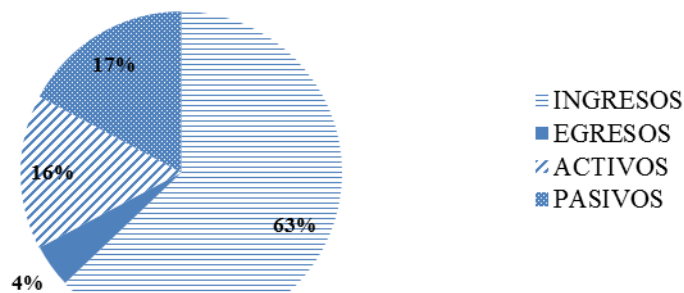
Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

### 2.2.5 Operaciones con partes relacionadas más destacadas

De la totalidad de operaciones realizadas con partes relacionadas, se puede destacar que las operaciones que más se efectúan entre ellas son por concepto de ingresos, que representan más del 60% de la totalidad de operaciones realizadas.

**Figura 12 Total Operaciones con Partes Relacionadas**

**Total Operaciones con Partes Relacionadas  
Periodo 2007-2014**



Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI, 2015

Dentro de las operaciones de Activos, la transacción más significativa que se realiza es Cuentas y documentos por cobrar clientes relacionados, dentro del Pasivo es Otras cuentas y documentos por pagar largo plazo relacionados del exterior, y dentro de los Egresos Gasto intereses bancarios del exterior.

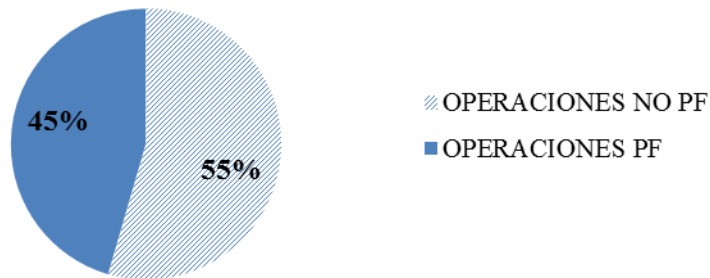
### 2.2.6 Operaciones con partes relacionadas ubicadas en Paraísos Fiscales

De la totalidad de transacciones realizadas con partes relacionadas, información detallada en las declaraciones a partir del periodo fiscal 2009 en adelante, se puede

determinar que el 45.48% de las operaciones son realizadas en Paraísos Fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

**Figura 13 Operaciones en Paraísos Fiscales**

**Operaciones en Paraísos Fiscales  
Periodo 2009-2014**



Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

### 2.2.7 Ajustes de Precios de Transferencia

Considerando información de las últimas declaraciones presentadas por los contribuyentes del sector camaronero en cada periodo fiscal, se analiza dentro de la parte de la Conciliación Tributaria, el casillero de Ajustes de Precios de Transferencia; ajustes que pueden haberse realizado por controles efectuados por la Administración Tributaria con respecto al método de valoración de las operaciones implementado por el contribuyente, o ajustes voluntarios efectuados por el mismo contribuyente sobre sus operaciones.

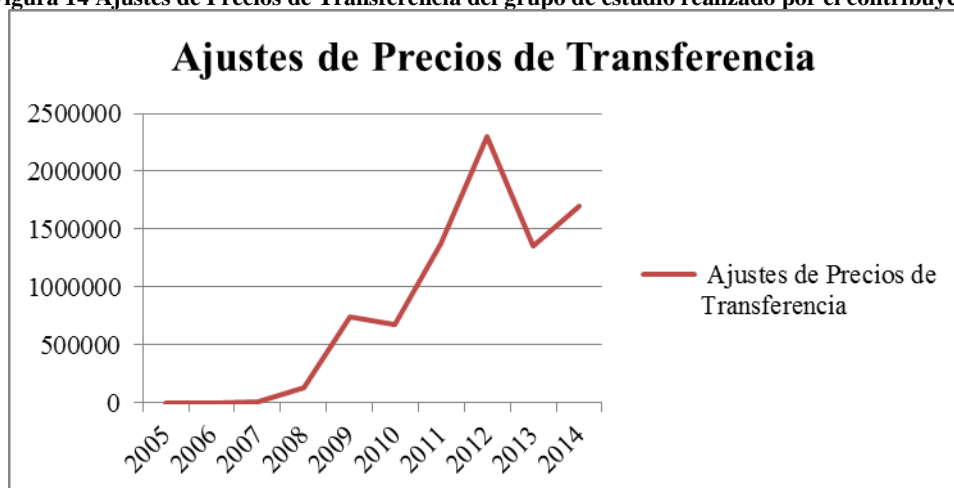
**Tabla 12 Ajustes de Precios de Transferencia del segmento**

| <u>Año Fiscal</u> | <u>Ajustes de Precios de Transferencia</u> |
|-------------------|--|
| 2005              | -  |
| 2006              | -  |
| 2007              | 10.842,14                                  |
| 2008              | 134.197,78                                 |
| 2009              | 741.220,37                                 |
| 2010              | 679.915,00                                 |
| 2011              | 1.378.271,81                               |
| 2012              | 2.302.908,72                               |
| 2013              | 1.352.179,90                               |
| 2014              | 1.704.725,31                               |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

Se puede verificar en el recuadro mostrado anteriormente, que durante los periodos fiscales 2005 – 2006, cuando recién se incrementó a la legislación ecuatoriana el tema de Precios de Transferencia, no hubieron ajustes efectuados por los contribuyentes a sus declaraciones; es a partir del periodo 2007 cuando los contribuyentes realizan este tipo de ajustes a sus operaciones con partes relacionadas, y en cada periodo subsiguiente el valor de ajustes se va incrementando como se muestra a continuación.

**Figura 14 Ajustes de Precios de Transferencia del grupo de estudio realizado por el contribuyente**



Fuente: SRI, 2015  
Elaborado por: Autor

### 2.3 Cumplimiento tributario del Sector Camaronero

Las obligaciones tributarias a las cuales se encuentran exigidos a presentar los contribuyentes, que tienen relación con las operaciones realizadas con partes relacionadas, son las siguientes:

- IMPUESTO A LA RENTA SOCIEDADES O PERSONAS NATURALES
- INFORME INTEGRAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
- ANEXO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para analizar el cumplimiento del contribuyente, se considera el número de contribuyentes que han presentado sus obligaciones dentro de los plazos otorgados por el Servicio de Rentas Internas para la presentación, que son los siguientes:

**Tabla 13 Plazos para presentación de obligaciones**

| <b>Obligaciones</b>                          | <b>Plazo</b> |
|--|--------------|
| Impuesto a la Renta                          | Abril        |
| Anexo de Precios de Transferencia            | Junio        |
| Informe Integral de Precios de Transferencia | Junio        |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

### 2.3.1 Impuesto a la Renta

Según la base de datos otorgada por el SRI, el número de contribuyentes identificados dentro del sector que cumplieron con sus obligaciones a tiempo fueron:

**Tabla 14 Cumplimiento del Impuesto a la Renta grupo de estudio**

**DECLARACION DE IMPUESTO A LA RENTA**

| Año Fiscal | Declaraciones Originales presentadas | Presentadas a tiempo | % Cumplimiento |
|------------|--------------------------------------|----------------------|----------------|
| 2005       | 32                                   | 17                   | 53,13%         |
| 2006       | 42                                   | 29                   | 69,05%         |
| 2007       | 41                                   | 24                   | 58,54%         |
| 2008       | 35                                   | 26                   | 74,29%         |
| 2009       | 40                                   | 24                   | 60,00%         |
| 2010       | 40                                   | 29                   | 72,50%         |
| 2011       | 35                                   | 24                   | 68,57%         |
| 2012       | 33                                   | 27                   | 81,82%         |
| 2013       | 31                                   | 23                   | 74,19%         |
| 2014       | 41                                   | 33                   | 80,49%         |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI, 2015

De las declaraciones presentadas, se establece que en un promedio del 69% de ellas fueron presentadas dentro del plazo otorgado por el Servicio de Rentas Internas, se puede asumir que el 69% de los contribuyentes identificados dentro del sector cumplen con sus obligaciones de manera voluntaria.

Figura 15 Presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta grupo de estudio

### Declaraciones Impuesto a la Renta Periodo 2005-2014



Fuente: SRI, 2015  
Elaborado por: Autor

#### 2.3.2 Informe de Precios de Transferencia

Para analizar el cumplimiento de la presentación del Informe de Precios de Transferencia se identifica a los contribuyentes que en cada periodo sobrepasaron los límites de operaciones con partes relacionadas para considerarse obligados a cumplir con esta obligación, que son los siguientes:

Tabla 15 Plazos para presentación de Obligaciones

| Año Fiscal | Base Legal                             | Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas | Informe Integral de Operaciones con Partes Relacionadas |
|------------|--|--|---|
| 2005       |  |  |   |
| 2006       | Resolución No. 640 R.O 188 16-01-2006  | 300.000,00                                   | 300.000,00  |
| 2007       |  |  |   |
| 2008       | Resolución No. 464 R.O 324 25-04-2008  | 1.000.000,00                                 | 3.000.000,00  |
| 2009       |  |  |   |
| 2010       | Resolución No. 286 R.O 585 07-05-2009  | 3.000.000,00                                 | 5.000.000,00  |
| 2011       |  |  |   |
| 2012       |  |  |   |
| 2013       | Resolución No. 011 R.O 878 24-01-2013  | 3.000.000,00                                 | 6.000.000,00  |
| 2015       | Resolución No. 0455 R.O 511 29-05-2015 | 3.000.000,00                                 | 15.000.000,00   |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

Se analiza la presentación del Informe Integral de Precios de Transferencia, puesto que es la obligación que debe presentarse cuando se tiene un mayor número de operaciones con partes relacionadas (Tabla 11).

**Tabla 16 Cumplimiento en presentación de IPT grupo de estudio**

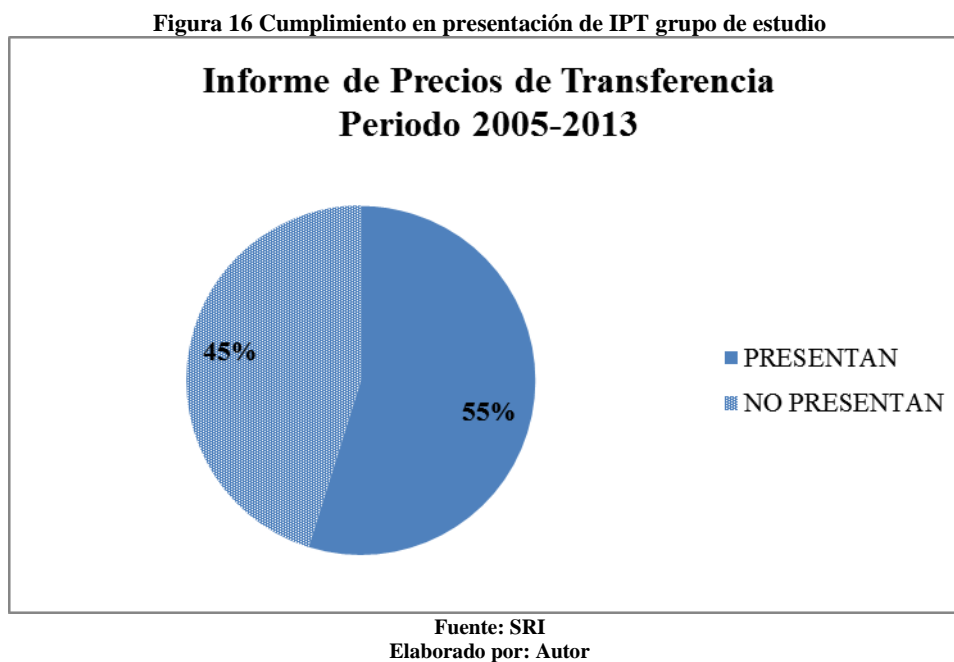
---

**INFORME DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

|                       | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| OBLIGADOS A PRESENTAR | 11   | 12   | 11   | 4    | 5    | 5    | 5    | 5    | 4    |
| SI PRESENTAN          | 2    | 2    | 2    | 4    | 5    | 5    | 5    | 5    | 4    |
| NO PRESENTAN          | 9    | 10   | 9    | -    | -    | -    | -    | -    | -    |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

Luego de verificar los montos de las transacciones realizadas por los contribuyentes del grupo de estudio, se determina que dentro de los periodo 2005-2013, en promedio el 6.9% del grupo de estudio debía presentar el Informe de Cumplimiento Tributario, del cual en promedio el 3.8% cumplió con la presentación.



De la información presentada, se puede considerar que en promedio el 55% de los contribuyentes obligados a presentar la información de sus operaciones con partes relacionadas a través del Informe Integral de Precios de Transferencia cumplieron con esta obligación, se puede verificar también que en los últimos 6 periodos detallados, la totalidad de los contribuyentes cumplieron con la obligación de presentar el Informe.



## **2.4 Controles efectuados por la Administración Tributaria al sector**

La auditoría es una función fundamental de la administración tributaria y es esencial para ayudar a la administración tributaria a llevar a cabo la tarea de monitorear el cumplimiento tributario y por ende recaudar el total de la obligación tributaria que se adeuda al gobierno.

Una división de auditoría eficiente y eficaz asistirá al gobierno en su trabajo para incrementar el cumplimiento voluntario del contribuyente y facilitar la meta de la administración tributaria de obtener el impuesto adecuado y oportuno.

En los países de Latinoamérica, el 17% de los funcionarios en áreas especializadas en Fiscalidad Internacional se dedican a actividades de auditorías, el 15% a actividades de revisión. (CIAT, 2013)

El alcance de una auditoría tributaria dependerá de los recursos de la administración, y la magnitud de la población, de la presentación, y otros factores. Países de la OCDE llevan a cabo auditorías de menos de 1% del universo total de contribuyentes. (LETHBRIDGE, 2013)

Según el estudio realizado para la USAID Leadership in Public Financial Management por Colinetbridge (LPFM), las medidas que deben ponerse en consideración para las funciones de auditoría y que dependerá de las circunstancias locales y la etapa de desarrollo de la administración tributaria en particular son:

- Los costos de operación de la auditoría vs. Los ingresos recaudados
- Número total de contribuyentes objeto a revisión vs. Número de funcionarios disponibles para efectuar las revisiones
- Tiempo promedio que se toma una auditoría

Finalmente, el objetivo primordial de todas las administraciones fiscales debe orientarse a reducir la carga de la intervención y de la administración para el contribuyente. (LETHBRIDGE, 2013)

#### 2.4.1 Casos de auditorías efectuados

Según información otorgada por el Servicio de Rentas Internas, hasta el momento se ha efectuado 7 procesos determinativos por concepto de Precios de Transferencia a contribuyentes pertenecientes al sector camaronero, iniciando en el periodo 2013 hasta la programación del periodo 2015. Todos ellos pertenecientes a la Zona 8 – Guayas.

**Tabla 17 Controles efectuados al sector camaronero**

| <b>Año de Planificación</b> | <b>Periodo de Análisis</b> | <b>Número de Casos</b> |
|-----------------------------|----------------------------|------------------------|
| 2013                        | 2009                       | 1                      |
|                             | 2010                       | 1                      |
| 2014                        | 2010                       | 1                      |
| 2015                        | 2011                       | 2                      |
|                             | 2013                       | 2                      |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

#### 2.4.2 Montos de glosas determinadas deuda generada pagada y no pagada.

##### 2.4.2.1 Montos determinados sector mariscos

Según datos estadísticos proporcionados por el Servicio de Rentas Internas, los montos de glosas por auditorías efectuadas a contribuyentes, focalizadas a Precios de Transferencia dentro del sector mariscos son los siguientes:

**Tabla 18 Montos de glosas determinadas por controles efectuados**

| <b>Periodo determinado</b> | <b>Número de Casos</b> | <b>Monto de Glosa USD</b> | <b>Deuda General USD</b> |
|----------------------------|------------------------|---------------------------|--------------------------|
| 2006                       | 1                      | 14.795.115,94             | 7.192.202,00             |
| 2009                       | 1                      | 7.168.316,04              | 1.108.538,37             |
| 2010                       | 2                      | 8.744.558,77              | 115.289,00               |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI, 2015

De los periodos del 2011 al 2014 no hay datos estadísticos de recaudación, dado que la facultad determinadora de la Administración Tributaria tiene una caducidad de tres años

contados desde la presentación de la declaración del contribuyente según el artículo 94 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014, por ende; estos periodos aún están siendo analizados y auditados. No hay datos estadísticos que detallen los montos de glosas establecidas al sector camaronero particularmente.

De los periodos indicados dentro de la tabla No. 17 el monto total de glosa asciende al valor de USD 30.707.990,75 y el valor de deuda generada es por USD 8.416.029,37.

#### 2.4.2.2 Deuda generada

De las determinaciones tributarias efectuadas por la Administración Tributaria a nivel nacional, del periodo 2005 al 2012, se establece que en promedio el 22% de la deuda total generada ha sido pagada, y el 88% de deuda generada sigue pendiente de pago.

**Tabla 19 Total de Deuda Generada Pagada y No Pagada**

| <b>Ejercicio Fiscal Auditado</b> | <b>Monto de Glosa</b> | <b>Deuda Generada Pagada</b> | <b>Deuda Generada No Pagada</b> |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 2005                             | 64.534.811,83         | -                            | 14.743.209,44                   |
| 2006                             | 50.013.751,45         | -                            | 16.201.753,13                   |
| 2007                             | 72.288.761,05         | -                            | 21.579.832,16                   |
| 2008                             | 211.814.280,74        | 50.524.005,26                | 19.339.813,97                   |
| 2009                             | 144.191.828,35        | 1.216.811,00                 | 25.376.453,98                   |
| 2010                             | 89.816.814,99         | 115.289,00                   | 18.367.082,25                   |
| 2011                             | 11.349.979,30         | 99,00                        | -                               |
| 2012                             | 2.598.636,52          | -                            | -                               |
| <b>Total</b>                     | <b>646.608.864,23</b> | <b>51.856.204,26</b>         | <b>115.608.144,93</b>           |

Elaborado por: Autor  
Fuente: SRI

## **CAPITULO 3: Los procesos determinativos sobre precios de transferencia y la importancia de la aplicación de Acuerdos Anticipados en el sector camaronero**

### **3.1 Proceso Determinativo de la Administración Tributaria**

#### **3.1.1 Tipos de determinación**

En base a la normativa tributaria ecuatoriana, existen tres tipos de controles efectuados por determinación hacia el sujeto pasivo; determinación directa, presuntiva y mixta.

##### **3.1.1.1 Determinación Directa**

El artículo 91 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo del 2009 establece que la determinación se realizara sobre la declaración del sujeto pasivo determinado, de su contabilidad y demás información que obtenga la administración tributaria en sus bases resultado de cruces de información con terceros, así como de documentación que esté en poder de terceros.

##### **3.1.1.2 Determinación Presuntiva**

El artículo 92 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo del 2009 establece que se realizará determinación presuntiva, cuando no se puede efectuar por ningún medio una determinación directa, por falta de declaración por parte del contribuyente y documentación respaldo, en dichos casos la determinación se formará en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos que permitan determinar el hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la respectiva ley.

### **3.1.1.3 Determinación Mixta**

El artículo 93 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo del 2009 indica que la determinación mixta, es aquella que realiza la administración a base a los datos requeridos por ella a los contribuyentes.

### **3.1.1.4 Determinación por Precios de Transferencia**

El artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014 dispone que la administración tributaria podrá efectuar determinación sobre los ingresos, costos y gastos de deducibles de los contribuyentes, determinando el precio en las operaciones realizadas mediante partes relacionadas, considerando que dichas operaciones se hubiesen realizado con partes independientes en operaciones comparables, ya sea si se hubiesen realizado localmente o en el exterior, entre personas naturales o sociedades.

### **3.1.2 Plazo para llevar a cabo un proceso determinativo**

Cada proceso de auditoría debe ser desarrollado en un lapso de tiempo establecido legalmente según lo dispuesto en el artículo 94 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014, el cual es de un año.

<<En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos>>.

Las auditorías efectuadas a precios de transferencia tienden a ser focalizadas, ya que solo se revisa el cumplimiento del principio de plena competencia, y se ejecutan en el lapso de 12 meses, en cumplimiento de la normativa tributaria.<sup>4</sup>

### **3.1.3 Aspectos legales a considerar para el desarrollo de un proceso determinativo**

Según lo dispuesto en el artículo 95 del Código Tributario publicado en Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014, (...) <<Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos>>.

### **3.1.4 El acto determinativo**

#### **3.1.4.1 Inicio de un acto determinativo**

Los procesos determinativos se inician con la notificación de la Orden de Determinación, según lo manifestado en el artículo 259 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Registro Oficial 145 de 17 de Diciembre del 2013.

<<Notificación.- El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo>>.

---

<sup>4</sup>Información otorgada por el Servicio de Rentas Internas

#### **3.1.4.2 Proceso de un acto determinativo**

Para llevar a cabo el proceso determinativo, la Administración Tributaria, según lo dispuesto en los artículos 260 y 261 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Registro Oficial 145 de 17 de Diciembre del 2013, podrá requerir información y documentación respaldada a través de requerimientos de información o diligencias de inspección.

<<Requerimientos de información.- (...) podrán requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria (...)>>.

<<Diligencia de inspección.- (...) podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información (...)>>.

#### **3.1.4.3 Culminación del acto determinativo**

Según lo dispuesto en el artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Registro Oficial 145 de 17 de Diciembre del 2013, el acto determinativo concluye con la notificación del Acta de Determinación Tributaria.

Actas de determinación.- (...) se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo.(...) A partir del día siguiente a la revisión del acta

borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo(...). Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final (...)

#### **3.1.4.4 Planificación del Departamento de Auditoría Tributaria sobre casos de determinación a ejecutar en el año.**

Generalmente, los funcionarios encargados de ejecutar los procesos determinativos, son los especialistas de auditoría tributaria, que por nivel jerárquico y salarial, deben resolver al año tres casos, dependiendo de la complejidad de cada uno.

#### **3.1.5 Impugnaciones**

Todo acto administrativo en materia tributaria es impugnable vía administrativa o jurisdiccional, de acuerdo a la ley. En el artículo 115 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014 se indica que todo contribuyente que se creyera afectado, en todo o en parte, por el acto determinativo emanado por la Autoridad Tributaria, podrá realizar su reclamo ante la misma autoridad dentro del plazo de veinte días, contados desde el día siguiente hábil al de la notificación respectiva.



### **3.1.5.1 Plazo para resolver**

Dentro del artículo 132 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014 se establecen los plazos para resolver los reclamos presentados por los contribuyentes, el mismo que es de 120 días hábiles.

<<Plazo para resolver.- Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo (...)>>.

### **3.1.5.2 Determinación complementaria**

Dentro del artículo 131 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014 se establece que la Administración Tributaria podrá suspender la reclamación ingresada por el contribuyente y podrá aperturar un nuevo proceso de determinación, cuando se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación inicial o cuando los hechos fueren incompletos o inexactos, el plazo para el desarrollo de la misma es el establecido en el artículo 94 del Código Tributario Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014 para las determinaciones iniciales, ésta determinación solo podrá ser impugnada vía judicial.

### **3.1.6 Instancias que los contribuyentes utilizan en los procesos determinativos**

Generalmente, según la información otorgada por el Servicio de Rentas Internas, los contribuyentes que han sido objeto a procesos determinativos por concepto de precios de transferencia, han llevado el proceso hasta las últimas instancias administrativas y judiciales, para impugnar las glosas determinadas por la Administración Tributaria.

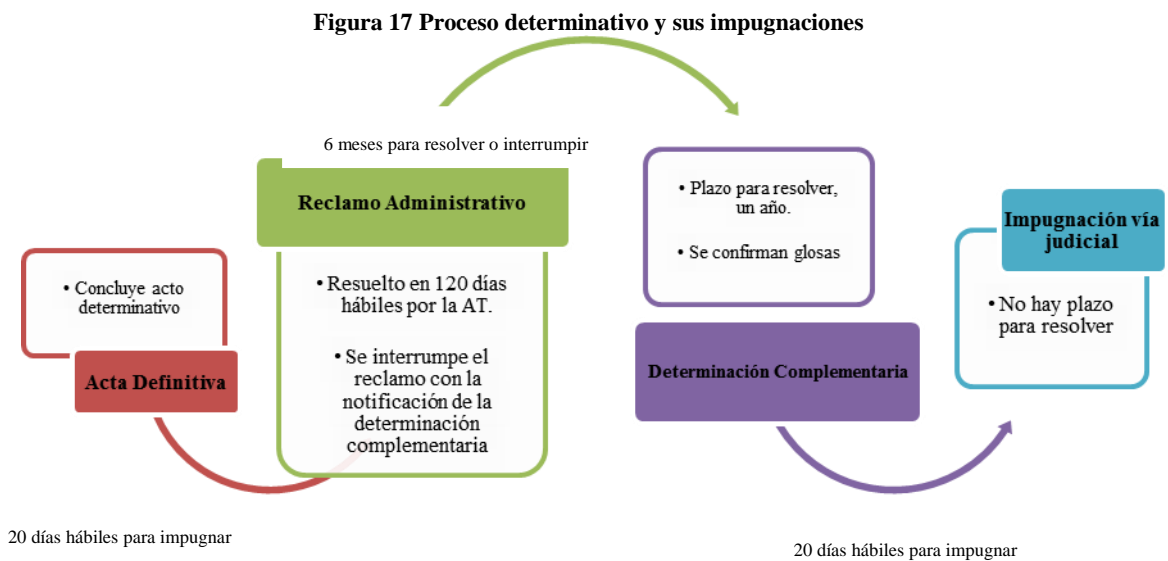
Habitualmente, estos contribuyentes son determinados periodo tras periodo, de manera consecutiva, y se considera que los contribuyentes más beneficiados con la

suscripción de un Acuerdo Anticipado con la Administración Tributaria, son aquellos que son determinados constantemente.

Para ello se ha considerado, como análisis del presente estudio, los procesos determinativos de los últimos 5 años.



En el siguiente grafico se expone a manera de resumen, el proceso determinativo y las impugnaciones e instancias que utilizan los contribuyentes para objetar el mismo.



Fuente: Normativas Tributarias  
Elaborado por: Autor

### 3.2 Costos de los procesos determinativos

Es importante poner en análisis los costos en los que normalmente se incurre cuando se es objeto a un proceso determinativo, por parte de la Administración Tributaria y del

contribuyente, para luego establecer la importancia en la disminución de los mismos y el ahorro/gasto que representaría el firmar un Acuerdo Anticipado.

### 3.2.1 Costos de la Administración Tributaria

Una vez descrito el proceso determinativo que se debe llevar legalmente por parte de la Administración Tributaria, y según información otorgada por el Servicio de Rentas Internas, se pueden identificar los costos del mismo.

#### 3.2.1.1 Costos Fijos

Se considera dentro de los costos fijos, a los cuales se les puede asignar un costo mínimo estimado; los sueldos y salarios pagados a los funcionarios por las tareas desarrolladas, y las notificaciones de los documentos dentro de los procesos realizados por la Administración Tributaria.

**Tabla 20 Costos estimados por la notificación de documentos**

| <b>COSTO POR NOTIFICACION DE DOCUMENTOS</b>                           |  |  |   |  |   |
|---|--|--|---|--|---|
| <b>Tipo de documento</b>  | <b>Número aproximado de documentos notificados en el proceso</b> | <b>Número de procesos determinativos realizados al contribuyente</b> | <b>Número de procesos realizados por Reclamos Administrativos</b> | <b>Costo mínimo estimado de notificación por Correos del Ecuador por documento USD</b> | <b>Costo total de notificaciones por procesos en el año USD</b> |
| Orden de Determinación  | 1  | 5  | 2   | 3,15   | 22,05   |
| Inicio de Proceso determinativo en el lapso de 20 días de iniciado    | 1  | 5  | 2   | 3,15   | 22,05   |
| Requerimientos de Información   | 5,5  | 5  | 2   | 3,15   | 121,28  |
| Acta entrega recepción de Información                                 | 5,5  | 5  | 2   | 3,15   | 121,28  |
| Oficio de Notificación de Acta entrega recepción de Información       | 5,5  | 5  | 2   | 3,15   | 121,28  |
| Diligencias de Inspección   | 2  | 5  | 2   | 3,15   | 44,10   |
| Acta Conclusión de Diligencia de Inspección                           | 2  | 5  | 2   | 3,15   | 44,10   |
| Oficio de Notificación de Acta Conclusión de Diligencia de Inspección | 2  | 5  | 2   | 3,15   | 44,10   |
| Comparecencias  | 2  | 5  | 2   | 3,15   | 44,10   |
| Oficio de lectura de Acta Borrador de Determinación Tributaria        | 1  | 5  | 2   | 3,15   | 22,05   |
| Acta Borrador de Determinación Tributaria                             | 1  | 5  | 2   | 3,15   | 22,05   |
| Acta de Determinación Tributaria                                      | 1  | 5  | 2   | 3,15   | 22,05   |
| <b>Total General</b>  |  |  |   |  | <b>650,48</b>   |

Fuente: SRI, 2015  
Elaborado por: Autor

**Tabla 21 Costos salariales de los funcionarios que realizan los procesos**

| <b>COSTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA POR FACULTAD DETERMINATIVA Y RESOLUTIVA</b> |                 |                    |   |                      |
|--|-----------------|--------------------|---|----------------------|
| Tipo de Proceso / Costo  | Valor Anual USD | Tiempo del Proceso | Número de procesos realizados en el año por funcionario | Total Costos Anuales |
| <b>Proceso Determinativo</b>   |                 |                    |   |                      |
| <i>Sueldos y Salarios</i>  |                 |                    |   |                      |
| Especialista (Auditor)   | 20.040,00       | 5                  | 3   | 33.400,00            |
| Experto / Supervisor   | 24.408,00       | 5                  | 3   | 40.680,00            |
| <b>Reclamos Administrativos</b>  |                 |                    |   |                      |
| <i>Sueldos y Salarios</i>  |                 |                    |   |                      |
| Especialista   | 10.020,00       | 6                  | 1   | 10.020,00            |
| Supervisor   | 13.800,00       | 6                  | 1   | 13.800,00            |
| <b>Determinación Complementaria</b>  |                 |                    |   |                      |
| <i>Sueldos y Salarios</i>  |                 |                    |   |                      |
| Especialista   | 20.040,00       | 1                  | 1   | 20.040,00            |
| Supervisor   | 27.600,00       | 1                  | 1   | 27.600,00            |
| Especialista (Auditor)   | 20.040,00       | 1                  | 1   | 20.040,00            |
| <b>Impugnación vía Judicial</b>  |                 |                    |   |                      |
| <i>Sueldos y Salarios</i>  |                 |                    |   |                      |
| Perito Jurídico  | 20.040,00       | indefinido         | 1   | indefinido           |
| <b>Total General</b>   |                 |                    |   | <b>165.580,00</b>    |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

### 3.2.1.1.1 Resumen de costos fijos

Se determina que aproximadamente los costos anuales en los que incurre la Administración Tributaria, por procesos determinativos, son de USD 166.230,48.

**Tabla 22 Resumen de Costos Fijos**

| Tipo de Costo identificado    | Valor USD         |
|-------------------------------|-------------------|
| Costos por notificaciones     | 650,48            |
| Costos por sueldos y salarios | 165.580,00        |
| <b>Total General</b>          | <b>166.230,48</b> |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

### 3.2.1.2 Costos variables no cuantificables

Se identificaron adicionalmente otros costos, que por la diversidad de los mismos, no pueden ser identificables con valores, pero que merecen ser considerados dentro de los

costos administrativos en los que la Administración Tributaria incurre dentro de los procesos realizados.

**Tabla 23 Costos variables no cuantificables de la Administración Tributaria**

| <b>Costos variables</b>                      | <b>Valor USD</b> |
|--|------------------|
| <i>Papelería</i>                             |                  |
| Hojas A4 con logo SRI                        | Indefinido       |
| Impresiones                                  | Indefinido       |
| <i>Comisión de Servicios</i>                 |                  |
| Viáticos para funcionarios                   | Indefinido       |
| <i>Capacitación en el sector o industria</i> |                  |
| Capacitadores externos                       | Indefinido       |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

### **3.2.2 Costos del Contribuyente**

Una vez descrito el proceso determinativo y las instancias a las cuales llega el contribuyente para impugnar el mismo, y según información otorgada por contribuyentes que fueron objeto a procesos determinativos por parte del Servicio de Rentas Internas, se pueden identificar los costos de los mismos.

#### **3.2.2.1 Costos fijos**

Se considera dentro de los costos fijos, a los cuales se les puede otorgar un costo mínimo estimado; los sueldos y salarios pagados a los funcionarios por las tareas desarrolladas, y las instancias existentes y utilizadas para impugnar los procesos realizados por la Administración Tributaria.

**Tabla 24 Costos del contribuyente en procesos determinativos e impugnaciones**

| <b>Tipo de Proceso / Costo</b>      | <b>Valor Promedio Total USD</b> |
|-------------------------------------|---------------------------------|
| <b>Proceso Determinativo</b>        |                                 |
| <i>Honorarios Profesionales</i>     |                                 |
| Asesor Tributario                   | 27.000,00                       |
| Abogado Defensor                    | 8.000,00                        |
| <i>Varios</i>                       |                                 |
| Costo de Papelería                  | 500,00                          |
| <b>Reclamos Administrativos</b>     |                                 |
| <i>Honorarios Profesionales</i>     |                                 |
| Asesor Tributario                   | 27.000,00                       |
| Abogado Defensor                    | 8.000,00                        |
| <i>Varios</i>                       |                                 |
| Costo de Papelería                  | 150,00                          |
| <b>Determinación Complementaria</b> |                                 |
| <i>Honorarios Profesionales</i>     |                                 |
| Asesor Tributario                   | 27.000,00                       |
| Abogado Defensor                    | 8.000,00                        |
| <i>Varios</i>                       |                                 |
| Costo de Papelería                  | 250,00                          |
| <b>Impugnación vía Judicial</b>     |                                 |
| <i>Honorarios Profesionales</i>     |                                 |
| Abogado Defensor                    | 8.000,00                        |
| <b>Total General</b>                | <b>113.900,00</b>               |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

Se determina que los costos incurridos por el contribuyente, de procesos determinativos, son aproximadamente de USD 113.900,00.

### 3.2.2.2 Costos variables no cuantificables

Se identificaron adicionalmente otros costos, que por la diversidad de los mismos, no pueden ser identificables con valores, pero que merecen ser considerados dentro de los costos en los que el contribuyente incurre dentro de los procesos determinativos y las impugnaciones efectuadas a los mismos.

**Tabla 25 Costos variables no cuantificables del contribuyente**

| <b>Costos variables</b>                    | <b>Valor USD</b> |
|--|------------------|
| <b><i>Cobro por atrasos en el pago</i></b> |                  |
| Recargos, Multas, Intereses                | Indefinido       |
| <b><i>Impugnaciones vía judicial</i></b>   |                  |
| 10% de caución                             | Indefinido       |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

### 3.3 Costos y beneficios de implementación de APA en el sector camaronero

Uno de los objetivos principales del APA es la disminución de las auditorías, y de los costos que la misma representa para ambas partes. Una vez analizado el costo del proceso determinativo, se procederá a determinar el costo de la implementación de un APA.

Según la Resolución No. 00148 de diciembre del 2014, la Administración Tributaria tiene el plazo de dos años para resolver la petición del contribuyente en cuanto a la solicitud de un APA.

#### 3.3.1 Costos de la Administración Tributaria

Se considera que los costos que representan para la Administración Tributaria son los mismos que los del proceso determinativo, pero por un periodo de dos años, el plazo para resolver.

**Tabla 26 Costo de la Administración Tributaria por APAS**

| Costo de la Administración Tributaria por APAS |                 |                    |   |                  |
|--|-----------------|--------------------|---|------------------|
| Tipo de Proceso / Costo                        | Valor Total USD | Tiempo del Proceso | Número de procesos realizados en el año por funcionario | Total Costos USD |
| <b>Proceso Determinativo</b>                   |                 |                    |   |                  |
| <i>Sueldos y Salarios</i>                      |                 |                    |   |                  |
| Especialista (Auditor)                         | 40.080,00       | 2                  | 3   | 13.360,00        |
| Experto / Supervisor                           | 48.816,00       | 2                  | 3   | 16.272,00        |
| <b>Total General</b>                           |                 |                    |   | <b>29.632,00</b> |

Fuente: SRI  
Elaborado por: Autor

Se determina que el valor que a la Administración le costaría firmar un APA con el contribuyente es de aproximadamente USD 29.632,00.

### 3.3.2 Costos del contribuyente

En base a la información otorgada por asesores tributarios consultados, de cuanto sería el cobro por honorarios profesionales en el caso de asesoría para firma de un APA, en promedio se determinó la siguiente información:

**Tabla 27 Costos del contribuyente en APA`s**

| <b>Proceso determinativo</b>   |                                 |
|--------------------------------|---------------------------------|
| <b>Tipo de Proceso / Costo</b> | <b>Valor Promedio Total USD</b> |
| Asesor Tributario              | 12.000,00                       |
| Costo de Papelería             | 500,00                          |
| <b>Total General</b>           | <b>12.500,00</b>                |

Fuente: Fuentes externas  
Elaborado por: Autor

Se determina que el valor que al contribuyente le costaría firmar un APA con la Administración Tributaria es de aproximadamente USD 12.500,00.

### 3.3.3 Beneficios en la aplicación de APAS

Dentro de la normativa tributaria ecuatoriana, en el artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece que el contribuyente podrá hacer uso del Acuerdo Anticipado por los siguientes tres años, con posterioridad a la fecha en que se apruebe por parte de la Administración Tributaria.

Se analiza a continuación, el beneficio que representa para ambas partes, el suscribir un Acuerdo Anticipado y el ahorro que representaría.

**Tabla 28 Beneficio de aplicación de APA**

| <b>Tipo de Costo</b>              | <b>Administración Tributaria</b> |                     | <b>Contribuyente</b>    |                     |
|-----------------------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------|---------------------|
|                                   | <b>Total Costos USD</b>          | <b>Total Ahorro</b> | <b>Total Costos USD</b> | <b>Total Ahorro</b> |
| Costos de Procesos Determinativos | 166.230,48                       |                     | 113.900,00              |                     |
| Costos de APAS                    | 29.632,00                        | 136.598,48          | 12.500,00               | 101.400,00          |

Fuente: SRI - Fuentes externas  
Elaborado por: Autor



Se concluye, que la suscripción del Acuerdo Anticipado, representa un ahorro de más del 80% en costos tanto para el contribuyente objeto a un proceso determinativo, como para la Administración Tributaria.

### **3.3.4 Otros mecanismos establecidos en la normativa tributaria para el cumplimiento del sector camaronero con su tributación**

Dentro de la normativa tributaria se establecen otros tipos de soluciones a las dificultades presentadas para el cumplimiento tributario del sector camaronero, iniciativa que se agregó a la normativa tributaria a partir de la promulgación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal publicada en el Registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre del 2014 donde se indica:

<<Art. 27.- Impuesto a la renta único para las actividades del sector bananero.- (...) Otros subsectores del sector agropecuario, pesquero o acuacultor, podrán acogerse a este régimen para su fase de producción, cuando el Presidente de la República, mediante decreto, así lo disponga (...)>>.

## **CAPITULO 4: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **4.1 Conclusiones**

1. Las discusiones sobre precios de transferencia nunca han sido tan importantes como lo son hoy en día. Los controles por parte de las organizaciones económicas a nivel mundial se han incrementado en los últimos años y son las debilidades en la política las que han ocasionado oportunidades de evasión tributaria en la materia, lo que conlleva a la búsqueda de movimientos y cambios en la política aplicada para restaurar el sistema y asegurar que las transacciones económicas se reconocen y valoran en el lugar donde se generan. Los países a nivel mundial buscan introducir cambios y mejoras en la resolución de controversias en temas de Precios de Transferencia a través de procedimientos amistosos entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes.

2. En materia de Precios de Transferencia y tomando en consideración las guías de regulación de la OCDE para el tratamiento de operaciones con partes relacionadas, el Ecuador cuenta con una normativa tributaria completa, donde se incluye bases imponibles, cálculos, ajustes, sanciones y la aplicación de soluciones a las controversias en materia de Precios de Transferencia, a través de la resolución de APAS.

3. La Resolución No. NACDGERCGC14-00001048 del 05 de diciembre del 2014 especifica el procedimiento que adopta la Administración Tributaria para resolver la solicitud de los contribuyentes con respecto a la metodología que se utilizará en sus operaciones con partes relacionadas y los requisitos que se deberán cumplir.

4. A través de la resolución del APA se busca facilitar el trabajo tanto para la Administración y para el contribuyente mediante la negociación, proporcionando así

grado de certeza a sus operaciones y a la metodología aplicada, con el objetivo de reducir auditorías.

5. En el presente estudio, se mostraron los beneficios económicos y jurídicos que representa el establecer un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia tanto para los contribuyentes pertenecientes al sector camaronero como para la Administración Tributaria, la seguridad jurídica que otorgan los mismos, la disminución de costos que representa el ser objeto a auditorías o revisiones periódicas con respecto a sus operaciones con partes relacionadas.

#### **4.2 Recomendaciones**

1. El plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) realizado por la OCDE, fue creado con el fin de adoptar medidas para afrontar la debilidad de las normas actuales de modo eficaz y eficiente. Según la acción 14 del BEPS, es necesaria una realineación de la imposición y de las actividades económicas esenciales para restaurar los beneficios pretendidos por los estándares internacionales, fortalecer y hacer más efectivos y eficaces los mecanismos de resolución de controversias, su objetivo principal es minimizar los riesgos de incertidumbre e intento de doble imposición velando por la aplicación coherente y adecuada de los tratados fiscales. El Informe refleja un compromiso de los países para implementar un estándar mínimo de resolución de disputas, que consiste en medidas concretas para eliminar los obstáculos a un efectivo y eficiente mutuo procedimiento de acuerdo y la aplicación de un arbitraje vinculante obligatorio. A partir de la adopción de este informe, más del 90% de los países que incluyen dentro de su normativa los acuerdos para la eliminación de polémicas con respecto a Precios de Transferencia han

acordado cambios importantes en su acercamiento a la solución de controversias, por lo que se recomienda que el Ecuador estudie los beneficios del mismo y analice su aplicación dentro del manejo de los APAS.

## BIBLIOGRAFIA

- Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). *Código Tributario* . Quito: s.d.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito: s.d.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2013). *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: s.d.
- Camman, E. (1929). *Interdepartmental Profits*. Reino Unido: s.d.
- Carrillo, G. V. (09 de 2009). *Repercusión de los Convenios Tributarios Internacional para evitar la doble imposición en la economía del Ecuador*. Recuperado el 10 de Abril de 2015, de Repercusión de los Convenios Tributarios Internacional para evitar la doble imposición en la economía del Ecuador.
- Ferreri, P. (2013). *Los Acuerdos de precios Anticipados en el Uruguay*. Recuperado el 05 de Octubre de 2015, de Los Acuerdos de precios Anticipados en el Uruguay: [ciat.afip.gob.ar/.../9%20Pablo%20Ferreri%20-%20Uruguay.pdf](http://ciat.afip.gob.ar/.../9%20Pablo%20Ferreri%20-%20Uruguay.pdf)
- HORNGREEN, C. T., & SUNDEM, G. (1979). *Prefacio de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE (9ª ed.)*. s.d: Prentice Hall Internacional.
- IFA, A. F. (Enero de 2006). *Acuerdos Anticipados de Precios*. Recuperado el 08 de Abril de 2015, de Acuerdos Anticipados de Precios.
- McKenzie, C. M.-B. (2013). *Acuerdo de Precios de Transferencia (APA´s)*. Recuperado el 07 de Abril de 2015, de Acuerdo de Precios de Transferencia (APA´s).
- OCDE. (2010). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Recuperado el 05 de Octubre

de 2015, de Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: [www.ocde.org](http://www.ocde.org)

OCDE. (2010). *Prefacio de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE*. Recuperado el 10 de Abril de 2015, de Prefacio de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE: [www.ocde.org](http://www.ocde.org)

OTIS Rodner, J. (1993). *Prefacio de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE*. s.d: Arte.

PricewaterhouseCoopers. (Octubre de 2005). *Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia "APAS"*. Recuperado el 08 de Abril de 2015, de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia "APAS".

Revista El Agro. (s.d). *Asia demanda camarón a Ecuador*. Recuperado el 10 de Abril de 2015, de Asia demanda camarón a Ecuador: <http://www.revistaelagro.com/category/ediciones/>

Revista Lideres. (s.d). *La industria nacional de camarón reflató con fuerza*. Recuperado el 30 de Octubre de 2015, de La industria nacional de camarón reflató con fuerza: <http://www.revistalideres.ec/lideres/industria-nacional-camaron-refloto-fuerza.html>

Rizzo, S. (1999). *Las Nuevas Disposiciones sobre Precios de Transferencia*. Recuperado el 05 de Octubre de 2015, de Las Nuevas Disposiciones sobre Precios de Transferencia: [bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/.../foscalepreciosdetransferencial.p...](http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/.../foscalepreciosdetransferencial.p...)

Ruyman, A. (1996). *Negocios Internacionales: Un enfoque de administración estratégica*. s.d: Mc Graw-Hill.

Salcedo & Cia. (3 de Julio de 2012). *Nueva normativa sobre Precios de Transferencia*.

Recuperado el 10 de Abril de 2015, de Nueva normativa sobre Precios de Transferencia.

## ANEXOS

**Anexo I:** Desarrollo de países de América Latina y del Caribe en el ámbito del control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia.

| Países               | Contempla legislación | Legislación antes del 2002 | Fiscalización en proceso | Casos en Tribunales | Uso de base de datos | Áreas de Precios de transferencia en la Adm. Tributaria. |
|----------------------|-----------------------|----------------------------|--------------------------|---------------------|----------------------|--|
| Argentina            | Si                    | Si                         | Si                       | Si                  | Si                   | Si   |
| Bolivia              | No                    | No                         | No                       | No                  | No                   | No   |
| Brasil               | Si                    | Si                         | Si                       | Si                  | Si                   | Si   |
| Chile                | Si                    | Si                         | Si                       | No                  | Si                   | Si   |
| Colombia             | Si                    | Si                         | No                       | No                  | Si                   | Si   |
| Costa Rica           | No                    | No                         | No                       | No                  | No                   | Si   |
| Ecuador              | Si                    | No                         | Si                       | Si                  | Si                   | Si   |
| El Salvador          | Si                    | No                         | No                       | No                  | No                   | Si   |
| Guatemala            | Si                    | No                         | No                       | No                  | No                   | Si   |
| Honduras             | Si                    | No                         | No                       | No                  | No                   | No   |
| Jamaica              | No                    | No                         | No                       | No                  | No                   | No   |
| México               | Si                    | Si                         | Si                       | Si                  | Si                   | Si   |
| Panamá               | Si                    | No                         | No                       | No                  | No                   | Si   |
| Nicaragua            | No                    | No                         | No                       | No                  | No                   | No   |
| Paraguay             | No                    | No                         | No                       | No                  | No                   | No   |
| Perú                 | Si                    | Si                         | Si                       | No                  | Si                   | Si   |
| República Dominicana | Si                    | No                         | Si                       | Si                  | Si                   | Si   |
| Trinidad y Tobago    | No                    | No                         | No                       | No                  | No                   | No   |
| Uruguay              | Si                    | No                         | Si                       | No                  | No                   | Si   |
| Venezuela            | Si                    | Si                         | Si                       | No                  | Si                   | Si   |

Elaborado por: CIAT, 2013  
Fuente: CIAT



## Anexo II: Aplicación de APAS en países de Latinoamérica.

| País                   | Inicio de reglas en PT | Principio de plena competencia | APA's | Vigencia del APA              | Tiempo de respuesta de APA's por parte de las autoridades | Regulación de APA's   | Alcance de APA's                     | Art. 9 Del Modelo Convenio de la OCDE en Tratados | Art. 25 Del Modelo Convenio de la OCDE en Tratados |
|------------------------|------------------------|--------------------------------|-------|-------------------------------|---|---|--------------------------------------|---|--|
| Argentina              | 1998                   | ✓*                             | NA    | X                             | X   | X   | -                                    | ✓   | ✓  |
| Brasil                 | 1997                   | X*                             | NA    | X                             | X   | X   | -                                    | ✓   | ✓  |
| Chile                  | 1997                   | ✓                              | ✓     | El año comercial más 36 meses | 6 meses   | Art. 63 del Código Tributario   | Unilateral, bilateral y multilateral | ✓   | ✓  |
| Colombia               | 2004                   | ✓                              | ✓     | 60 meses                      | 9 meses   | Art. 11 de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales                            | Unilateral                           | ✓   | ✓  |
| Costa Rica             | -                      | ✓                              | -     | X                             | X   | X   | -                                    | ✓   | ✓  |
| República Dominicana   | 2007                   | ✓*                             | ✓     | 18 meses                      | -   | Art. 38 del Código Tributario   | Unilateral y bilateral               | ✓   | ✓  |
| Ecuador                | 2005                   | ✓*                             | ✓     | 36 meses                      | 24 meses  | Art. 88 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno | Unilateral, bilateral y multilateral | ✓   | ✓  |
| El Salvador            | 2010                   | ✓                              | -     | X                             | X   | Art. 62-A Código Tributario   | -                                    | -   | -  |
| Guatemala              | 2012                   | ✓*                             | ✓     | 48 meses                      | 12 meses  | Art. 54-67 de la Ley de Actualización Tributaria                                  | Unilateral                           | -   | -  |
| Honduras <sup>1</sup>  | 2011                   | ✓                              | -     | 60 meses                      | -   | X   | Unilateral                           | -   | -  |
| México                 | 1997                   | ✓                              | ✓     | 60 meses                      | 8 meses   | Art. 34-A del Código Fiscal de la Federación                                      | Unilateral, bilateral y multilateral | ✓   | ✓  |
| Nicaragua <sup>2</sup> | 2012                   | ✓                              | -     | 48 meses                      | -   | X   | -                                    | -   | -  |
| Panamá                 | 2010                   | ✓                              | -     | -                             | -   | X   | -                                    | ✓   | ✓  |
| Perú                   | 2001                   | ✓*                             | ✓     | 48 meses                      | 12 meses  | Art.32-A Ley de Impuesto sobre la renta   | Unilateral                           | ✓   | ✓  |
| Uruguay                | 2006                   | ✓*                             | ✓     | 36 meses                      | 3 meses   | Art. 38- 46 Ley General No. 18-083  | Unilateral                           | X   | ✓  |
| Venezuela              | 1999                   | ✓                              | ✓     | El año comercial más 36 meses | 12 meses  | Art.220-235 del Código Tributario   | Unilateral                           | ✓   | ✓  |

Elaborado por: CIAT, 2013

Fuente: CIAT