



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

**REPÚBLICA DEL ECUADOR**

**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES**  
**UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO**

**I PROMOCIÓN MAESTRIA EN ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

**TÍTULO DE LA TESIS**

**Planificación Tributaria Internacional: Análisis de los Servicios Intragruppo considerados como gastos de una empresa domiciliada en el Ecuador. Caso Sector Industrial correspondiente al período fiscal 2013**

**Tesis para optar**  
**Al título de Magister en Administración Tributaria**

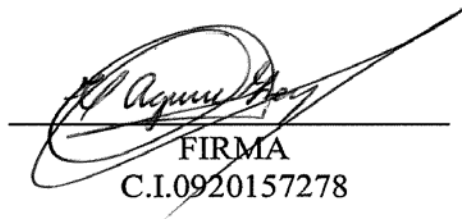
**Autora: Tanya Mariuxi Aguirre Grey**

**Tutor: María Verónica Medina Santana**

**Guayaquil, mayo del 2016**

## AUTORIA

Yo, Tanya Mariuxi Aguirre Grey, CI 0920157278 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 el/la autor (a) de la Tesis.

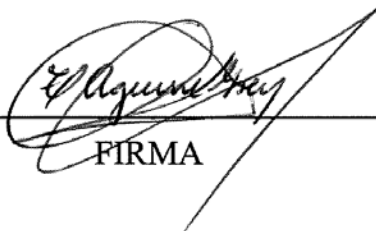


FIRMA  
C.I.0920157278

## AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

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

Guayaquil, mayo, 2016



FIRMA

TANYA MARIUXI AGUIRRE GREY  
0920157278

## **Resumen**

El presente estudio analiza la problemática que tienen en la actualidad las empresas multinacionales del sector industrial domiciliadas en el Ecuador que mantienen transacciones con sus empresas relacionadas domiciliadas en el exterior, operaciones que hoy en día se realizan a diario y en ocasiones representan un riesgo para las administraciones tributarias, el servicio brindado corresponde a una asistencia técnica especializada. Este servicio representa un valor significativo dentro de la contabilidad de la compañía y está enmarcado como uno de los múltiples servicios de intragrupo que según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ente que promueve estándares internacionales dentro del plano de Precio de Transferencia, constituyen actividades de administración y gestión y por lo tanto dentro de nuestra normativa pueden considerarse como gasto deducible.

Por ello se realiza un análisis de cada uno de los servicios involucrados según el contrato suscrito entre los participantes con el propósito de evidenciar si efectivamente corresponden a un gasto imputable a la base imponible del impuesto a la renta, caso contrario se definiría a qué tipo de operación corresponden este tipo de transacciones.

Abordaremos también el tema de actividades de accionistas que está muy ligado a las operaciones entre casa matriz y sus filiales y subsidiarias, que puede convertirse en un método de planificación tributaria internacional afectando de esta manera la recaudación de impuestos de los países más pequeños como el caso de Ecuador.

Para ello se procedió a realizar el análisis a una compañía subsidiaria domiciliada en el Ecuador por el periodo fiscal 2013 evidenciándose que aquellos servicios brindados por su relacionada realmente corresponden a las directrices, lineamientos, procesos, etc., que deben cumplir todas sus subsidiarias con la finalidad de mantener los mismos estándares, es decir son actividades de accionistas, por consiguiente la compañía domiciliada en el Ecuador no debería considerarla dentro de sus deducciones, pues es un gasto que le corresponde a su casa matriz.

Para el desarrollo del análisis se consideró la normativa tributaria vigente para el período 2013 así como las Directrices de la OCDE y otros documentos entendidos en materia tributaria.

**Palabras claves: Servicios intragrupo, actividades de accionistas, planificación internacional.**

## **Abstract**

The present study analyzes the problem that multinational companies in Ecuador, currently have in the industrial sector, when they operate and keep daily transactions with their related companies abroad, considering that sometimes these transactions could represent a risk for tax administrations. Specifically, the kind of service these companies provide to each other is technical assistance, which represents a significant value in the accounts of the company and is one of the intra-group services considered as an administrative and management activity, according to the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), which is an organization that promotes international standards on transfers pricing. In addition, the technical assistance as an administrative and management operation is considered as a deductible expense according to the Ecuadorian tax law.

Therefore, the analysis on this thesis focuses on each of the services involved on intra-group transactions (related companies), according to the terms of the contract between the participants, in order to get some evidence that allow the Tax Administration to define if the operations could

be imputable to the taxable results of the year (income tax), or if not, to define what kind of operations are such transactions.

One of the other issues included as a part of the present analysis is the activities of the shareholders, which are closely linked to the transactions among the head company and its subsidiaries and affiliates, and could become a method of international tax planning thus affecting tax collection of smaller countries as the case of Ecuador.

As an example, it was necessary to perform the analysis of a subsidiary company located in Ecuador in 2013. Through the analysis, it was possible to conclude that the services provided by its related (the parent company), really correspond to the guidelines and processes which must be accomplished by all the subsidiaries around the world in order to keep the same standards, it means that this kind of services are in fact, activities related with the shareholders, and therefore, the company in Ecuador should not consider those expenses as a deduction, because they belong to its parent company.

In order to perform this analysis, it was necessary the use of applicable tax framework (tax regulations for the period 2013), as well as the OECD guidelines and other documents related with tax matters.

**Keywords:** intra-group services, activities of the shareholders, international tax planning

## **DEDICATORIA**

Dedico este trabajo a Dios,  
a mi esposo, a mi hija y  
a mi familia porque sin ellos nada hubiese  
podido lograr.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco en primer lugar a Dios por dármele todo, la salud, la fuerza y el tiempo para la elaboración y culminación exitosa del presente trabajo, a mi esposo Borisito por su apoyo incondicional y por su motivación en cada una de mis decisiones principalmente al momento de emprender este sueño, a mi hija Hermione que amo con todo mi corazón y que ha participado al cien por ciento en este trabajo, con mucho amor a mis padres y mis hermanos por ser parte de mi vida y por haber sembrado la semilla del crecimiento en todos los aspectos y de manera especial al SRI por darme la oportunidad de adquirir tantos conocimientos en mi carrera laboral .

## Índice General

|   |    |
|---|----|
| Índice de Tablas .....  | 2  |
| Índice de Figuras.....  | 3  |
| Introducción .....  | 4  |
| Capítulo 1. Multinacionales y el Sector Industrial.....                                       | 6  |
| 1.1    Multinacionales y América Latina .....   | 6  |
| 1.1.1    Antecedentes de las multinacionales en América Latina. ....                          | 6  |
| 1.1.2    Inversión extranjera directa de las multinacionales en países de América Latina. ... | 8  |
| 1.1.3    Historia de la industria de América Latina y del Ecuador.....                        | 18 |
| Capítulo 2. Marco Teórico.....  | 25 |
| 2.1    Definiciones y normativa ecuatoriana.....  | 25 |
| 2.1.1    Multinacionales. ....  | 25 |
| 2.1.2    Planificación tributaria. ....   | 27 |
| 2.1.3    Servicios Intragruppo .....  | 29 |
| 2.1.4    Actividades de accionistas.....  | 39 |
| 2.1.5    Partes relacionadas. ....  | 41 |
| 2.1.6    Convenios Internacionales.....   | 45 |
| 2.1.7    Dividendos.....  | 47 |
| 2.1.8    Medidas anti elusión.....  | 51 |
| Capítulo 3. Caso práctico de Servicios Intragruppo .....                                      | 57 |
| 3.1    Generalidades del caso.....  | 57 |
| 3.1.1    Antecedentes del grupo GAMATING.....   | 58 |
| 3.1.2    Funciones de la compañía GAMATEX.....  | 59 |
| 3.1.3    Composición del capital accionario.....  | 62 |
| 3.1.4    Estados financieros de la compañía GAMATEX S.A.....                                  | 62 |
| 3.1.5    Identificación de vinculación entre relacionadas del exterior. ....                  | 63 |
| 3.1.6    Pago de impuesto a la renta según declaración de la compañía GAMATEX S.A..           | 82 |
| Capítulo 4. Conclusiones y Recomendaciones .....  | 85 |
| 4.1    Conclusiones .....   | 85 |
| 4.2    Recomendaciones.....   | 88 |
| Bibliografía .....  | 91 |



## Índice de Tablas

|   |    |
|---|----|
| Tabla 1. Mejores multinacionales inversoras en países de América Latina .....           | 13 |
| Tabla 2. Empresas más grandes en el Ecuador 2013 .....                                  | 14 |
| Tabla 3. Casilleros del formulario 101 de Impuesto a la Renta.....                      | 17 |
| Tabla 4. Evolución de los pagos realizados a compañías relacionadas en valores.....     | 17 |
| Tabla 5. Capital accionario 2013 .....  | 62 |
| Tabla 6. Extracto del Estado de Situación Financiera .....                              | 62 |
| Tabla 7. Extracto del Estado de Resultados.....   | 63 |
| Tabla 8. Detalle de operaciones con partes relacionadas.....                            | 65 |
| Tabla 9. Cuentas que conforman el casillero 7581 <i>Pagos por otros servicios</i> ..... | 68 |
| Tabla 10. Asiento de diario No. 1 .....   | 69 |
| Tabla 11. Asiento de diario No. 2.....  | 69 |
| Tabla 12. Asiento de diario No. 3.....  | 69 |
| Tabla 13. Documentos emitidos por GAMATING GROUP SUPPORT .....                          | 70 |
| Tabla 14. Documentos emitidos por GAMATEX .....   | 70 |
| Tabla 15. Retenciones realizadas por GAMATEX S.A. ....                                  | 70 |
| Tabla 16. Cambios casillero 7581 <i>Pago por otros servicios</i> .....                  | 82 |
| Tabla 17. Re-cálculo de impuesto a pagar 2013.....                                      | 83 |

## Índice de Figuras

|   |    |
|---|----|
| Figura 1. Entradas de inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe 2012 -2013 ..... | 9  |
| Figura 2. Inversión extranjera directa en el Ecuador 2000 - 2013.....                             | 10 |
| Figura 3. Principales países inversores extranjeros en el Ecuador 2000-2013 .....                 | 11 |
| Figura 4. Inversión extranjera directa por rama de actividad económica 2000 – 2013 .....          | 12 |
| Figura 5. Evolución de los pagos realizados a compañías relacionadas 2010-2013 .....              | 17 |
| Figura 6. Participación del sector manufacturero en el PIB 2007-2013 .....                        | 20 |
| Figura 7. Subsectores de la manufactura ecuatoriana 2013.....                                     | 21 |
| Figura 8. Composición de ingresos del año 2013 .....  | 60 |
| Figura 9. Ventas por vinculación .....  | 61 |
| Figura 10. Vinculación de grupo económico.....  | 64 |

## **Introducción**

Uno de los principales objetivos de las compañías es maximizar la utilidad de sus accionistas a través de la reducción del pago de impuestos, con el fin de obtener un ahorro tributario, empleando para ello la planificación tributaria justificando determinadas transacciones aparentemente regulares registradas contablemente y consideradas como gastos deducibles dentro de su declaración de impuesto a la renta.

Debido a la creciente independencia económica es muy común hoy en día observar las múltiples operaciones entre vinculadas, por cuanto las empresas multinacionales aprovechan la presencia que tienen en varios países y jurisdicciones; generando entre ellas mismas una serie de servicios administrativos, financieros, comerciales, técnicos etc.

Estos servicios son denominados por las Directrices de la OCDE como de servicios intragrupo, el cual es otorgado por un miembro del grupo multinacional a favor de otro u otros miembros del mismo grupo, debiendo ser valorados conforme al principio de plena competencia, como si se hubiese acordado entre partes independientes. Estos servicios representan el 50% del comercio exterior de las compañías multinacionales y el 30% del comercio mundial (López, 2012, p. 79).

Estas contraprestaciones brindadas entre compañías relacionadas representan para la Administración Tributaria operaciones cuestionables al momento de efectuar un proceso determinativo; que involucra el análisis para determinar si la transacción tiene la suficiente sustancia económica para ser consideradas como un gasto necesario que demande el supuesto beneficiario del servicio.

Mediante la figura de servicios intragrupo las compañías se podrían cubrir actividades que desarrolla un miembro del grupo ya sea la matriz o un holding a las cuales según las Directrices de las OCDE las denomina *Actividades de accionistas*; estas actividades no benefician a la empresa que recibe el servicio, solo benefician a quien presta el servicio, es decir el accionista.

Por ello el estudio analizará el gasto de intragrupos registrado por una compañía ecuatoriana cuya matriz se encuentra en el exterior con el objetivo de evidenciar si los mismos corresponden a *Actividades de accionistas* producto de una planificación fiscal internacional, identificar los registros contables objeto de este análisis, cuantificar el posible impacto fiscal en la recaudación del impuesto a la renta y realizar la respectivas recomendaciones para poder identificar si es un servicio intragrupo.

Por lo anteriormente expuesto, es relevante plantear lo siguiente: ¿Cómo estos gastos catalogados como servicios intragrupo son imputables al ingreso generando una menor base imponible para el pago del impuesto a la renta?

## **Capítulo 1. Multinacionales y el Sector Industrial**

### **1.1 Multinacionales y América Latina**

#### **1.1.1 Antecedentes de las multinacionales en América Latina.**

Las multinacionales tienen una gran influencia en la economía, la política- social y el medio ambiente de los países donde mantienen sus subsidiarias y filiales, ya que la inversión de sus capitales en el exterior a más de acrecentar su poder expresado en capital y flujo comercial, les permite generar ingresos millonarios y alta rentabilidad.

Durante el periodo neoliberal, las multinacionales llegaron con fuerza a América Latina; en donde se esperaba alcanzar el desarrollo económico y social a través de la participación de la inversión extranjera de países desarrollados, es así como la mayoría de subsidiarias de América Latina corresponden a empresas multinacionales de los Estados Unidos, países europeos y de Japón. Una de las características de las empresas multinacionales se refleja en la posesión mayoritaria del capital de sus compañías relacionadas, es decir de sus subsidiarias, elemento que les da el control absoluto sobre las mismas y las constituyen como casas matrices, que representan la compañía mayor de quien dependen.

Las empresas multinacionales buscan explotar los recursos naturales con los que cuenta América Latina, así como incrementar el comercio y la producción de actividades como telecomunicaciones, automotriz, alimenticias, servicios financieros, seguros etc., (Capra, 1998)

En la década de los noventa se vivió el proceso de privatización de las empresas públicas de varios países latinoamericanos, y las empresas multinacionales aprovecharon la oportunidad para adquirir estas empresas, que fueron vendidas por el Estado con el objeto de pagar parte de la eterna deuda externa, reducir el déficit fiscal, mejorar los servicios sociales, entre otros fines.

Estos objetivos se cumplieron relativamente, pues mientras pasaba el tiempo la deuda externa fue incrementándose, de la mano con el aumento de la pobreza en estos países, por otra parte, las multinacionales invirtieron millones de dólares en los países de América Latina que privatizaron sus empresas estatales, incrementando su presencia en varios países y obteniendo millones de clientes. (España, 2003)

Entre las empresas europeas que compraron empresas públicas tenemos: BBVA -España-, Santander -España- y HSBC -Reino Unido- quienes adquirieron bancos; Telefónica, Telecom Italia, France Telecom y Portugal Telecom compraron telefónicas; Repsol y British Petroleum compraron empresas petroleras. (Viveros, 2012, p. 86)

Las principales razones por las cuales las empresas multinacionales invierten en estos países en vías de desarrollo se deben a los incentivos tributarios que les ofrecen, la mano de obra barata y una legislación ambiental débil, prácticamente inexistente. Por ejemplo, actualmente en el Ecuador, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones ofrece varios beneficios tributarios creados con la finalidad de incrementar la inversión nacional y extranjera y así como en el resto de países del mundo, las leyes tributarias persiguen la misma finalidad.

La estadía de las multinacionales no ha sido color de rosa, varios son los perjuicios que han ocasionado en los países de América Latina, entre ellos tenemos: oportunidades mínimas a las empresas locales que no les permite competir contra ellas, generándoles mejores ganancias que en sus países de origen, incremento de las importaciones afectando la balanza comercial de la jurisdicción donde se encuentran, explotación indiscriminada de los recursos naturales —oro, plata, petróleo, cobre—, daños ambientales, desplazamiento de las comunidades indígenas y campesinas a la gran ciudad, sobreexplotación laboral, desempleo, elevación en los costos de los servicios públicos, evasión de impuestos. Es irónico pensar en la desigualdad social que se vive

en estos países ricos en recursos naturales pero lamentablemente las negociaciones entre los Estados y las grandes compañías han sido realizadas a favor de estas últimas, y esas ganancias obtenidas por estos contratos retornan al país de origen de su matriz y no se invierten en los países de América Latina para su desarrollo.

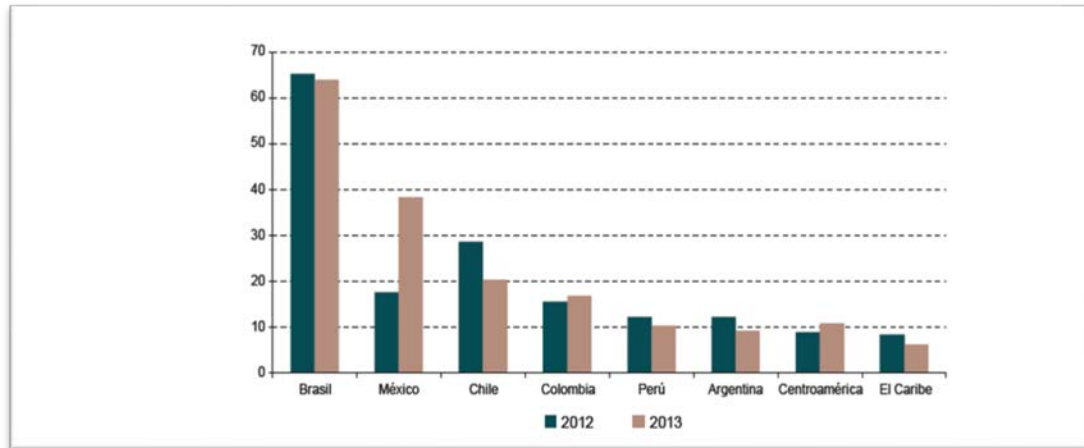
Este panorama ha tornado un giro en la región, ya que a partir del año 2005 varios países de América del Sur -Venezuela, Bolivia, Ecuador como por ejemplo- han iniciado la recuperación de la soberanía económica y política a través de la modificación de sus leyes de hidrocarburos, incrementando el porcentaje de los ingresos petroleros para que estos sean reinvertidos en estos países, así como también modificaron la repartición de la producción petrolera; es decir, el Estado cuenta una mayor participación, claro que algunas multinacionales aceptaron los acuerdos mientras que otras abandonaron el país.

A pesar de todo, la presencia de las multinacionales ha sido la clave para la modernización de la industria, el mejoramiento de los servicios y de la infraestructura. Entre los países más beneficiados se encuentran: Brasil, Chile, México.

### **1.1.2 Inversión extranjera directa de las multinacionales en países de América Latina.**

Según el informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en el año 2013 Brasil fue el país que cuenta con mayor inversión extranjera, en segundo lugar México, tercer lugar Chile, cuarto Colombia y quinto Perú. (Caribe, 2014)

**Figura 1. Entradas de inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe 2012 - 2013**



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe, AÑO 2014

Estas inversiones se componen de: 42% por aporte de capital de la inversión directa, 38% por reinversión de utilidades y 20% por préstamos entre las filiales; generando una utilidad de USD 111.662 millones de dólares a las empresas multinacionales. (Caribe, 2014, pág. 11)

Como se indicó anteriormente Estados Unidos es el mayor inversionista en América Latina, principalmente en México; Europa es el mayor inversionista de Brasil así como de México y Colombia. En cambio para el caso de nuestro país las empresas translatinas —empresas de América Latina que invierten fuera de su país de origen— contribuyen significativamente a la inversión extranjera directa.

Según el informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (CNUCYD) o del inglés *United Nations Conference on Trade and Development* (UNTAD) sobre las Inversiones en el Mundo 2014, para el año 2013 la inversión extranjera directa tuvo un incremento significativo hacia la producción de vehículos de motor, bebidas y artículos electrónicos, pero disminuyó en la industria manufacturera y servicios, la inversión extranjera directa hacia América Latina y el Caribe alcanzó 292 millones de dólares en el año 2013 y para

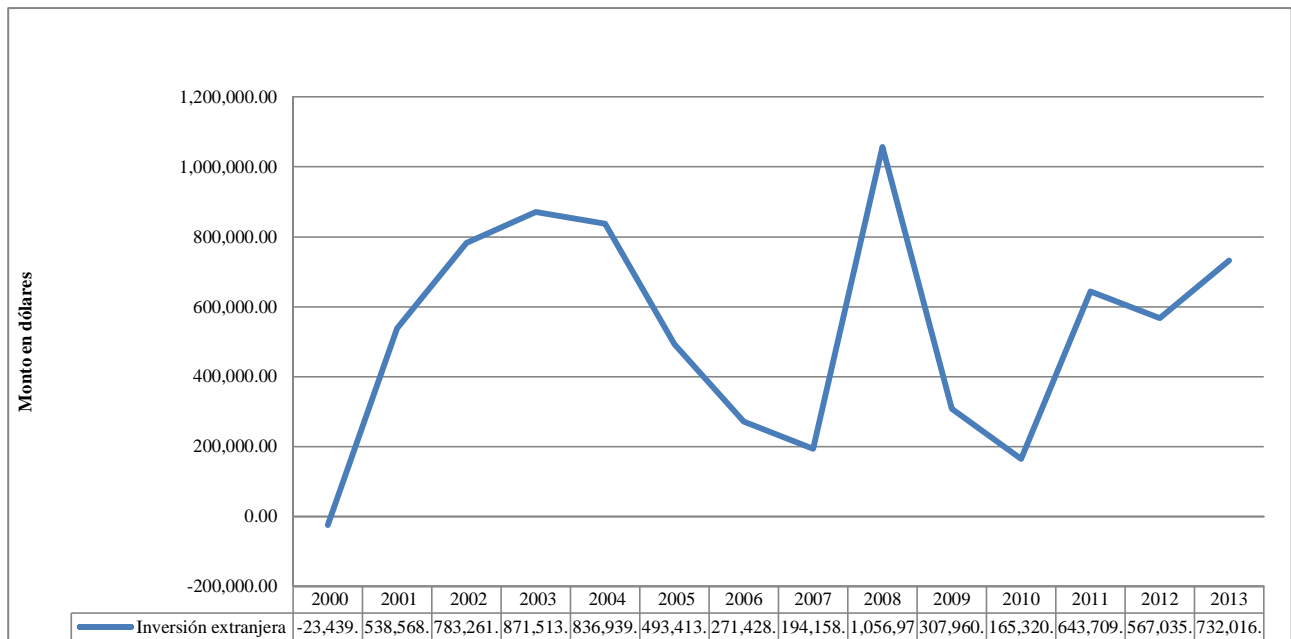


el año 2012 alcanzó 244 millones de dólares, de los cuales 133 y 144 millones de dólares corresponden a América del Sur. (UNCTAD, 2014)

Para el año 2013, algunos países de América del Sur sufrieron un descenso por inversión extranjera así tenemos a Brasil con 6% menos, Chile 29%, Argentina 25%, Perú 17%, mientras que Colombia obtuvo un ascenso del 8%; sin embargo, siguen siendo los países con mayor inversión extranjera como se indicó anteriormente.

El Ecuador al igual que muchos de los países de América Latina recibe año a año el ingreso de recursos extranjeros ya sean de países desarrollados o emergentes y, según información obtenida del Banco del Central del Ecuador, durante el año 2012 el Ecuador recibió inversión extranjera por un valor de 567.035,30 y para el año 2013 ascendió a 732.016,20.

**Figura 2. Inversión extranjera directa en el Ecuador 2000 - 2013**

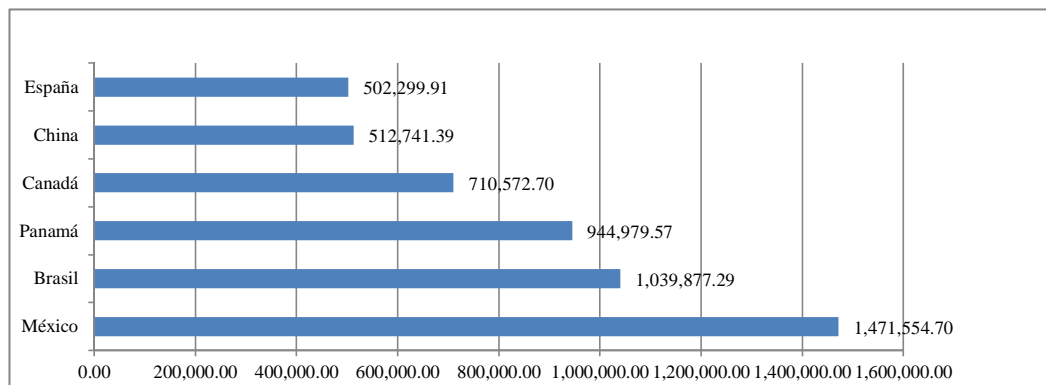


Fuente: Banco Central del Ecuador, 2014

Elaborado por: La autora

Entre los años 2000 y 2013 los países que mayor inversión extranjera directa realizaron en el Ecuador fueron: México, Brasil, Panamá, Canadá, China y España, tal como se muestra en la siguiente figura:

**Figura 3. Principales países inversores extranjeros en el Ecuador 2000-2013**

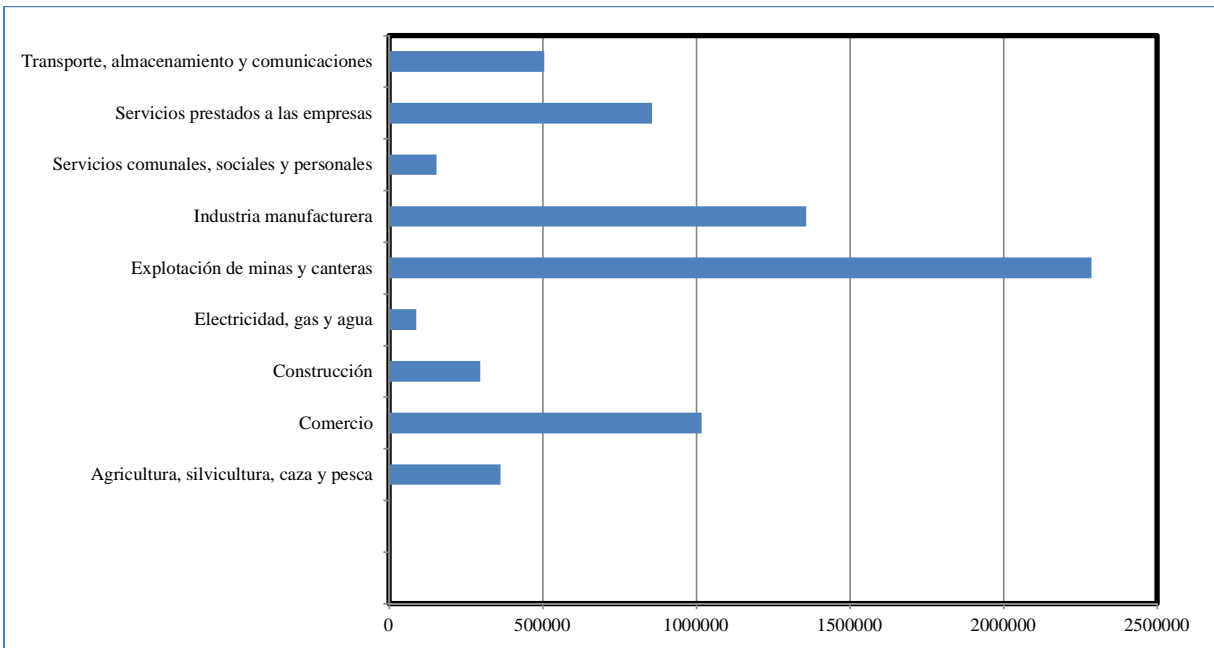


**Fuente:** Banco Central del Ecuador, 2014

**Elaborado por:** La autora

La inversión extranjera directa por rama de actividad económica durante el período 2002 al 2013 se concentró principalmente en la explotación de industrias y canteras, seguida de la industria manufacturera, así también se debe señalar que existieron sectores donde la inversión extranjera fue mínima como es el caso de electricidad, gas y agua; servicios comunales sociales y personales y de construcción tal como se muestra en la siguiente figura:

**Figura 4. Inversión extranjera directa por rama de actividad económica 2000 – 2013**



**Fuente:** Banco Central del Ecuador, 2014  
**Elaborado por:** La autora

#### **1.1.2.1 Multinacionales que invierten en países de América Latina y Ecuador.**

La revista *Great Place to Work* muestra las mejores multinacionales en América Latina entre junio 2012 y marzo 2013 a través del siguiente listado (Work, 2016):

**Tabla 1. Mejores multinacionales inversoras en países de América Latina**

| <b>Junio 2012 y marzo 2013</b>   | <b>Junio 2013 a marzo 2014</b>   |
|--|--|
| 1. Google<br>Industria: Medios de comunicación // Servicios de Internet<br>Sede: Mountain View, California (EE. UU.)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil, México  | 1. Kimberly Clark<br>Industria: Manufactura y producción // Productos para el cuidado personal<br>Sede: Irving, Texas (EE. UU.)<br>Sucursales en América Latina: Bolivia, Brasil, Centroamérica (8), Ecuador, Perú, Venezuela                          |
| 2. Microsoft<br>Industria: Tecnologías de la información // Software<br>Sede: Redmond, Washington (EE. UU.)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México  | 2. Accor<br>Industria: Hospitalidad // Hotel / Resort<br>Sede: Paris (Francia)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú  |
| 3. Kimberly Clark<br>Industria: Manufactura y producción // Productos para el cuidado personal<br>Sede: Irving, Texas (EE. UU.)<br>Sucursales en América Latina: Bolivia, Brasil, Centroamérica (8), Ecuador, Perú, Venezuela                          | 3. Microsoft<br>Industria: Tecnologías de la información // Software<br>Sede: Redmond, Washington (EE. UU.)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México  |
| 4. Telefónica<br>Industria: Telecomunicaciones<br>Sede: Madrid (España)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil (2), Centroamérica (5), Chile (2), Colombia, Ecuador, México (2), Perú (3), Uruguay, Venezuela                              | 4. Arcos Dorados<br>Industria: Hospitalidad // Servicios de alimentos y bebidas<br>Sede: Buenos Aires, Argentina<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil (2), Centroamérica (2), Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay, Venezuela |
| 5. Accor<br>Industria: Hospitalidad // Hotel / Resort<br>Sede: Paris (Francia)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú  | 5. Belcorp<br>Industria: Comercio minorista - Productos especializados<br>Sede: Lima (Perú)<br>Listado en: Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú   |
| 6. Arcos Dorados<br>Industria: Hospitalidad // Servicios de alimentos y bebidas<br>Sede: Buenos Aires, Argentina<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil (2), Centroamérica (2), Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay, Venezuela | 6. Dell<br>Industria: Tecnologías de la información // Hardware<br>Sede: Austin, Texas (EE.UU.)<br>Sucursales en América Latina: Brasil, Centroamérica, México   |
| 7. Dell<br>Industria: Tecnologías de la información // Hardware<br>Sede: Austin, Texas (EE.UU.)<br>Sucursales en América Latina: Brasil, Centroamérica, México   | 7. Cisco<br>Industria: Tecnologías de la información<br>Sede: San José, California (EE. UU.)<br>Listado en: Brasil, Chile, México  |
| 8. Diaego<br>Industria: Manufactura y producción // Bebidas y tabaco<br>Sede: Londres (Reino Unido)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil, Colombia, México, Venezuela  | 8. Telefónica<br>Industria: Telecomunicaciones<br>Sede: Madrid (España)<br>Sucursales en América Latina: Argentina, Brasil (2), Centroamérica (5), Chile (2), Colombia, Ecuador, México (2), Perú (3), Uruguay, Venezuela                              |
| 9. Belcorp<br>Industria: Comercio minorista // Productos especializados<br>Sede: Lima (Perú)<br>Sucursales en América Latina: Bolivia, Colombia, México, Perú  | 9. Edenred<br>Industria: Servicios profesionales<br>Sede: Malakoff (Francia)<br>Listado en: Brasil, Chile, México, Venezuela   |
| 10. Oracle<br>Industria: Tecnologías de la información<br>Sede: Redwood Shores, California (EE.UU.)<br>Listado en: Brasil, Centroamérica, México, Venezuela  | 10. Marriott<br>Industria: Hospitalidad<br>Sede: Bethesda, Maryland (EE. UU.)<br>Listado en: Brasil (2), México, Panamá, Perú  |

**Fuente:** Revista Great Place to Work, 2016

**Elaborado:** La autora

Como se puede observar en el cuadro anterior varias de las multinacionales líderes en América Latina se mantienen para el año 2013 y el principal país sede es Estados Unidos que representa

el 53%, siguiéndole los países del continente europeo que representan un 31% y finalmente países del América del Sur con un 15%.

La revista Ekos presentó una edición especial en agosto del año 2014 que destaca las 1000 empresas más grandes del Ecuador del 2013 que dinamizaron la economía ecuatoriana, considerando información del Servicio de Rentas Internas, Superintendencia de Bancos y Seguros y la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria y tomando como variable los ingresos totales obtenidos en dicho período, observándose que dentro de los 20 primeros lugares se encuentran 12 multinacionales radicadas en nuestro país que generaron puestos de trabajos e importantes ingresos tributarios. (Fausto Maldonado, 2014, pág. 36) A continuación se presenta el respectivo detalle.

**Tabla 2. Empresas más grandes en el Ecuador 2013**

| RK | Razón Social   | Actividad   | Total ingresos | Total Utilidades | % impositivo efectivo | Tipo |
|----|--|---|----------------|------------------|-----------------------|------|
| 1  | Corporación Favorita C.A.                                | Comercio al por mayor   | 1,803.89       | 198.34           | 1.99%                 |      |
| 2  | Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel | de Telecomunicaciones   | 1,676.52       | 568.77           | 8.17%                 |      |
| 3  | Corporación El Rosado S.A.                               | Comercio al por menor   | 1,058.17       | 51.06            | 0.89%                 |      |
| 4  | Banco Pichincha CA                                       | Intermediación monetaria  | 1,006.46       | 81.91            | 1.18%                 |      |
| 5  | General Motor del Ecuador S.A.                           | Venta de Vehículos  | 993.11         | 45.77            | 1.16%                 |      |
| 6  | Procesadora Nacional de Alimentos CA. Pronaca            | Cría de animales domésticos   | 872.78         | 53.02            | 1.39%                 |      |
| 7  | Dinadec S.A.   | Actividades de transporte complementaria  | 739.53         | 51.38            | 1.31%                 |      |
| 8  | Otecel S.A.  | Telecomunicaciones  | 681.56         | 170.94           | 4.98%                 |      |
| 9  | Omnibus BB Transportes S.A.                              | Fabricación de Vehículos  | 657.00         | 56.18            | 1.62%                 |      |
| 10 | Shlumberger del Ecuador S.A.                             | Extracción de petróleo crudo y de gas natural   | 631.40         | 206.97           | 6.04%                 |      |
| 11 | Andes Petroleum Ecuador Ltd                              | Extracción de petróleo crudo y de gas natural   | 600.21         | 272.69           | 5.69%                 |      |
| 12 | Holcim Ecuador S.A.                                      | Fabricación de productos minerales no metálicos   | 566.12         | 186.42           | 5.42%                 |      |
| 13 | Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana Difare S.A.       | Comercio al por mayor   | 552.91         | 12.30            | 0.51%                 |      |
| 14 | Tiendas Industriales Asociadas TIA S.A.                  | Comercio al por menor   | 518.81         | 45.41            | 1.70%                 |      |
| 15 | Construmercado S.A.                                      | Comercio al por mayor   | 481.58         | 48.11            | 1.88%                 |      |
| 16 | Sinohydro Corporation                                    | Construcción de edificios y obras de ingeniería civil   | 478.29         | 0.00             | 0.00%                 |      |
| 17 | La Fabril S.A.   | Producción, elaboración y conservación de carne, pescado, frutas, hortalizas, aceites y grasa | 473.71         | 16.78            | 1.07%                 |      |
| 18 | Arca Ecuador S.A.  | Comercio al por mayor   | 471.01         | 48.46            | 2.32%                 |      |
| 19 | Nestlé Ecuador S.A.                                      | Elaboración de otros productos alimenticios   | 465.36         | 27.47            | 1.44%                 |      |
| 20 | Cervecería Nacional CN S.A.                              | Elaboración de bebidas  | 452.17         | 183.17           | 7.18%                 |      |

**Fuente:** Revista Ekos, 2014

**Elaborado por:** La autora

Conozcamos un poco acerca de estas subsidiarias y sus casas matrices

**a) Consorcio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel —subsidiaria—**

Actualmente más conocida como Claro, opera en el Ecuador desde 1993 y empezó con el nombre de Porta, sin lugar a dudas es la telefonía número uno del país con el mayor número de usuarios, en el año 2000 formó parte de la subsidiaria del grupo mexicano América Móvil, proveedor líder de servicios inalámbricos en América Latina su visión está en impulsar el desarrollo a través de la conectividad y unir a las personas mediante su avanzada tecnología, es una de las grandes empresas que mayor plazas de trabajo proporciona en todo el país y también una de las que más aporta al Estado ecuatoriano mediante su pago de Impuesto a la Renta, una de las principales características de esta empresa son las rentables utilidades que esta institución paga a sus empleados año a año dada la intervención del Servicio de Rentas Internas mediante sus controles intensivos, haciéndola acreedora de ser el lugar de trabajo donde muchos quisieran prestar sus servicios.

**América Móvil —casa matriz – Conecel—**

Empresa mexicana de telecomunicaciones que inició sus operaciones en el año 2000, cuenta con más de 289 millones de clientes y tiene presencia en 18 países del continente americano y 7 en el europeo, sus principales mercados son México y Brasil.

**b) Otecel S.A. —subsidiaria—**

Actualmente más conocida como Movistar, inició sus operaciones en 1993 cuando la empresa se llamaba Bellsouth, es la segunda operadora líder del Ecuador, a partir del año 2004 pasó a formar parte del grupo español Telefónica, ofrece servicios de telefonía móvil e internet entre otros.

**Telefónica —casa matriz – Otecel—**

Multinacional española, con más de ocho décadas en el mercado, inició sus operaciones en 1924 tiene presencia en 21 países con 327 millones de clientes, las marcas comerciales más conocidas son Movistar, O2 y Vivo.

**c) Holcim Ecuador S.A. —subsidiaria—**

Es una empresa perteneciente al grupo suizo Holcim, produce cemento, hormigón y agregados, aparece en el mercado ecuatoriano a inicio de los años 20 bajo el nombre de La Cemento Nacional ya en el 2004 aparece la marca Holcim Ecuador, el crecimiento del sector de la construcción ha impulsado a la expansión de una de las plantas más importantes de la ciudad de Guayaquil.

**Holcim —casa matriz—**

Fue creada en el 1912 con el nombre Holderbank, en el año 2001 cambia de nombre a Holcim Ltd., es la segunda empresa más importante en el mercado mundial de cemento, tiene presencia en 70 países y 15 de ellos en América Latina cuenta con más de 400 plantas instaladas.

**d) Nestlé Ecuador S.A. —subsidiaria—**

Llega al Ecuador en 1955 y se radicó en la ciudad de Guayaquil, se considera la empresa líder en nutrición, salud y bienestar, reconocida por sus múltiples productos que se pueden hallar desde la tienda más pequeña hasta centros de distribución más grandes.

**Nestlé —casa matriz—**

Empresa multinacional agroalimentaria más grande el mundo su sede está localizada en Suiza, fundada en 1866, tiene presencia en 194 países y cuenta con más de 2000 marcas entre ellas Gerber, Crunch, KitKat , Nestea , Nesquik.

1.1.2.1.1 Evolución de los pagos realizados a compañías relacionadas por empresas ecuatorianas.

Considerando una breve muestra de empresas multinacionales radicadas en el Ecuador se puede observar cómo año a año se incrementan los pagos por operaciones realizadas a sus compañías relacionadas ya sea por servicios recibidos o adquisición de bienes, para ello se consideraron los valores consignados en los siguientes casilleros de sus declaraciones de Impuesto a la Renta por los períodos 2010 a 2013:

**Tabla 3. Casilleros del formulario 101 de Impuesto a la Renta**

| Casillero | Concepto  |
|-----------|---|
| 6         | EGRESO CON PARTES RELACIONADAS LOCALES EN PARAISOS FISCALES |
| 10        | EGRESO CON PARTES RELACIONADAS EN PARAISOS FISCALES         |
| 14        | EGRESO CON PARTES RELACIONADAS EN OTROS REGIMENES           |

**Fuente:** Formulario 101

**Elaborado por:** La autora

A continuación se muestra el detalle de los valores:

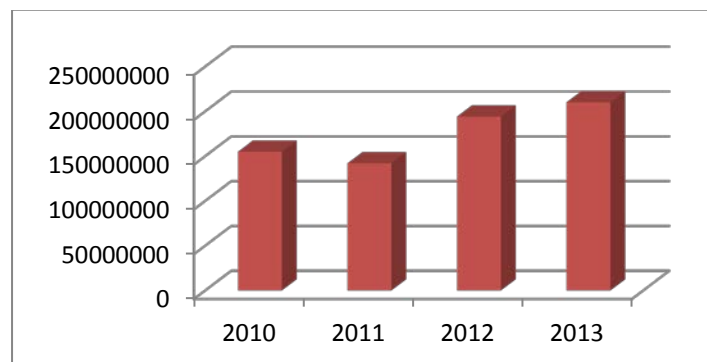
**Tabla 4. Evolución de los pagos realizados a compañías relacionadas en valores**

| Años               | 2010           | 2011           | 2012           | 2013           |
|--------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>Valores USD</b> | 154.940.702,47 | 142.022.210,27 | 194.135.834,31 | 210.128.626,73 |

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas, 2014

**Elaborado por:** La autora

**Figura 5. Evolución de los pagos realizados a compañías relacionadas 2010-2013**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas, 2014

**Elaborado por:** La autora



### **1.1.3 Historia de la industria de América Latina y del Ecuador.**

Luego de la crisis de los treinta que afectó fuertemente la economía de los países latinoamericanos debido a la crisis en los países de Gran Bretaña y Estados Unidos provocando la caída de los precios de las materias primas, la eliminación las inversiones, el desempleo y más pobreza, empezó a desarrollarse levemente la industria en los países latinos con la finalidad de obtener divisas mediante el reemplazo de las importaciones a través de las fábricas de textiles, metalúrgica, química, cuero y calzado. (Vitale, 2009, pág. 69)

El ascenso industrial se da por la gran cantidad de mano de obra barata resultante de la migración del campo a la ciudad, las primeras industrias se denominaban livianas que se dedicaban a la producción de artículos de consumo no durables, luego llegarían las industrias intermedias dedicadas a la producción de bienes durables. (Vitale, 2009, pág. 70)

En el Ecuador la industria con mayor desarrollo era alimentos y textiles debido a las necesidades primarias de la población y el consumo interno de esta, las fábricas se concentraron en las dos principales provincias del país: Pichincha y Guayas, las primeras industrias se posesionaron en la sierra dedicadas a las actividades artesanales remontadas desde la época colonial, más adelante atraídos por la cercanía de los puertos apareció la industria en la costa, en la sierra las industrias que predominaban eran aquellas dedicadas a los alimentos y al textil mientras que en la costa se encontraban las piladoras de arroz, refinería de petróleo, fabricación de cemento, entre otros, para esa época las industrias trabajaban principalmente con materia prima local.

Entre los años 1948 y 1965 surge el auge bananero por la caída bananera de Centroamérica, y el incremento de consumo de Estados Unidos y varios países europeos, permitiendo al Ecuador ingresar al mundo de la industrialización a través de lineamientos recomendados por la CEPAL

mediante el modelo de sustitución de importaciones a gran escala que consistía en producir internamente aquellos bienes que generalmente se importaban, empleando recursos naturales e insumos del mismo país, con el fin de generar empleo y lograr un crecimiento económico sostenido en el tiempo, pero esta política no duró mucho tiempo en el Ecuador por diversos factores entre ellos la escasez de capital, de igual forma ocurrió en los otros países latinoamericanos, a medida que progresaba este modelo de industrialización, la producción se direccionaba más a las clases privilegiadas y no a la población en general, también se empezó a depender de la tecnología de las maquinarias empleadas para la manufactura por la aparición de las multinacionales en los países latinoamericanos, que llegaron a controlar los sectores más dinámicos de la industria. (Amílcar Herrera, 1994)

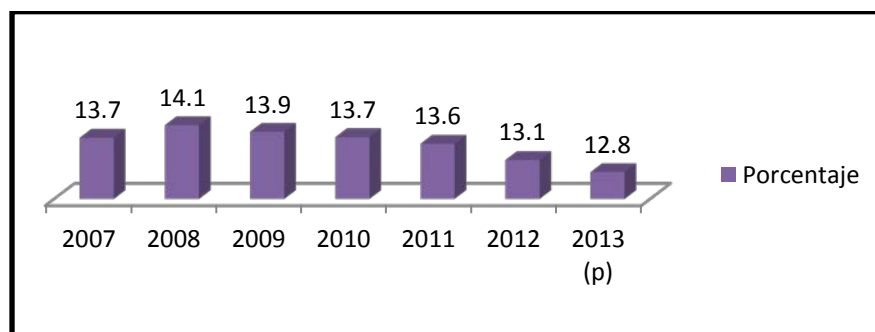
Durante los años 1965 y 1973, la región latinoamericana obtuvo las mejores tasas de crecimiento industriales gracias al aumento de las inversiones directas y la apertura de préstamos externos, en el Ecuador a partir del año 1972 nace la explotación petrolera afianzando el proceso de industrialización y convirtiéndose en la principal fuente de divisas para el país, época que desencadenó desajustes y desequilibrios económicos así como un endeudamiento externo desmedido, no solo en nuestro país sino en toda América Latina deuda que ascendió de 96 millones de dólares a 749 millones en 1999 en los países de esta región y en el Ecuador ascendió de 513 millones en 1975 a 4.652 en 1980 a 8090 millones en 1990 y a 17.000 millones de dólares en 1999, dando como resultado la revalorización de la moneda, disminución de las exportaciones empeorando el déficit comercial y de cuenta corriente del balance de pagos. Y desde el 1972 la participación de la industria petrolera ha permanecido permanentemente en el primer lugar en la rama del sector industrial de nuestro país seguido por los sectores manufactureros y de comercio. (Sánchez, 2001, págs. 105,106)

### 1.1.3.1 El Sector manufacturero en el Ecuador.

La manufactura es dar un valor añadido a los productos, transformar la materia prima en un producto elaborado o terminado listo para ser distribuido y usado por el consumidor.

Tal como podemos observar en la figura No. 6 del presente trabajo, la industria manufacturera es uno de los sectores que más aporta al crecimiento de la economía ecuatoriana en relación al PIB, sin embargo durante los años 2012 y 2013 este sector manufacturero no obtuvo mayor crecimiento productivo y su participación fue de 13.1% y 12.8% respectivamente .

**Figura 6. Participación del sector manufacturero en el PIB 2007-2013**

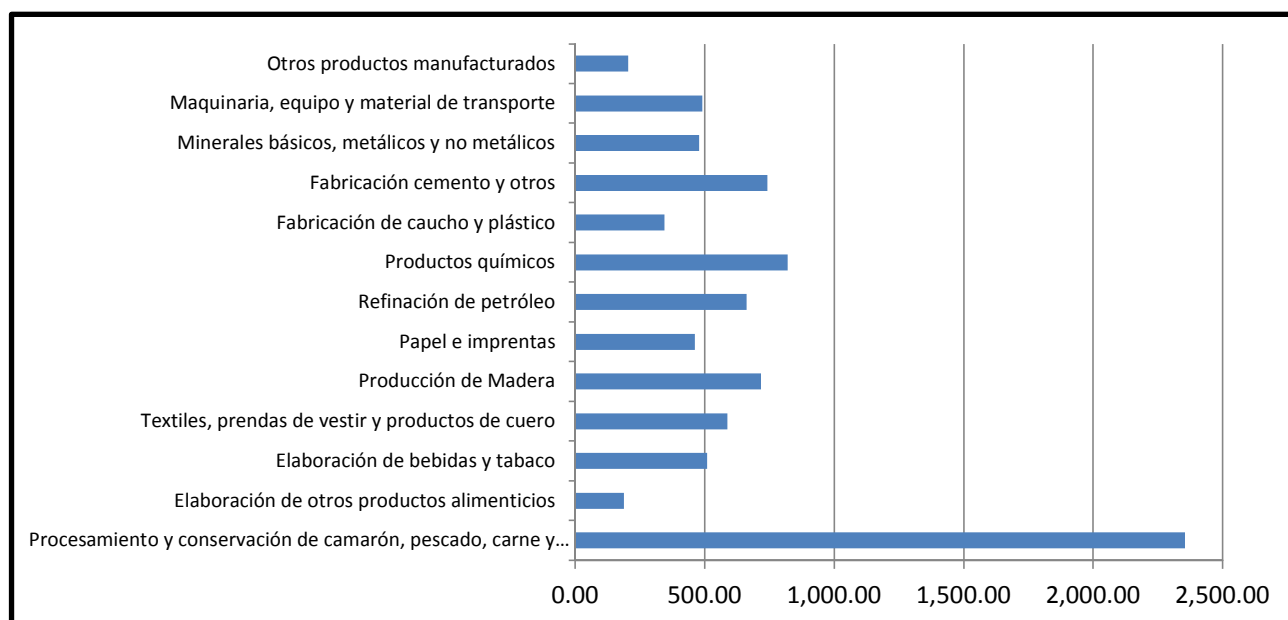


Fuente: Banco Central del Ecuador, 2014  
Elaborado por: La autora

Para el año 2013 entre los subsectores más dinámicos que se destacaron en su participación según sus actividades excluyendo la actividad de refinación del petróleo fueron:

1. Producción, elaboración y conservación de carne, pescados, frutas, legumbres, hortalizas, Aceites y grasas.
2. Fabricación de otros productos químicos.
3. Fabricación de cementos y otros
4. Producción de madera y productos relacionados
5. Fabricación de textiles, prendas de vestir y productos de cuero

**Figura 7. Subsectores de la manufactura ecuatoriana 2013**



**Fuente:** Banco Central del Ecuador, 2014

**Elaborado por:** La autora

Como observamos en la figura anterior, la industria de alimentos es sin lugar a duda la más grande —27.52%— del sector manufacturero, esto debido a que el Ecuador es un importante productor de bienes primarios que posteriormente pasan al proceso de transformación, según la composición del Banco Central del Ecuador el procesamiento y conservación de la carne; camarón y de especies acuáticas; y la elaboración de aceites y grasas origen vegetal y animal representan el 56.51% del total de esta industria, el mercado de esta industria esta direccionado a la exportación y al consumo interno de la población. Esta industria genera un elevado número de empleo particularmente en las provincias que tienen mayor crecimiento poblacional y es donde existen la mayor cantidad de empresas dedicadas a esta actividad económica tales como Guayas, Pichincha, Manabí y Azuay.

Entre las empresas más reconocidas en este grupo de industria tenemos:

- La Fabril S.A.,
- Nestlé Ecuador S.A.,
- Compañías de elaborados de café El Café C.A.,
- Sociedad Agrícola e Industrial San Carlos S.A.,
- Industrias Danec S.A.,
- Expalsa Exportadora de Alimentos S.A.

La industria química es la segunda actividad más destacada durante el año 2013 —9.58%—, comprende la transformación de materia prima básica destinados principalmente al mercado interno, entre los productos elaborados por este sector tenemos las medicinas, productos de limpieza, pinturas, cosméticos, perfumes, entre otros, es necesario resaltar que el Ecuador tiene gran dependencia del exterior para poder abastecerse de productos químicos y debido a la gran demanda nacional constantemente se recurre a las importaciones de estas materias básicas, de igual manera el Ecuador exporta productos fármacos y productos diversos de industrias químicas, destinados en su mayoría a países sudamericanos, cuyo mercado principal es el de Colombia, seguido de Perú y Estados Unidos.

Entre las empresas más reconocidas en este grupo de industria tenemos:

- Unilever Andina Ecuador S.A.,
- Colgate Palmolive del Ecuador S.A.,
- Pinturas Cóndor S.A.,
- Pinturas Unidas S.A.,
- Proquimsa S.A.,
- Aga S.A.

La industria de cemento es la tercera actividad más importante durante el año 2013 — 8.66%—, este es el único bien capital que produce el Ecuador y existen cuatro compañías que intervienen en el mercado:

- Holcim Ecuador,
- Lafarge Cementos,
- Cementos Guapán y
- Cementos Chimborazo

Las dos primeras concentran el 85% del mercado son compañías privadas internacionales y las que restan son compañías ecuatorianas administradas por instituciones públicas. El cemento es la principal materia prima para la construcción y durante los últimos años esta actividad ha tenido un crecimiento constante por la inversión pública y privada, la primera reflejada en las obras viales como por ejemplo la reconstrucción de las carreteras realizadas por el Estado ecuatoriano y la segunda por el boom inmobiliario de la construcción de viviendas, que se ha visto fortalecido debido al acceso que tienen los ciudadanos para acceder a los préstamos hipotecarios del Banco del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (BIESS). En lo que respecta a la comercialización de este producto Cementos Guapán abastece a la región austral del país, Cementos Chimborazo abastece la sierra central mientras que Holcim Ecuador S.A. y Lafarge Cementos cubren el mercado de la costa y sierra respectivamente.

La industria textil representa el 6.86% del sector manufacturero, y está considerada como una de las industrias que mayor plazas de trabajo genera a la población ecuatoriana después del sector de alimentos y bebidas; produce todo tipo de fibra tales como seda, nylon, lana, algodón, poliéster y los acrílicos, una de las ventajas de esta rama se debe a que cuenta con la existencia de la materia prima básica local o extranjera, mano de obra barata y no precisamente calificada,

la fabricación de prendas de vestir es la industria de mayor dinamismo de este sector, entre las provincias donde se encuentran las mayor cantidad de industrias dedicadas a la actividad textil están Pichincha, Guayas, Azuay, Tungurahua e Imbabura. Los principales países de destino de este sector son Colombia, Venezuela, Estados Unidos y Perú.

Entre las empresas más reconocidas en este grupo de industria tenemos:

- Empresas Pinto S.A.,
- Tejidos Pintex S.A.,
- Laminados y Textiles Lamitex S.A.,
- Textil San Pedro S.A.,
- Fabrilfame S.A.

La industria maderera representó el 8.39% del sector manufacturero en el año 2013, según la composición del Banco Central del Ecuador incluye productos afines como la fabricación de muebles, para este sector existe un alto potencial de producción a nivel local gracias a la situación geográfica del Ecuador, las condiciones de sus suelos y del clima favorecen la exigente demanda de países como Estados Unidos, Panamá, Japón, Colombia, Alemania, México hacia donde se exporta la madera ecuatoriana, entre los principales productos producidos se encuentran la tableros, teca, balsa y acabados para la construcción y entre las principales productos exportados se encuentran los muebles de madera, las puertas con sus marcos.

Entre las empresas más reconocidas en este grupo de industria tenemos:

- Novapan del Ecuador S.A.,
- Empresa Durini de Madera C.A. Edimca,
- Plantaciones de Balsa Plantabal S.A.,
- Aglomerados Cotopaxi Sociedad Anónima.

## Capítulo 2. Marco Teórico

### 2.1 Definiciones y normativa ecuatoriana

#### 2.1.1 Multinacionales.

Es importante destacar que no se cuenta con un concepto jurídico de multinacionales, por ello resaltaremos conceptos económicos relacionados, tal como los citados a continuación:

Según Carrillo y Gomes (2014): «Las multinacionales son aquellas empresas que tienen por objeto actividades (productivas) realizadas directamente en varios países (Dunnig, 1993; Dicken, 2011); con control y gestión de sus filiales fuera de su propio país de base (Jones, 2005)»

Posteriormente estos mismos autores citan el Discurso de una organización no gubernamental en Naciones Unidas (ONU) (2002), y señalan que las multinacionales están Constituidas por:

Una sociedad matriz de conformidad con la legislación de un país que, a partir de su sede o centro de decisión se implanta e implanta en el extranjero sus filiales mediante inversiones directas (fusión, privatización y adquisiciones), con una estrategia concebida a nivel mundial, encaminada a barrer todo obstáculo a la expansión y al libre movimiento.

Para la UNCTAD la definición oficial de una multinacional es: «Una empresa que tenga al menos una filial en el extranjero de la que posea al menos el 10% de las acciones ordinarias» (Sutcliffe, 2005, p. 217).

En términos financieros:

Una empresa que posea y controle operaciones en más de un país es una empresa multinacional EMN, integrada por a) empresa matriz que agrupa la oficina central o empresa base y una o varias filiales (fábricas o centros), localizadas en el país de origen (nacional o mercado doméstico) de la EMN y b) una o varias filiales



extranjeras (subsidiarias o ramas) localizadas en uno o más países destino (regionales, locales o anfitriones) ». (Sánchez, 2010, p. 210).

Dentro del glosario de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitido por la OCDE encontramos los siguientes conceptos (OCDE, 2003): «Empresa multinacional: Sociedad que forma parte de un grupo multinacional». (p.22) «Grupo de empresas multinacionales: Grupo de empresas asociadas con establecimientos mercantiles en dos o más países». (p.22).

La Directrices de la OCDE no tienen una definición precisa de empresas multinacionales; pero mediante sus Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales menciona que dichas empresas están presentes en todas las económicas del mundo, así también que se trata de empresas u otras entidades establecidas en más de un país y relacionadas de tal modo que pueden coordinar sus actividades de diversas formas.

La OCDE a través de estas directrices promulga sus recomendaciones dirigidas conjuntamente por los gobiernos a las empresas multinacionales, las cuales contienen principios y normas de buenas prácticas conforme a disposiciones legales nacionales o internacionales.

Sintetizando los conceptos antes mencionados se podría considerar que las multinacionales son empresas que desarrollan sus operaciones productivas, comerciales, financieras etc. en varios países, siendo controlados y dirigidos por una casa matriz que de igual forma se encuentra en cualquier otro país y no precisamente esta posee la totalidad de las acciones de sus filiales.

El resultado del despliegue de las multinacionales hacia todos los continentes se ve reflejado en el crecimiento constante del comercio internacional pues trasladan sus actividades económicas a los lugares donde mantienen sus filiales, son tan influyentes que controlan en gran porcentaje el comercio mundial, sus objetivos principales están: maximizar sus utilidades y

reducir sus costos de producción a través de la deslocalización que consiste en trasladar a otro sitio —país— determinadas actividades o procesos donde les resulte más barato producir.

### **2.1.2 Planificación tributaria.**

Entre varias definiciones de planificación tributaria se citan las siguientes:

Según Rivas y Vergara (2010) mencionan que:

Es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla.

Joaquín de Arepacochaga la define como: «Toda planificación fiscal persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o de la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legalmente posibles» (Rivas, 2000, p. 10).

José Ignacio Ruiz Toledano menciona: «Cualquier decisión del obligado tributario que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente, a lo dispuesto en la normativa tributaria» (Rivas, 2000, p. 10).

Campagnale (2000) presenta una definición más completa sobre planificación tributaria internacional:

Es el estudio técnico consistente en el análisis de las legislaciones de distintos Estados y la estructuración de las transacciones comerciales de tal modo que se arribe a la elección de aquella alternativa que minimice el costo fiscal de los

rendimientos de la inversión, objetivo que puede ser alcanzado a través del no pago efectivo de todo o parte del tributo o su traslado a períodos futuros. Sin embargo, y aunque el objetivo es siempre el mismo, la forma que se llevará a cabo variará según se trate de una inversión activa (realizar una actividad real en otro país) o pasiva (que por lo general responden a la voluntad de localizar filiales en ciertos territorios a fin de generar gastos deducibles de las empresas residentes en países de alta tributación. (Norberto Pablo Campagnale, 2000, pág. 276)

La planificación tributaria también puede ser llamada planeación fiscal, economía de opción e ingeniería tributaria.

Por planeación fiscal internacional debe entenderse como la utilización de las legislaciones fiscales de dos o más países con objeto de reducir, diferir o desaparecer legalmente las cargas tributarias fiscales del contribuyente. (Ramírez, 2003, p. 39)

En este sentido considerando las definiciones citadas en los párrafos anteriores podemos concluir que la planificación fiscal internacional es la ejecución de operaciones aparentemente lícitas que se enmarcan dentro de las leyes tributarias de la jurisdicción en las que se lleven a cabo, cumpliendo con su objetivo principal, minimizar la carga tributaria de uno de los países en donde intervienen.

Dada esta situación las Administraciones Tributarias intentan normar toda clase de transacciones y operaciones internacionales con el fin de contrarrestar la elusión y evasión fiscal vinculada con la planificación fiscal que aplican hoy en día las empresas encaminadas al menor pago de impuestos.

Es importante mencionar que la planificación fiscal internacional se puede dar mediante el uso de cualquier tipo de territorio y no precisamente de un paraíso fiscal como generalmente se

puede pensar debido a su presión fiscal prácticamente nula o escasa y a sus características de estabilidad política y social y de desarrollo que la llevan a considerar países atractivos para los fines tributarios dolosos.

Este tipo de operaciones son aprovechadas por las multinacionales que analizan e identifican las ventajas y los beneficios que pudiesen obtener en otras jurisdicciones y favorecer a todo el grupo en su conjunto, disminuyendo la base fiscal y la recaudación del país que genera la riqueza.

Cabe remarcar que grandes operaciones de las empresas multinacionales se dan entre las filiales de su mismo grupo situación que puede generar la adopción de estrategias de planificación tributaria internacional, entre esas operaciones tenemos a los servicios intragrupo y las actividades de accionistas, temas que serán analizados a lo largo de nuestro estudio.

### **2.1.3 Servicios Intragrupo**

«Los servicios intragrupo se definen como aquellos servicios que un miembro de un grupo de entidades, sea nacional o internacional, presta a otro. Estos servicios pueden incluir funciones ejecutivas, de dirección, control o supervisión». (Mariñas, 2009, pp. 51,52)

Dentro del glosario de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributaria encontramos la siguiente definición (OCDE, 2003):

#### **«Servicio intragrupo:**

Actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc) que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera realizado por cuenta propia».(p.27)

Adicionalmente estas directrices en su capítulo VII establecen varios numerales referentes a los servicios intragrupo, veamos:

7.2 Casi todos los grupos multinacionales deben poner a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. Estos servicios pueden incluir las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo. El coste de suministrar estos servicios puede asumirlo inicialmente la sociedad matriz, un miembro del grupo especialmente designado ("un centro de servicios del grupo") u otro miembro del grupo. Una empresa independiente, que tenga necesidad de un servicio, puede obtenerlo de un proveedor de servicios, especializado en ese tipo de servicios o puede encargarse ella misma del servicio (por ejemplo, internamente). De modo similar, un miembro de un grupo multinacional, que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (por ejemplo, servicios intragrupo), o ejecutar el servicio él mismo. Los servicios intragrupo a menudo incluyen los que pueden prestar externamente empresas independientes (como son los servicios jurídicos o contables), así como los que suelen prestarse internamente (por ejemplo, los servicios prestados por la propia empresa tales como la auditoría central, la asesoría financiera o la formación del personal).

7.4 Las actividades de los servicios intragrupo pueden tener diferencias considerables entre los grupos multinacionales, en la medida en que dichas actividades proporcionan un beneficio, o un beneficio esperado, para uno o varios

miembros del grupo. Cada caso dependerá de sus propios hechos y circunstancias y de los acuerdos alcanzados en el seno del grupo. Por ejemplo, en un grupo descentralizado, la sociedad matriz podrá limitar sus actividades intragrupo al seguimiento de sus inversiones en sus filiales en su calidad de accionista. Por contra, en un grupo centralizado o integrado, el consejo de dirección y la dirección general de la sociedad matriz podrán tomar todas las decisiones importantes relativas a las actividades de las filiales y la sociedad matriz podrá llevar a cabo todas las funciones de comercialización, de formación de personal y de gestión de tesorería.

7.8 Ciertos servicios intragrupo son realizados por un miembro de un grupo multinacional para satisfacer una necesidad identificada de una o varias empresas miembros del grupo. En este caso, se puede responder directamente a la cuestión de si un servicio ha sido prestado. En general, en circunstancias comparables una empresa independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero. En consecuencia, en este caso, se deduciría normalmente que se está en presencia de un servicio intragrupo. Por ejemplo, normalmente se estaría ante un servicio intragrupo cuando una empresa asociada repara los bienes de equipo empleados por otra empresa miembro de un grupo multinacional en el ámbito de sus actividades de fabricación. (OCDE, 2003, págs. 177-178)

La legislación ecuatoriana no define un concepto de servicios intragrupo, por ello las compañías que mantienen operaciones entre sus sociedades vinculadas se deben remitir a lo expresamente mencionado en las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE

y en atención a lo expuesto por las mismas, los servicios intragrupo son todas aquellas actividades por las cuales una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sus propios medios, servicios que pueden ser prestados por su casa matriz o también por una compañía del mismo grupo, debiendo como cualquier gasto justificar su correcta deducibilidad mediante comprobantes de ventas, registros contables, medios de pago, certificación que el servicio fue realmente suministrado y la remuneración fue bajo condiciones de mercado, comparados con la prestación de servicios de otros grupos bajo situaciones similares o también comparados con operaciones entre independientes, es importante señalar que estos servicios dados a sus vinculadas deben fomentar el incremento de su posición comercial y alta rentabilidad.

#### ***2.1.3.1 Tipos de Servicios Intragrupo.***

Como actividades de servicios intragrupo que originan gastos deducibles según la guía de Impuesto sobre sociedades (Nuria Esmeralda Carracedo González, 2008, p. 368) tenemos las siguientes:

- Servicios administrativos centralizados: Planificación, coordinación, control presupuestario.
- Asesoría financiera: contabilidad, auditoría, estados financieros, gestión de procesos contables.
- Servicios jurídicos: consultas legales, asistencia en juicios, asesoramiento legal.
- Servicios tecnológicos: mantenimiento de sistemas, servicios de transmisión de datos.

- Servicios financieros: Gestión de cobranzas, gestión de tesorería y de solvencia, aumentos de capital, contratos de préstamo, de la gestión de riesgo para el caso de intereses, tipo de cambio y refinanciación.
- Apoyo en las áreas de producción, compra distribución y comercialización.
- Servicio de gestión de talento humano: Selección y contratación de personal y formación
- Servicios de control de calidad: estándares de calidad, asistencia para la obtención de certificaciones de control de calidad para la satisfacción de los clientes.
- Servicios de marketing: campañas de publicidad, promoción de ventas, investigación de mercado.
- Servicios técnicos: asistencia a plantas industriales, maquinarias y equipos, servicios de mantenimiento, servicios de ingeniería.
- Otros: Seguridad corporativa, gestión de activos inmobiliarios, logísticos.

La Comisión Europea publicó en enero de 2011 una comunicación en la cual el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea (FCPT), en el Apéndice 1 expresa un conjunto de directrices propuestas para la evaluación de los servicios de bajo valor añadido. Del contexto podemos rescatar lo siguiente (Europea, 2011):

El Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT) consideró que era conveniente completar la lista de servicios contenida en las Directrices de la OCDE.

El documento no presenta una definición de los servicios a los que aplica debido a la diversidad de los servicios intragrupo y a sus afectaciones según la actividad de la empresa contratante, por ello ofrece unos parámetros prevaleciendo la



naturaleza del servicio y la estructura para la asignación o imputación de estos servicios.

Los servicios en los que se centra el documento son aquéllos «servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe» o, también, como ciertos «servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos». Lo esencial de estos servicios es que, pese a ser necesarios, su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe.

El documento no afecta a los servicios que se imputan directamente (...) tampoco afecta a los servicios que aportan intrínsecamente un alto valor añadido. El alto valor añadido se refiere aquí al servicio, al prestador y al receptor. No cubre, tampoco, los acuerdos de contribución de costes.

El documento se centra por tanto en aquellos servicios múltiples de bajo valor añadido que a menudo se prestan en el marco de un contrato único y que por lo general implican un centro de costes y varios criterios de reparto.

Entre los temas abordados en el Foro de la Unión Europea tenemos:

- Auditorías y servicios intragrupo prestados a nivel central: el documento sugiere varios enfoques alternativos para lograr un adecuado nivel de confianza en el cumplimiento del principio de plena competencia. Se busca también un equilibrio entre recursos disponibles, carga exigida por el cumplimiento y nivel potencial de ajuste.
- Hipótesis de base:

- a) los servicios contemplados son transacciones de bajo valor añadido y escaso riesgo;
- b) los servicios se prestan efectivamente y, además de respetar el principio de plena competencia de la OCDE, revisten un valor económico o comercial para el que los recibe;
- c) cada empresa multinacional tiene su propio sistema de gobernanza y sus propios procedimientos de auditoría, y todos los servicios prestados por ella se sujetan a ese sistema;
- d) siempre que se solicite, ha de facilitarse información de buena calidad.

Exposición: Es esencial pues, disponer de información suficiente y de buena calidad para poder adoptar una decisión fundamentada. (...) Según los casos, la exposición cubrirá la totalidad o una parte de la lista no exhaustiva de puntos que se recoge a continuación:

- a) Una descripción de algunos ratios indicativos como parte de un ejercicio de control destinado a contextualizar la prestación de servicios (por ejemplo, la relación entre los costes derivados de los servicios intragrupo y los gastos de funcionamiento totales o entre el volumen de negocios generado por la prestación del servicio intragrupo y el volumen de negocios total). Estos ratios tendrán que interpretarse teniendo en cuenta el tipo de actividades comerciales que desempeñe la empresa asociada.
- b) Una explicación de la prestación del servicio en el contexto general de la actividad económica de la multinacional para comprender los motivos tanto del suministrador del servicio como de su receptor. Por ejemplo, debido a las

economías de escala, es posible que para una filial resulte más eficaz que los servicios de nóminas o los de recursos humanos sean suministrados a nivel central. De igual forma, puede que resulte más interesante desde el punto de vista económico que el acceso a los servicios informáticos tenga lugar «previa solicitud» del interesado.

c) Un cotejo de la política general de precios de transferencia de la multinacional y los servicios que se presten efectivamente a nivel central.

d) Una descripción del tipo de servicios prestados y de sus destinatarios.

e) Una explicación detallada de los beneficios que obtengan, o se espere vayan a obtener, los receptores. Aunque el beneficio derivado de algunos servicios resulte evidente (como, por ejemplo, el del servicio de pago de nóminas), hay otros servicios que pueden requerir algún comentario explicativo por no percibirse su beneficio de forma tan inmediata. Así, por ejemplo, ¿de qué forma se beneficia una filial concreta de unos servicios de promoción que se presten a nivel mundial?

f) Una explicación de la estructura a través de la cual se presten los servicios. Puede haber una entidad central que los suministre o, como alternativa, varias filiales que presten servicios intragrupo específicos. También es posible una combinación de los dos sistemas, y la interacción entre ambos es un aspecto que tendrá que explicarse.

g) Una descripción de las normas del grupo en lo que se refiere a su sistema de auditorías y a su aplicación a los servicios. Por ejemplo, cómo se definen los costes directos e indirectos para su inclusión en el centro de costes; qué salvaguardias existen para garantizar que un criterio de reparto se aplique de

forma coherente a un servicio concreto; de qué forma se garantiza que los servicios no se dupliquen, etc.

h) Una descripción del modo en que se constituya un centro de costes.

i) Una descripción del criterio o criterios de reparto que se apliquen.

j) Una justificación, desde el punto de vista de la plena competencia, del tipo de margen que se aplique o, alternativamente, de los motivos por los que no se aplique ningún margen.

k) Una explicación del método de contabilización de los servicios en la que se incluyan el sistema de facturación, las fechas de liquidación, los métodos de pago y cualquier ajuste de lo presupuestado.

l) Una descripción de la forma en que las fusiones o adquisiciones queden incorporadas al sistema de prestación de servicios.

m) Una explicación de cómo se integre en el sistema cualquier nuevo servicio y de cómo se ponga fin a los existentes.

n) Una descripción del modo en que se gestionen los servicios de «previa solicitud».

o) Una explicación de cómo se mantenga y actualice el sistema de prestación de servicios.

p) Cualquier otra documentación que pueda facilitarse.

#### CUESTIONES ESPECÍFICAS:

- Prestación efectiva del servicio.
- Centros de costes.
- Facturación.

- Costes de accionistas.
- Criterios de reparto:
  - a) Informática: número de ordenadores
  - b) Programas informáticos de gestión de empresas (por ejemplo, el sistema SAP):  
número de licencias
  - c) Recursos humanos: efectivos
  - d) Salud y seguridad: efectivos
  - e) Formación de personal directivo: efectivos
  - f) Fiscalidad, contabilidad, etc.: volumen de negocios o magnitud del balance
  - g) Servicios de mercadotecnia: volumen de negocios
  - h) Gestión de la flota de vehículos: número de vehículos.
- Servicios previa solicitud: Aunque un miembro del grupo no requiera en un año dado la prestación de un servicio de previa solicitud, ello no significa necesariamente que no vaya a precisar de él al año siguiente. El hecho de que no se haga uso de un servicio durante un año no significa tampoco que se tenga derecho automáticamente a una reducción de la tarifa. La tarifa dependerá más del riesgo que perciba el suministrador y del gusto por el riesgo que tenga el usuario desde una óptica interanual.
- Tarifas de plena competencia: Como a menudo se ha afirmado, la fijación de los precios de transferencia es un arte, no una ciencia exacta. Tal afirmación permite un margen de apreciación respecto del nivel de prueba que se requiera para evaluar un precio de transferencia y para determinar si un método

- concreto arroja o no una estimación razonable de un precio de plena competencia.
- Metodología.
  - Condiciones en torno al margen: En los casos en que resulte oportuna su aplicación, el margen será normalmente modesto: la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %. Este dato, sin embargo, podrá variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso, resultando un margen diferente. (Europea, 2011)

#### **2.1.3.2 *Management Fees.***

Los *management fees* o servicios de apoyo a la gestión son parte de las operaciones de intragrupo que han generado mayor polémica a las Administraciones Tributarias al momento de efectuar sus controles intensivos y no precisamente por la complejidad de la transacción sino mas bien, por la desconfianza que genera la deducibilidad en las jurisdicciones de las filiales receptoras del servicio por sus costos tan elevados que de manera general disminuyen la base imponible para determinar y liquidar el impuesto a la renta, estos servicios tienen un perfil de carácter más administrativos y rutinarios que brindan apoyo a todas las empresas que forman parte del grupo multinacional.

#### **2.1.4 *Actividades de accionistas.***

Dentro del glosario de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributaria encontramos la siguiente definición:

### «Actividad del accionista»

Actividad desempeñada por un miembro de un grupo multinacional (en general, la sociedad matriz o una sociedad de cartera holding de ámbito regional) únicamente porque detenta una participación en el capital de uno de varios miembros del grupo, vg. en su calidad de accionista». (OCDE, 2003, pág. 17)

Las directrices de la OCDE mencionan en el numeral 7.9 de su capítulo VII lo siguiente:

En un número reducido de casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo, aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella (y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes). Esta actividad sería de las que un miembro del grupo (normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma. Este tipo de actividad podría calificarse de (actividades de accionista)... (OCDE, 2003)

Así también establece varios ejemplos que se consideran como actividades de accionistas:

- a) los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración;
- b) los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes;

c) los costes de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones;

De acuerdo a lo señalado por la OCDE se puede concluir que estas actividades no deben ser consideradas como gastos de las filiales, por cuanto son actividades de interés exclusivo de la sociedad matriz o de una sociedad holding, con el fin de tutelar, controlar y proteger sus inversiones, por lo tanto no deben ser facturados a los miembros del grupo pues son gastos incurridos a beneficio de los dueños de las acciones del grupo.

### **2.1.5 Partes relacionadas.**

Dentro del glosario de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributaria encontramos la siguiente definición:

#### **«Empresas asociadas**

Dos empresas están asociadas entre sí cuando una de ellas satisface los requisitos establecidos en el artículo 9, apartado 1, letras a) o b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en relación con la otra empresa» (OCDE, 2003, pp. G-4).

Con respecto a la normativa ecuatoriana el artículo innumerado posterior al artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable para el año 2013 establece como partes relacionadas:

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



indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.

3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.

4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

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

8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.

9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

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

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, se podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala en el artículo 4 lo siguiente:

Artículo 4: Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de

establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

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

Los contribuyentes que cumplan con los preceptos establecidos en esta norma estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma establecida en este reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración Tributaria.

Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.

A través del tiempo el régimen jurídico tributario ecuatoriano ha sufrido varias modificaciones y la definición de partes relacionadas establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento ha evolucionado y en la actualidad se menciona de forma amplia y detallada expresamente a quienes se debe considerar como empresas vinculadas.

Las operaciones entre empresas vinculadas o relacionadas dan la vuelta al mundo generando a las Administraciones Tributarias un mayor riesgo al momento de determinar si el ingreso o el gasto cumple con el principio de plena competencia así también que los beneficios de estas transacciones no estén siendo re-direccionados a otros regímenes de menor imposición o paraísos fiscales. Es importante señalar que no solamente se puede determinar la vinculación entre empresas por su participación accionaria sino por el volumen de sus operaciones, tenemos por ejemplo a países latinoamericanos así como el Ecuador que han logrado detectar casos en los cuales no existe relación por el número de participación accionaria, sin embargo son los únicos clientes del 100% de la producción de los miembros de estos países, es decir compran el 100% de sus productos y luego los re-exportan a otros países a precios mayores a los pagados en primera instancia, por ello es fundamental al momento de realizar los procesos de control lograr evidenciar la correcta figura de vinculación transaccional.

#### **2.1.6 Convenios Internacionales.**

El artículo 17 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable para el año 2013 establece como convenio internacional lo siguiente:

Art. 17.- Ingresos de entidades que tengan suscritos convenios internacionales.-

Para efectos de lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera convenio internacional aquel que haya sido

suscrito por el Gobierno Nacional con otro u otros gobiernos extranjeros u organismos internacionales y publicados en el Registro Oficial, cuando las normas legales pertinentes así lo requieran.

Los convenios internacionales son acuerdos internacionales entre Estados, pueden ser de carácter bilateral o multilateral, su principal objetivo es evitar la doble imposición por medio de la renuncia de la potestad tributaria de alguno de los Estados firmantes.

Entre otros de los objetivos de los convenios internacionales esta:

- Combatir el fraude fiscal y la evasión de impuestos.
- Reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes de los países signatarios.
- Promover las relaciones comerciales y económicas entre estos países.
- Reducción de la carga fiscal del país donde se efectúen las inversiones.

Como se mencionaba en párrafos anteriores los acuerdos internacionales pueden ser multilaterales o bilaterales:

Multilaterales: Acuerdo que cuenta con la participación de varios países, tenemos como ejemplo la Decisión 578 —El Pacto Andino, 2004— suscrito por Colombia, Perú, Bolivia, Venezuela y Ecuador.

Bilaterales: Acuerdo que cuenta con la participación de dos países, los cuales pueden manifestarse sobre las siguientes materias:

- Impuesto sobre la renta y patrimonio: El Ecuador mantiene 16 convenios bilaterales con los países de Alemania, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Corea de Sur, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza, Uruguay, Qatar, Singapur.
- Rentas procedentes de la navegación marítima y aérea internacional: Ecuador mantiene un convenio con Argentina.

- Sobre las herencias.

Entre los modelos de convenios para evitar la doble imposición tenemos los siguientes:

OCDE: Modelo que prioriza el criterio de residencia, hasta el año 2010 participaban 34 países

Naciones Unidas: Compuesto por países en vías de desarrollo y sigue primando el principio de residencia.

EEUU: Es un modelo similar al empleado por la OCDE, tiene normas fuertes para evitar el abuso de los convenios.

CAN: Es este modelo se da mayor preponderancia al país de fuente

El modelo de la OCDE es el más utilizado al momento de realizar un acuerdo internacional entre dos Estados y por lo general su estructura cumple con el siguiente contenido:

- Ámbito de aplicación.
- Definiciones generales.
- Gravamen de las rentas y patrimonio.
- Imposición de patrimonio.
- Métodos para eliminar la doble imposición.
- Disposiciones especiales.
- Disposiciones finales.

### **2.1.7 Dividendos.**

De acuerdo a José Villalobos en su libro Matemáticas Financiera menciona lo siguiente como dividendos:

Otra manera de que las empresas o sociedades mercantiles consiguen dinero ajeno es por medio de las acciones, en cuyo caso los inversionistas, es decir, los

accionistas, se convierten en copropietarios de la empresa y los beneficios que obtienen, los cuales se llaman dividendos, se originan con base en las ganancias, o pérdidas, que la empresa declara para un cierto tiempo. (Villalobos, 2001, pág. 404)

Lawrence J. Gitman en su libro de principios de Administración Financiera expresa:

Los dividendos representan una fuente de flujo de efectivo para los accionistas y proporcionan información acerca del desempeño de la empresa. Algunos accionistas esperan recibir sus dividendos. Otros se conforman con ver un incremento en el monto de las acciones y no en los dividendos. (Gitman, 2003, pág. 463)

En todo caso los beneficios esperados por los accionistas por arriesgar e invertir en algún tipo de negocio se denominan dividendos y pueden ser adquiridos al término de un período contable o pueden ser acumulados hasta una nueva fecha.

En el modelo de la OCDE la tributación de los dividendos es compartida entre el Estado de fuente y el de residencia, el Estado de fuente puede gravarlo de forma limitada y estableciendo determinadas condiciones mientras que el Estado de residencia los puede gravar de forma ilimitada.

El artículo 10 del modelo de la OCDE que hace referencia a los dividendos menciona lo siguiente:

1. Los dividendos pagados sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otros Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

2. Sin embargo dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que reside la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships-) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos,

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de esos límites.

El numeral 3 del artículo 10 del modelo de la OCDE define el término dividendos como sigue:

Significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas a mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia que hace la distribución.

La legislación ecuatoriana en el numeral 1 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno determina dentro de sus exenciones el siguiente ingreso:

Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a



favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

Es decir se encuentran exentos los ingresos por dividendos obtenidos por las personas jurídicas domiciliadas en el Ecuador así como los extranjeros no residentes, sin embargo para las personas naturales residentes en el Ecuador como las personas jurídicas domiciliadas en paraísos fiscales estos ingresos si se encuentran gravados. Tomemos como ejemplo que una sociedad ecuatoriana reparte sus dividendos a una sociedad de Alemania con quien mantiene un convenio para evitar la doble imposición, según el apartado 1 y 2 del modelo de convenio de la OCDE se tributaría máximo hasta un 15% en el Estado de fuente pero como en el Ecuador los dividendos se encuentran exentos aplicaría el 0%, por lo tanto se sometería a imposición en el Estado de residencia (Alemania).

En el caso de efectuar un pago anticipado por dividendo la legislación ecuatoriana establece los siguientes artículos:

El artículo 126 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2013 establece:

Retención por dividendos anticipados u otros beneficios.- Sin perjuicio de la retención establecida en el artículo anterior, cuando una sociedad distribuya dividendos u otros beneficios con cargo a utilidades a favor de sus socios o accionistas, antes de la terminación del ejercicio económico y, por tanto, antes de que se conozcan los resultados de la actividad de la sociedad, ésta deberá efectuar la retención del 25% sobre el monto de tales pagos. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en este

Reglamento y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta (...)

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el período 2013, el artículo 46 indica:

Crédito tributario.- Los valores retenidos de acuerdo con los artículos anteriores constituirán crédito tributario para la determinación del impuesto a la renta del contribuyente cuyo ingreso hubiere sido objeto de retención, quien podrá disminuirlo del total del impuesto causado en su declaración anual.

#### **2.1.8 Medidas anti elusión.**

La Administración Tributaria ha creado dentro de su legislación tributaria normas anti elusivas con la finalidad de frenar las prácticas elusivas empleadas por los contribuyentes, estableciendo ciertos límites y condiciones para la aceptación de una determinada transacción.

Para el caso de transacciones realizadas con sus partes relacionadas en el exterior el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno que detalla las deducciones consideradas como deducibles menciona en algunos de sus numerales estas medidas:

Numeral 2:

(...) Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio...

Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles

El innumerado numeral posterior al numeral 6:

(...)- Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

Numeral 9 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

No serán deducibles las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil internacional o Leasing en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad;(…)

El quinto artículo innumerado de la segunda sección de los precios de transferencia presenta a los puertos seguros con otros de las medidas de antielusión a los que el contribuyente puede acogerse para que determinadas transacciones sean aprobadas tributariamente:

Art. (...) Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;

- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y, (...)

También tenemos el artículo 37 el mismo cuerpo jurídico que establece:

(...)Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, se considerará dividendos o beneficios anticipados por la sociedad y por consiguiente, ésta deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre su monto. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en el Reglamento, y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario menciona en sus artículos 31 y 134 los principales requisitos para la deducibilidad por pagos efectuados al exterior con aplicación de convenios de doble tributación:

Art. 131 .- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la

sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b) Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c) Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d) Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e) En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f) Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
- g) Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas.

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente:

1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.
2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique.

Art. 134.- Retenciones en casos de convenios para evitar la doble tributación.-  
Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio.

La legislación ecuatoriana cuenta con un artículo relevante dentro de su normativa tributaria, que es clara en disponer que todas las operaciones deben tener la suficiente sustancia económica para cumplir con fines tributarios, el mencionado lo encontramos dentro del código tributario:

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

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

## **Capítulo 3. Caso práctico de Servicios Intragrupo**

### **3.1 Generalidades del caso**

Con la finalidad de probar la hipótesis planteada en este estudio, se procederá a analizar si los servicios de asistencia técnica especializada brindados por la casa matriz a su empresa relacionada del Ecuador GAMATEX S.A. constituyen gastos imputables a la base imponible del Impuesto a la renta.

El análisis se realizará con información del año 2013, además debido a la confidencialidad del caso se procedió a cambiar los nombres de las empresas involucradas y los valores de sus estados financieros fueron multiplicados por un factor proporcional.

GAMATEX S.A., fue constituida en los años treinta en Ecuador y su actividad principal es la fabricación y producción de cementos, concretos y hormigones en general, y cualquier otro producto industrial relacionado con los anteriores. La comercialización de los productos fabricados por GAMATEX S.A. es realizada principalmente a su compañía relacionada local.

Durante el año 2009 su matriz GAMATING INC domiciliada en Suiza cedió la totalidad de sus participaciones a GAMATING LTD domiciliada en España, a partir de ese momento esta última tiene el control del GAMATEX S.A. Para el año 2013 GAMATING LTD tenía el 98% del capital accionario de la compañía.

GAMATING INC es un holding que opera bajo las leyes Suizas, y mantiene participaciones ya sean directas o indirectas en la mayoría de las entidades del mismo grupo. Este grupo opera a nivel mundial en países como Francia, Alemania, España, Croacia, Rusia, Canadá, México, Brasil, Marruecos, India, Australia, entre otros.



Debido al crecimiento económico del Ecuador en el año 2013 el sector en el que se desenvuelve esta compañía alcanzó muchas de sus metas planteadas consolidándola como una de las favoritas en el mercado ecuatoriano.

Entre sus principales clientes se encuentran: su empresa relacionada local a quien le vende el 100% de la línea de cemento, los grandes constructores y las compañías hormigoneras a nivel nacional.

GAMATEX S.A. está considerada por el Servicio de Rentas Internas dentro del catastro de Grandes Contribuyentes y cumple con todas sus obligaciones tributarias puntualmente.

### **3.1.1 Antecedentes del grupo GAMATING.**

El grupo GAMATING tuvo sus inicios en un pueblo suizo en el año 1912 enfocados en la producción de cemento y la distribución de materiales de construcción, en el año 1920 empezó a invertir en otros países como Sudáfrica, Líbano y Egipto, posteriormente ya en los años cincuenta y sesenta empezó su expansión y desarrollo en América del Norte y en América Latina. En los años ochenta el grupo GAMATING llegó a los mercados del este de Europa y en la década de los noventa ingresó al mercado de Asia.

El grupo GAMATING ha realizado alianzas con empresas dedicadas a su misma actividad económica con la finalidad de fortalecer su negocio e introducir su marca en países de difícil acceso, por todo esto, este grupo multinacional tiene presencia alrededor de todo el mundo, opera en más de setenta países y tiene más de 2200 localidades de producción.

### **3.1.2 Funciones de la compañía GAMATEX.**

La empresa domiciliada en el Ecuador GAMATEX S.A., es una de las industrias principales del país que se dedica a la producción de cemento, hormigón y agregados, a continuación se describen algunos de sus relevantes procesos:

**Manufactura:** Para la fabricación del cemento se necesita de la arcilla y la piedra caliza, materiales extraídos desde las canteras mediante perforaciones, el proceso realizado por la compañía consiste en quemar ambos materiales en un horno rotativo a temperaturas de hasta 1450 °C, luego de calcinar estos materiales se obtiene el clínker, seguidamente se procede a agregar yeso y otros componentes, estos se pulverizan y se logra como resultado el conocido cemento Portland.

Otro de los productos es el hormigón que inicia su proceso mediante el almacenamiento de las materias primas tales como arena, cemento, grava y aditivos, posteriormente se inicia el proceso de producción que consiste en la mezcla de todos sus componentes, así se obtiene el hormigón fresco el cual es uno de los compuestos de mayor consumo en todo el planeta, necesario para la construcción de obras de infraestructuras y edificaciones.

Y por último tenemos a los agregados como la arena, piedra picada y grava, la producción de estos comprende la extracción, trituración y clasificación de los materiales que a su vez son utilizados como materia prima para la producción de hormigón, mezclas asfálticas entre otros.

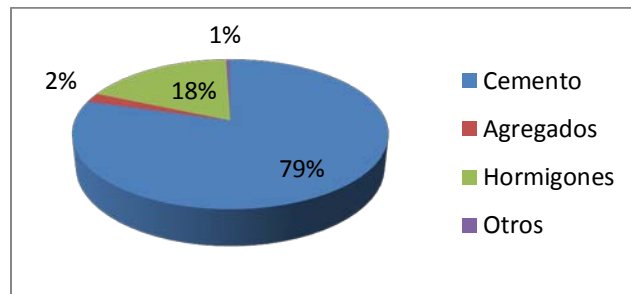
**Distribución:** Se realiza a través de una empresa del mismo grupo quien se encarga de la comercialización, promoción y de la venta del producto a los franquiciados, mayoristas, hormigoneras y empresas constructoras, los tres primeros son los encargados de la distribución al consumidor final.

Compras locales y del exterior: Para la provisión de materia prima y de productos terminados, GAMATEX S.A. se abastece de proveedores relacionados y de proveedores independientes. El 76% de las compras fueron realizadas a empresas independientes, y el 24% a empresas del mismo grupo económico a nivel local.

Adicionalmente también realiza compras a sus filiales del exterior, de materiales y repuestos para maquinarias y equipos de características específicas para el proceso de producción, así como de su materia prima el clínker.

Ventas locales: Los ingresos para el año 2013 ascendieron a 905 millones de dólares, la composición de los ingresos se detalla a continuación:

**Figura 8. Composición de ingresos del año 2013**



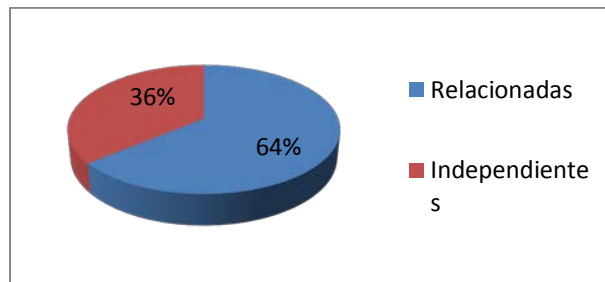
Fuente: Compañía en análisis, 2013  
Elaborado por: La autora

De acuerdo a la ilustración anterior, se observa que el mayor porcentaje de ingresos durante el año 2013 se obtuvo por la venta de cemento, representando un 79% del total del ingreso de la compañía GAMATEX S.A.

La compañía produce cemento ya sea en sacos de 50 kilos o al granel y los comercializa a terceros independientes y a su principal relacionada local, la venta en saco esta direccionada exclusivamente para su relacionada y esta representa el 64% de sus ingresos, mientras que la venta a granel está dirigida a los terceros independientes, en mayor volumen a compañías constructoras.

En la siguiente ilustración se presenta el porcentaje de la distribución de las ventas realizadas en el año 2013 según el tipo de vinculación, en el cual se puede evidenciar que el 64% de las ventas se las realiza a su relacionada principal mientras que el 36% corresponde a ventas a empresas independientes.

**Figura 9. Ventas por vinculación**



**Fuente:** Compañía en análisis, 2013  
**Elaborado por:** La autora

**Mercadeo y publicidad:** Estas actividades son llevadas a cabo por su departamento de mercadeo, mediante mecanismos tradicionales como: televisión, radio, revistas, auspiciante, ferias y exposiciones.

**Investigación y desarrollo:** GAMATEX S.A. no realiza actividades de investigación y desarrollo localmente, puesto que posee un contrato de asistencia técnica con una de sus empresas filiales del grupo.

**Obligaciones Bancarias:** Al 31 de diciembre de 2013 GAMATEX S.A. mantiene préstamos con bancos locales del Ecuador con vencimientos hasta el año 2017, estas obligaciones fueron contratadas con la finalidad de financiar la construcción de una nueva línea de producción de clínker, los préstamos fueron concedidos sin dar garantías de activos.

### 3.1.3 Composición del capital accionario.

El capital accionario de la compañía analizada para el período 2013 está compuesto de la siguiente manera:

**Tabla 5. Capital accionario 2013**

| <b>Titular</b>                          | <b>Nacionalidad</b> | <b>%</b>    |
|---|---------------------|-------------|
| GAMATING LTD                            | Extranjera          | 98.00%      |
| Iturrealde Herrera Efraín               |                     | 0.95%       |
| Banco del Instituto de Seguridad Social | Ecuatoriana         | 0.44%       |
| Andrade Silva José Eduardo              | Ecuatoriana         | 0.44%       |
| Egas Rodríguez Vicente                  | Ecuatoriana         | 0.17%       |
| <b>Total</b>                            |                     | <b>100%</b> |

Fuente: Compañía en análisis, 2013

Elaborado por: La autora

### 3.1.4 Estados financieros de la compañía GAMATEX S.A.

Los estados financieros al término del ejercicio fiscal 2013 aprobados y autorizados por el directorio reflejaron los siguientes valores:

**Tabla 6. Extracto del Estado de Situación Financiera**

| <b>Al 31 de diciembre de 2013</b>        |                     |
|--|---------------------|
| <b>Expresado en miles de dólares USA</b> |                     |
| <b>ACTIVO</b>                            |                     |
| Activo Corriente                         | 190.212,75          |
| Activo no Corriente                      | 909.567,75          |
| <b>Total Activo</b>                      | <b>1.099.780,50</b> |
| <b>PASIVO Y PATRIMONIO</b>               |                     |
| Pasivo Corriente                         | 317.327,50          |
| Pasivo no Corriente                      | 65.684,50           |
| <b>Total Pasivo</b>                      | <b>383.012,00</b>   |
| <b>PATRIMONIO</b>                        | <b>716.768,50</b>   |
| <b>Total Pasivo y Patrimonio</b>         | <b>1.099.780,50</b> |

Fuente: Compañía en análisis, 2013

Elaborado por: La autora

### Tabla 7. Extracto del Estado de Resultados

Al 31 de diciembre de 2013

Expresado en miles de dólares USA

|  |                   |
|--|-------------------|
| Ingresos                                     | 987.252,00        |
| Costos y Gastos                              | 701.909,25        |
| <b>Utilidad antes de impuesto a la renta</b> | <b>285.342,75</b> |

Fuente: Compañía en análisis, 2013

Elaborado por: La autora

El principal rubro dentro de las cuenta de activo, corresponde a Propiedad, Planta y Equipo, por un valor de USD 771.907,50 que representa el setenta por ciento —75%— del total de activos y dentro de este grupo de bienes de capital el monto más representativo recae sobre Maquinarias y Equipos, justificado por todas las máquinas con las que cuenta GAMATEX S.A. para el desarrollo de su actividad económica y comercial diariamente. Para el pasivo los rubros más representativos se encuentran en el pasivo corriente en primer lugar representado por el pago a proveedores locales seguido de las cuentas por pagar a sus partes relacionadas, esta última representa el veinte por ciento —20%— del total del pasivo. Cabe resaltar que el patrimonio que posee la compañía es alto representado por el sesenta y cinco por ciento —65%— de la suma total ente pasivo y patrimonio, las utilidades retenidas representan el sesenta y dos—72%— por ciento del total de patrimonio.

Con relación al estado de resultados los rubros más significativos del total de costos y gastos corresponden a compras netas locales de materia prima, importaciones de materia prima y pagos por otros servicios, el cual representa el cincuenta y cuatro por ciento —54%—.

#### 3.1.5 Identificación de vinculación entre relacionadas del exterior.

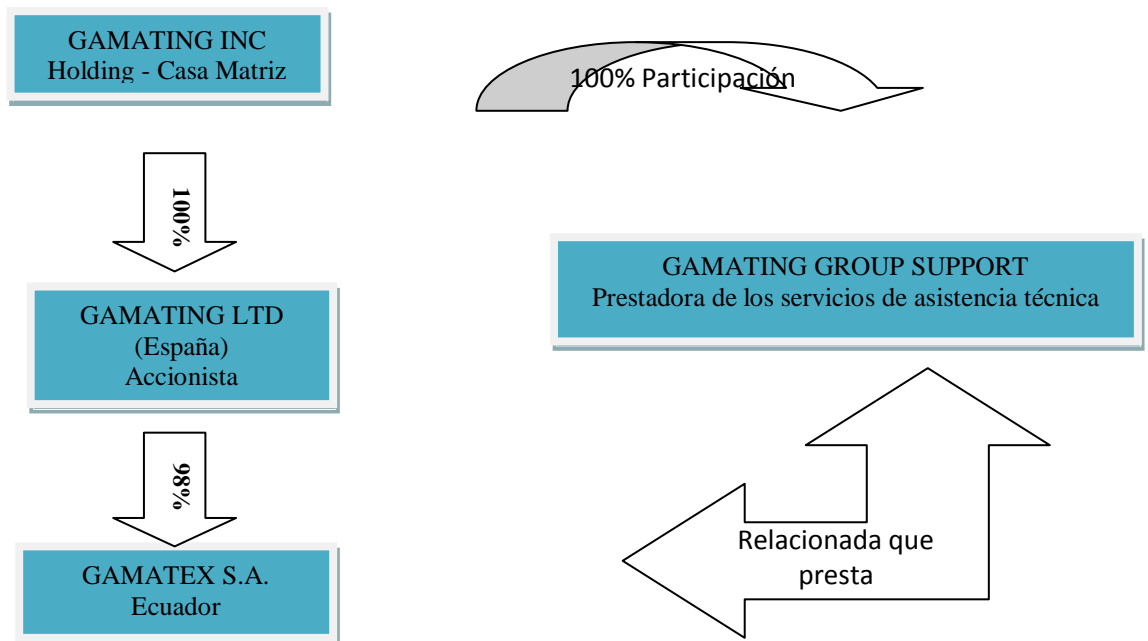
El accionista principal de la compañía GAMATEX S.A. es la compañía GAMATING LTD la cual se encuentra domiciliada en España y cuenta con una participación accionaria del 98%, su

matriz es la compañía GAMATING INC que posee el 100% de las acciones de GAMATING LTD así como también es el accionista absoluto de la compañía GAMATING GROUP SUPPORT LTD. la cual se encarga de prestar servicios de asistencia técnica y especializada a todo el grupo GAMATING, probando de esta manera la relación existente entre compañías del mismo grupo económico.

La compañía GAMATING GROUP SUPPORT, es una empresa constituida y organizada bajo las leyes de Suiza.

A continuación se muestra de manera ilustrada la vinculación que existe entre las empresas del grupo económico GAMATING INC.

**Figura 10. Vinculación de grupo económico**



**Fuente:** Compañía bajo análisis, 2013  
**Elaborado por:** La autora

### 3.1.5.1 Operaciones con partes relacionadas.

A continuación se presenta un resumen de las operaciones que GAMATEX S.A. mantiene con sus vinculadas del exterior:

**Tabla 8. Detalle de operaciones con partes relacionadas**

| <b>Descripción</b>   | <b>En otros regímenes</b> |
|--|---------------------------|
| Operaciones de Activos con partes relacionadas del exterior      | 174.257.131,06            |
| Operaciones de Pasivos con partes relacionadas del exterior      | 542.497,08                |
| Operaciones de Ingresos con partes relacionadas del exterior     | 100.800,00                |
| Operaciones de Egresos con partes relacionadas del exterior      | 65.858.812,23             |
| <b>Total de operaciones con partes relacionadas del exterior</b> | <b>240.759.240,37</b>     |

Fuente: Compañía bajo análisis, 2013

Elaborado por: La autora

### 3.1.5.2 Principales operaciones con su compañía relacionada.

Para el año analizado entre las principales operaciones que mantiene la compañía ecuatoriana con su relacionada tenemos la asistencia anual técnica y especializada, bajo los siguientes términos:

#### **Asistencia Técnica y Gerencial**

En septiembre de 2010, GAMATEX S.A. suscribió un contrato por el plazo de 5 años, en el que se establece que recibirá asistencia especializada y técnica gerencial de parte de GAMATING GROUP SUPPORT —una empresa constituida y organizada bajo las leyes de Suiza— referente al negocio industrial.

La segunda cláusula del contrato establece como el *OBJETO* los principales servicios que GAMATING LTD se compromete a prestar, detallando a manera de ejemplo y no de limitación:

a) Asistencia Especializada:

a. Relacionados con la estrategia comercial.



- b. Servicios y asesoría financiera y administrativa.
  - c. Administración de activos.
  - d. Control de calidad en operaciones e ingeniería.
  - e. Administración y asistencia comercial, incluyendo la promoción y mercadeo de servicio.
- b) Asistencia técnica:
- a. Relacionados con la administración de tecnología y comunicación.
  - b. Capacitación del personal para la producción adecuada de nuevas aplicaciones, software y productos.
  - c. Mantenimiento y levantamiento de información
  - d. Actualización, normalización y profundización de información tecnológica y sus artefactos.
  - e. Supervisión de la fabricación de maquinarias y equipos.
  - f. Supervisión en el ensamblaje e instalación de maquinarias y equipos; y, la capacitación del personal para la adecuada instalación y mantenimiento

La compañía ecuatoriana podrá requerir ocasionalmente otros servicios relacionados con la asistencia técnica y especializada que no hayan sido anteriormente detallados

A su vez la cláusula tercera del mismo documento, establece como se efectuará la forma de pago y adicionalmente también propone las fechas de cancelación y en su último párrafo es claro al especificar que la compañía ecuatoriana deberá ejecutar la correspondiente retención sobre el impuesto a la renta, establecidas en las normas ecuatorianas en materia de impuestos y los tratados internacionales.

Otras de las cláusulas del mencionado contrato establece las obligaciones de las partes tal como se detalla a continuación:

### **Obligaciones de GAMATING GROUP SUPPORT**

- Capacitar al personal en la correcta comercialización, producción y explotación de las Aplicaciones y productos, basado en los estándares de GAMATING INC
- Brindar a GAMATEX S.A. todos los documentos e información necesaria.
- Efectuar todos los arreglos para conservar vigente las aplicaciones y garantizar su utilización, comercialización y producción, con su debida entrega.

### **Obligaciones de GAMATEX S.A.**

- Firmar todos los acuerdos y contratos necesarios para la explotación y uso de información y productos generados.
- Brindar a GAMATING INC todos los documentos y contratos necesarios para la explotación y uso de información y productos generados
- Efectuar todos los arreglos para conservar vigente las aplicaciones y garantizar su utilización, comercialización y producción, con su debida entrega.

#### ***3.1.5.3 Identificación del registro contable del servicio prestado por casa matriz.***

La compañía analizada dentro de su formulario 101 correspondiente al impuesto a la renta del período fiscal 2013, consigna en el casillero 7581 por concepto de *Pago por otros servicios* el valor de USD 80.145.836,93 —Ochenta millones ciento cuarenta y cinco mil ochocientos treinta y seis dólares con noventa y tres centavos de dólares de los Estados Unidos de América—, el cual se conforma por las cuentas contables que se detallan a continuación:

**Tabla 9. Cuentas que conforman el casillero 7581 Pagos por otros servicios**

| CODIGO DE CUENTA | NOMBRE DE LA CUENTA CONTABLE | MONTO DE LA CUENTA   |                      |
|------------------|------------------------------|----------------------|----------------------|
|                  |                              | SUB-TOTAL            | TOTAL                |
| 510101           | ASISTENCIA MEDICA            | 1.389.220,32         |                      |
| 510102           | CAPACITACION                 | 1.502.271,42         |                      |
| 510103           | GASTOS ALIMENTACION          | 1.379.182,80         |                      |
| <b>510104</b>    | <b>MANAGEMENT FEE</b>        | <b>20.199.702,20</b> |                      |
| 510105           | ARRIENDO                     | 1.423.481,28         |                      |
| 510106           | ASESORIA DE INFORMATICA      | 349.195,14           |                      |
| 510107           | CORREOS                      | 8.826,40             |                      |
| 510108           | COURIERS                     | 7.172,04             |                      |
| 510109           | INTERNET                     | 75.735,72            |                      |
| 510110           | EVENTOS                      | 2.789.463,18         |                      |
| 510111           | SERVICIOS DE LIMPIEZA        | 4.392.150,63         |                      |
| 510112           | NOTARIZACIONES               | 10.417,08            |                      |
| 510113           | ALQUILER DE VEHICULOS        | 40.078,86            |                      |
| 510114           | SEGURIDAD                    | 10.381.190,01        |                      |
| 510115           | UNIFORME                     | 915.702,48           |                      |
| 510116           | FUMIGACION                   | 555.369,60           |                      |
| 510118           | SERVICIOS TELECOMUNICACIONES | 19.469,28            |                      |
| 510119           | GASTOS OPERACIONALES         | 13.319.604,00        |                      |
| 510120           | GASTOS CREDENCIALES          | 325.248,42           |                      |
| 510121           | CAFETERIA                    | 86.730,00            |                      |
| 510122           | OBSEQUIOS                    | 62.839,26            |                      |
| 510123           | ASESORIAS                    | 3422.858,69          |                      |
| 510124           | ENERGIA                      | 5493.821,16          |                      |
| 510125           | EGRESOS VARIOS               | 1.792.192,86         |                      |
| 510126           | DONACIONES Y CONTRIBUCIONES  | 556.226,52           |                      |
| 510127           | HONORARIOS AUDITORES         | 3.168.459,06         |                      |
| 510128           | HONORARIOS ABOGADOS          | 3.092.792,10         |                      |
| 510129           | COSTOS FINANCIEROS           | 3.386.436,42         | <b>80.145.836,93</b> |

Fuente: Compañía bajo análisis, 2013

Elaborado por: La autora

Es muy común encontrar en el plan de cuentas de las empresas multinacionales una cuenta relacionada con el registro de los gastos generados por *Management fee* que representa el pago por honorarios de administración y gestión efectuado a casa matriz o filiales por parte de su relacionada; por lo cual, para el caso práctico analizaremos la cuenta *Management fee* que en el año de revisión tuvo un saldo de USD 20.199.702,20.

Los asientos contables que conforman la cuenta de gasto *Management fee* se identifican a continuación, cabe recalcar que todos los asientos registrados en dicha cuenta fueron realizados el 30 de diciembre del 2013:

**Tabla 10. Asiento de diario No. 1**

| <b>FECHA</b> | <b>CUENTA</b> | <b>DESCRIPCIOIN</b> | <b>DEBE</b>  | <b>HABER</b> |
|--------------|---------------|---------------------|--------------|--------------|
| 30/12/2013   | 510104        | MANAGEMENT FEE      | 8.079.880,88 |              |
| 30/12/2013   | 210202        | PROVEEDORES A PAGAR |              | 8.079.880,88 |

**Fuente:** Compañía bajo análisis, 2013

**Elaborado por:** La autora

**Tabla 11. Asiento de diario No. 2**

| <b>FECHA</b> | <b>CUENTA</b> | <b>DESCRIPCIOIN</b> | <b>DEBE</b>  | <b>HABER</b> |
|--------------|---------------|---------------------|--------------|--------------|
| 30/12/2013   | 510104        | MANAGEMENT FEE      | 7.069.895,77 |              |
| 30/12/2013   | 210202        | PROVEEDORES A PAGAR |              | 7.069.895,77 |

**Fuente:** Compañía bajo análisis, 2013

**Elaborado por:** La autora

**Tabla 12. Asiento de diario No. 3**

| <b>FECHA</b> | <b>CUENTA</b> | <b>DESCRIPCIOIN</b> | <b>DEBE</b>  | <b>HABER</b> |
|--------------|---------------|---------------------|--------------|--------------|
| 30/12/2013   | 510104        | MANAGEMENT FEE      | 5.049.925,55 |              |
| 30/12/2013   | 210202        | PROVEEDORES A PAGAR |              | 5.049.925,55 |

**Fuente:** Compañía bajo análisis, 2013

**Elaborado por:** La autora

Las facturas —invoice— emitidas por la compañía relacionada presentan como concepto de cobro: *Servicios de asistencia técnica y especializada* por las fechas y valores detallados en los siguientes cuadros, consecuentemente la compañía ecuatoriana procedió a emitir las respectivas liquidaciones de compras y servicios y a efectuar las retenciones en la fuente, tal como lo establece la normativa ecuatoriana, los pagos fueron realizados mediante transferencias bancarias.

Cada uno de los asientos registrados en la cuenta *Management fee* tiene como soporte los siguientes comprobantes de venta, emitidos por GAMATING GROUP SUPPORT, la cual se

encuentra situada en Suiza. Adicionalmente, cada uno de los comprobantes se encuentra con sus correspondientes liquidaciones de compra y sus comprobantes de retención en la fuente del impuesto a la renta, los cuales fueron generados por GAMATEX S.A.:

**Tabla 13. Documentos emitidos por GAMATING GROUP SUPPORT**

| Tipo de Comprobante   | No. Comprobante | Fecha de Emisión | Valor USD            |
|-----------------------|-----------------|------------------|----------------------|
| Invoice               | 92-112          | 30/12/2013       | 8.079.880,88         |
| Invoice               | 92-113          | 30/12/2013       | 7.069.895,77         |
| Invoice               | 92-114          | 30/12/2013       | 5.049.925,55         |
| <b>Total facturas</b> |                 |                  | <b>20.199.702,20</b> |

Fuente: Compañía bajo análisis, 2013

Elaborado por: La autora

**Tabla 14. Documentos emitidos por GAMATEX**

| Tipo de Comprobante                | No. Comprobante  | Fecha de Emisión | Valor USD            | Fecha Ret. Fte. | No. Ret. Fte.    |
|------------------------------------|------------------|------------------|----------------------|-----------------|------------------|
| Liquidación de Compras o Servicios | 001-001-00000016 | 30/12/2013       | 8.079.880,88         | 30/12/2013      | 001-001-00000008 |
| Liquidación de Compras o Servicios | 001-001-00000017 | 30/12/2013       | 7.069.895,77         | 30/12/2013      | 001-001-00000009 |
| Liquidación de Compras o Servicios | 001-001-00000018 | 30/12/2013       | 5.049.925,55         | 30/12/2013      | 001-001-00000010 |
| <b>Total facturas</b>              |                  |                  | <b>20.199.702,20</b> |                 |                  |

Fuente: Compañía bajo análisis, 2013

Elaborado por: La autora

**Tabla 15. Retenciones realizadas por GAMATEX S.A.**

| Liquidación de compra  | Destinatario           | Factura exterior | Precio       |             | Retención           |
|------------------------|------------------------|------------------|--------------|-------------|---------------------|
|                        |                        |                  | Unitario     | % Retención |                     |
| 001-001-00000016       | GAMATING GROUP SUPPORT | 92-112           | 8.079.880,88 | 10          | 807.988,09          |
| 001-001-00000017       | GAMATING GROUP SUPPORT | 92-113           | 7.069.895,77 | 10          | 706.989,58          |
| 001-001-00000018       | GAMATING GROUP SUPPORT | 92-114           | 5.049.925,55 | 10          | 504.992,56          |
| <b>Total retención</b> |                        |                  |              |             | <b>2.019.970,22</b> |

Fuente: Compañía bajo análisis, 2013

Elaborado por: La autora

Si bien es cierto hasta este momento se cumple con lo establecido en la normativa ecuatoriana para que estos servicios prestados por sus relacionadas sean considerados como gastos imputables al ejercicio económico analizado, es necesario que las facturas —invoice— detallen

de manera exhaustiva los servicios prestados a su vinculada, con el fin de poder identificar el servicio prestado a la empresa ecuatoriana

La experiencia me ha llevado a una conclusión, que el 100% de las empresas ecuatorianas que tienen registrados transacciones con sus relacionadas del exterior, como las que estamos analizando en las facturas detalladas anteriormente, que describen de forma general el servicio prestado.

#### ***3.1.5.4 Análisis de información soporte.***

Según el contrato de asistencia técnica GAMATEX S.A. hará uso y tendrá acceso a los conocimientos y a las experiencias adquiridas por el grupo aplicadas a la dirección y gestión de empresas dedicadas a la construcción.

GAMATEX S.A. tiene acceso a lo siguiente:

- Equipo de expertos: Puede recurrir a un equipo de especialistas capacitados y calificados para cubrir los campos de física y química, geología, ingeniería de proyectos, recursos humanos, inducción, entre otros.
- Conocimiento: Se basan en la experiencia a nivel mundial referente a: organización estratégica a largo plazo, gestión de empresas de cemento, agregados y premezclados, procesamiento de materias primas, planificación de proyectos, sistemas de control, sistemas de contabilidad y demás afines.
- Intercambio de experiencias: Mantienen una red mundial de intercambio sistemático de experiencias sobre cuestiones técnicas, administrativas, de investigación y de personal. y esta información se imparte a través de publicaciones especializadas, periódicas, artículos, informes, conferencias, reuniones, cursos de información y seminarios.

- Infraestructura: Se puede recurrir a laboratorios modernos, medios de ensayo y sistemas electrónicos de procesos de datos.
- Asesoría de Talento Humano: Desarrollo sistemático de ejecutivos, intercambios temporales de personal, entre otros.
- Visitas periódicas: Visitas de miembros directivos, al menos una vez al año con la finalidad de averiguar los problemas, de la compañía y planificar la solución, los miembros que forman parte del directorio del Ecuador también pueden visitar en cualquier momento a casa matriz.
- Asesorías en áreas administrativas: Asesoría calificada de casa matriz sobre todas las cuestiones relativas a finanzas, derecho, seguros, economía, marketing y tecnología de información.

Y de acuerdo a la descripción de los servicios dados por la compañía GAMATEX S.A. durante el año 2013 canceló a su relacionada por los siguientes conceptos como asistencia técnica especializada en:

- Fabricación
- Servicio de información y compra
- Finanzas y Contraloría
- Recursos Humanos

### **Fabricación**

Consiste en estrategias a nivel de producción, comenzando con la evaluación de las actividades de inversión, debido al alto costo para la edificación de una nueva infraestructura, es necesario que la producción de cemento y agregados cuente con un buen soporte de know-how y de esta

manera se logrará aprovechar al máximo la capacidad de las plantas instaladas y así obtener la eficiencia operativa. Todas las plantas deben cumplir con altos estándares tecnológicos de eficiencia de costos y medio ambiente.

Además se realizan controles químicos que consisten en el análisis de la composición de todos los elementos que participan en el proceso productivo.

### **Servicio de información y compra**

GAMATEX S.A. realiza importaciones de repuestos y maquinarias especializadas para su operación de producción, para esto solicita los servicios de su compañía filial, esta filial tiene como función ser la proveedora a nivel global de las maquinarias, repuesto y equipos necesarios para las operaciones de la fabricación de cemento de todo el grupo.

Esta filial adquiere los materiales y suministros en grandes volúmenes, obteniendo precios de compras al por mayor, beneficiando de esta manera a todas las subsidiarias que son abastecidas de estos bienes. Adicionalmente se encarga de brindar la asesoría necesaria a las filiales de los productos adquiridos, su aplicación y demás beneficios dados a cada planta u oficina.

La empresa filial provee los servicios de adquisición de las compañías del grupo que mantienen actividades de manufactura de cementos y actividades relacionadas. A continuación el detalle de sus funciones:

- Seleccionar, consolidar y calificar la base de proveedores de bienes y servicios importados.
- Negociar los productos importados en todos los mercados internacionales.
- Realizar las órdenes de compra con los respectivos proveedores del bien que se va a adquirir.



- Selección de los proveedores de servicios logísticos: carga, transporte, consolidación entre otros.
- Completar la facturación por cargamento para el cliente, incluyendo el chequeo, aprobación, y pago de facturas a proveedores de servicios subcontratados.

### **Finanzas y Contraloría**

Corresponde a servicios técnicos de soporte informático relacionado con el procesamiento de información empresarial, El alcance de este servicio comprende:

- Soporte técnico en todos los módulos de SAP
- Mantenimiento preventivo o correctivo al software
- Telecomunicaciones
- Administración de datos a través del ERP de SAP
- Desarrollo, configuración y parametrización de nuevos servicios en SAP

A través de una dirección en internet GAMATEX S.A. solicita el servicio a su filial quien presta el servicio en un horario de 24 horas. A continuación se detallan los servicios que la filial contratista debe brindar:

Soporte técnico:

- El contratista, deberá determinar el tipo de problema y las acciones para encontrar la solución.
- El servicio se prestará telefónicamente, por video conferencia, correo electrónico y en caso de ser necesario en las instalaciones del contratante.

- El tiempo de solución dependerá de la magnitud del problema y de su complejidad para esto el contratista entregará un plan de actividades que permitirá conocer un tiempo estimado de respuesta.

#### Mantenimiento a SAP:

- Mantenimiento preventivo, que incluye actualización de tablas y mejoramiento del programa.
- Mantenimiento correctivo, además de la elaboración de nuevos programas y desarrollos.

### **Recursos Humanos**

El grupo GAMATING ING realizó capacitaciones, conferencias, cursos especializados, a nivel regional y mundial, abordando temas como mejores prácticas profesionales, cursos de manufacturas y cemento, debates de auditoría, administración gerencial entre otros.

GAMATEX S.A. recibió en varias ocasiones servicios de asesorías por operaciones de canteras, para lo cual personal del grupo visitó sus instalaciones.

Posterior a la revisión de la información proporcionada se obtuvieron las siguientes observaciones:

### **Fabricación**

La documentación con la que cuenta la subsidiaria ecuatoriana corresponde a metodologías, procesos y manuales por medio de los cuales la casa matriz GAMATING INC asigna cada una de sus subsidiarias domiciliadas en diferentes países del mundo las respectivas instrucciones para el llenado y el envío de reportes para su control, tales como indicadores técnicos, indicadores de eficiencia, practicas manejadas con relación al medio ambiente, entre otros, es

por esto que mal haríamos en considerar que el valor cancelado o satisfecho por este concepto gratifique la realidad del servicio prestado a beneficio de GAMATEX S.A., y de esta manera cumpla con uno de los conceptos básicos de servicios intragrupo, es decir que una empresa independiente hubiese estado dispuesta a pagar a un tercero por la ejecución de esa actividad.

Conjuntamente al envío de estos reportes de control, se envió las planeaciones presupuestarias para su correspondiente aprobación, que exponen las necesidades y planes bajo los parámetros técnicos establecidos por casa matriz, información que netamente corresponden a intereses de esta última en calidad de *actividades de accionistas*, por lo tanto no pueden considerarse como servicios de intragrupo.

En este sentido las actividades mencionadas en los párrafos anteriores deben ser consideradas y calificadas como actividades de accionistas, toda vez que se verifica que estas corresponden a costos inherentes a las necesidades y obligaciones de la casa matriz, por su interés accionario, en otras palabras, por su interés en observar el desempeño de sus inversiones.

### **Servicio de información y compra**

La documentación con la que cuenta la subsidiaria ecuatoriana corresponde a manuales para el llenado de reportes para ser enviados por cada una de las subsidiarias a casa matriz, y esta última proceda con la consolidación de la información de los beneficios que fueron obtenidos por compras efectuadas a través de una oficina del mismo grupo domiciliada en San Francisco esta empresa se encarga de analizar las diferentes propuestas de los proveedores para todas las compañías del grupo, es decir no fueron compras individuales realizadas directamente por GAMATEX S.A. Adicionalmente GAMATING envía a cada una de sus subsidiarias un reporte

completo referente al comportamiento del mercado, en función de la información consolidada recibida.

La figura de esta operación no corresponde a un servicio de intragrupo como tal, más bien es un beneficio obtenido por GAMATEX S.A por el solo hecho de pertenecer al grupo GAMATING, que consiste en la obtención de los mejores precios al momento de comprar, todo esto, en concordancia con lo expuesto en el párrafo « 7.13 de las directrices de la OCDE: Asimismo, no debería considerarse que una empresa asociada se beneficia de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que solo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica»...

### **Finanzas y Contraloría**

La documentación con la que cuenta la subsidiaria ecuatoriana con la finalidad de justificar este gasto corresponden a lineamientos de control interno, aplicación de normas IFRS y la implementación de un sistema o módulo informático que permite la consolidación de ventas, gastos y costos de ventas, ajustados a cada uno de los países donde se ubican las empresas subsidiarias, aplicados por todos los miembros del grupo bajo las directrices de casa matriz. La casa matriz elabora las guías y ensayos prácticos para la preparación de las fichas técnicas y los cuestionarios de control interno para finalmente consolidarlos.

La casa matriz se encarga de establecer los lineamientos en cuanto a los principios contables a ser aplicables a los integrantes del grupo GAMATING, de acuerdo a la legislación de cada país, basados en mejores prácticas, para mantener una estandarización en todas las compañías del grupo para efectos de consolidación mundial.

Por lo descrito anteriormente, las actividades detalladas referentes a *Finanzas y Contraloría*, esto es, envío de reportes para control, seguimiento de lineamientos dictados por casa matriz en aspectos de control interno, de aplicación de normas contables y de consolidación de la información financiera a nivel mundial, corresponden a intereses de casa matriz, en calidad de *actividades de accionistas*, en consecuencia, no pueden ser consideradas como servicios intragrupo.

De igual forma los lineamientos de principios contables que deben ser adoptados por todos los integrantes del grupo GAMATING, con la finalidad de lograr una estandarización en las compañías del mismo grupo para su consolidación a nivel mundial, de esta forma todas las empresas del grupo manejan un mismo lenguaje contable y financiero, corresponden a actividades de accionista, más no a servicios intragrupo.

Las asistencias antes mencionadas, las cuales incluyen evaluaciones por parte de casa matriz a su subsidiaria, seguimientos al cumplimiento de directrices, lineamientos, implementación de módulos para efectos de reportería, entre otros, son consideradas como actividades de accionista, toda vez que corresponde a costos relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de instrucciones de casa matriz para el cumplimiento de objetivos de sus subsidiarias y en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes.

## **Recursos Humanos**

La documentación con la que cuenta la subsidiaria ecuatoriana con la finalidad de justificar este gasto corresponden a la implementación de un sistema de Intranet que permite tener un registro detallado del historial de cada colaborador, con el fin de estandarizar los perfiles de puesto, evaluar el desempeño según cumplimiento de metas, también se incluye un listado de todas las

capacitaciones que casa matriz ofrece a los integrantes del grupo GAMATING año a año y los manuales para de llenado que deben realizar cada una de las jefaturas para medir el cumplimiento de objetivos por empleado.

Es así que, de acuerdo a lo expuesto, la documentación denominada *Recursos Humanos*, constituyen pruebas que responden a intereses de casa matriz, en calidad de *actividades de accionistas*, en consecuencia, no pueden ser consideradas como servicios intragrupo.

#### **3.1.5.5 Resultados del análisis.**

Una vez efectuado el análisis de cada uno de los rubros considerados como parte de la asistencia técnica especializada brindada por una de sus compañías relacionadas se verifica que no existe prestación alguna por este servicio, todos los rubros descritos anteriormente corresponden a la normal y rutinaria relación existente entre una casa matriz de un grupo económico y sus filiales o subsidiarias con la finalidad de cumplir con su obligación de llevar un control administrativo y de gestión mediante la exposición de informes y reportes por parte de cada de las compañías pertenecientes al grupo, por esto se puede comprobar que por su parte casa matriz se encarga de la elaboración y socialización de lineamientos, instrucciones, formatos, metodologías y manuales mediante las cuales establece las directrices y principios que presiden al grupo a nivel mundial, de forma que la información económica, financiera, presupuestos, talento humano, medio ambiente, sean elaboradas en función de los mismos parámetros buscando la estandarización para la consolidación de todas las compañías del mismo grupo económico y de la medición y evaluación de resultados, beneficiando el rol que desempeña la casa matriz, el control absoluto de sus subsidiarias y por ende de sus accionistas. En un resumen las compañías del grupo reciben claras guías en todas las áreas claves del negocio.

En el caso analizado la compañía registra en una cuenta denominada management fees los servicios brindados por una asistencia técnica especializada que según el contrato suscrito entre ambos involucra un sin número de servicios. A raíz de recibida la factura del exterior — invoice— la compañía ecuatoriana procede a cumplir con los requisitos establecidos en la normativa tributaria; es decir, desde ese punto de vista se podría decir que la transacción cumple con las formalidades tributarias, inclusive presenta el certificado expedido por auditores independientes del exterior y el certificado de residencia.

Pero la formalidad no es lo único que cuenta, se debe tomar en consideración el hecho económico de la operación y la esencia sobre la forma, independientemente de lo establecido jurídicamente, todo esto con la finalidad de justificar la correcta deducibilidad de este gasto registrado como deducible por la subsidiaria ecuatoriana al momento de realizar su declaración de impuesto a la renta del año 2013.

Ambas empresas deben justificar la existencia del servicio brindado, la entidad que presta el servicio debió especificar las actividades extendidas, los medios emprendidos para ejecutar el servicio, agendar cada una de las fechas en que llevó a cabo sus actividades indicando cada una de las etapas alcanzadas, personal empleado para la ejecución de cada una de las actividades, tener un soporte documental de los costes incurridos ya sea externamente o internamente, y la empresa que recibió el servicio a más de contar con la información antes detallada debió elaborar un registro que permita visualizar el ahorro obtenido o de los ingresos generados por haber recibido estos servicios.

En este caso analizado no solo se han considerado las directrices propuestas por la OCDE, además la legislación tributaria ecuatoriana cuenta con el artículo 17 del Código Tributario en el cual se hace énfasis que una transacción deberá cumplir tanto la formalidad como la sustancia

económica de la misma, en el caso analizado y tal como se lo había indicado anteriormente la transacción cumple con la formalidad establecida en la legislación; sin embargo, en esencia los pagos efectuados por servicio intragrupo no constituyen un gasto deducible sino más bien representan intereses de casa matriz, es decir son consideradas como «actividades de accionistas»

Finalmente este pago efectuado por asistencia técnica especializada clasificada como actividades de accionistas, se las procede a calificar como pagos por anticipo de dividendos efectuados a su accionista GAMATING ING, a través de GAMATING GROUP SUPPORT, siendo esta última su subsidiaria, con una participación del cien por ciento y, a su vez, GAMATING ING es el accionista absoluto de GAMATING LTD —España—, la misma que para el año 2013 tuvo una participación mayoritaria del 98% de las acciones de GAMATEX S.A., de acuerdo al convenio signado entre el gobierno de Ecuador y la Confederación de Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio mediante el artículo 10 que señala:

Dividendos.- 1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el otro estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder el 15% del importe bruto de los dividendos.

La compañía GAMATEX S.A. efectuó retenciones en la fuente de impuesto a la renta del diez por ciento acogiéndose al beneficio del convenio para evitar la doble imposición en su artículo



10, puesto que la normativa interna establece que a los anticipos por dividendos se debe proceder a retener el veinticinco por ciento.

Cabe resaltar que estos valores retenidos constituirán crédito tributario, en virtud a lo dispuesto en el artículo 126 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, a descontarse del impuesto a la renta causado en el ejercicio económico del cual se anticipara el pago de utilidades a accionistas del exterior, esto es, año 2013.

Es así que una vez observados los resultados del presente estudio se procede a desconocer el valor registrado como gasto deducible dentro de la cuenta contable management fees por el total de USD 20.199.702,20 —Veinte millones ciento noventa y nueve mil setecientos dos dólares con veinte centavos de dólares de los Estados Unidos de América—, es decir no son gastos atribuibles al ingreso y por consiguiente no deberían ser reconocidos como gasto deducible, por lo expuesto el valor real del casillero 7581 *Pago por otros servicio* disminuye a USD 59.946.134,73 —Cincuenta y nueve millones novecientos cuarenta y seis mil ciento treinta y cuatro dólares con setenta y tres centavos de dólares de los Estados Unidos de América—.

**Tabla 16. Cambios casillero 7581 *Pago por otros servicios***

| <b>Antes</b>  | <b>Ahora</b>  | <b>Gasto desconocido</b> |
|---------------|---------------|--------------------------|
| 80.145.836,93 | 59.946.134,73 | 20.199.702,20            |

Fuente: Compañía bajo análisis  
Elaborado por: La autora

### **3.1.6 Pago de impuesto a la renta según declaración de la compañía GAMATEX S.A.**

Según la declaración del impuesto a la renta del período fiscal 2013 efectuada por GAMATEX S.A. el día 17 de abril de 2014 luego de realizar la conciliación tributaria que incluye gastos no deducibles, ingresos exentos, gastos incurridos para generar estos ingresos exentos, entre otros campos el impuesto a pagar ascendió a USD 39.758.981,97 —treinta y nueve millones

setecientos cincuenta y ocho mil novecientos ochenta y uno con noventa y siete centavos de dólares de los Estados Unidos de América— y el impuesto causado generado fue de USD 53.727.560,46 —Cincuenta y tres millones setecientos veinte y siete mil quinientos sesenta dólares con cuarenta y seis centavos de dólares de los Estados Unidos de América—, representado una presión fiscal de 5,42% en relación a sus ingresos.

Cabe mencionar que dentro de estos valores todavía no se han considerado los respectivos cambios en base al análisis efectuado en el presente estudio.

### **3.1.6.1 Nuevo valor determinado por pago de impuesto a la renta.**

Una vez efectuado el desconocimiento del valor registrado como gasto deducible por asistencia técnica especializada se procede a realizar el re-cálculo por pago de impuesto a la renta por el período fiscal 2013:

**Tabla 17. Re-cálculo de impuesto a pagar 2013**

| <b>Campos</b>                                  | <b>Antes</b>         | <b>Ahora</b>         | <b>Diferencias</b>   |
|--|----------------------|----------------------|----------------------|
| Utilidad Gravable                              | 244.216.183,91       | 244.216.183,91       | 0,00                 |
| (+) Gasto por asistencia técnica               |                      | 20.199.702,20        | -20.199.702,20       |
| Nueva Base Imponible                           | 244.216.183,91       | 264.415.886,11       | -20.199.702,20       |
| <b>Total Impuesto Causado</b>                  | <b>53.727.560,46</b> | <b>58.171.494,94</b> | <b>-4.443.934,48</b> |
| (-) Créditos tributarios y retenciones         | 13.968.578,49        | 13.968.578,49        | 0,00                 |
| (-) Créditos por pago anticipado de dividendos |                      | 2.019.970,22         | -2.019.970,22        |
| <b>Impuesto a pagar</b>                        | <b>39.758.981,97</b> | <b>42.182.946,23</b> | <b>-2.423.964,26</b> |

Fuente: Compañía bajo análisis

Elaborado por: La autora

Tal como podemos observar en el cuadro precedente el perjuicio generado para el estado ecuatoriano por la empresa multinacional GAMATEX S.A. asciende a USD 2.423.964,26 —Dos millones cuatrocientos veintitrés mil novecientos sesenta y cuatro dólares con veinte y seis centavos de dólares de los Estados Unidos de América—, de igual forma la presión fiscal también ascendió a 5,87% con relación a sus ingresos totales, toda vez que los servicios

brindados por su empresa relacionada GAMATING GROUP SUPPORT por una supuesta asistencia técnica especializada y luego de realizado el presente estudio se evidenciara que estos constituyeron costos de accionistas por el pago anticipado de dividendos. Antes de la revisión realizada la presión fiscal era del 5,42%; por lo tanto, tuvo un aumento del 0,45%.

## **Capítulo 4. Conclusiones y Recomendaciones**

### **4.1 Conclusiones**

Sin duda alguna las empresas multinacionales llegaron para quedarse. A través de sus millonarias inversiones abarcaron cada uno de los rincones del mundo trayendo consigo perjuicios y beneficios para estos, compuestas a la cabeza por la casa matriz y seguida de sus subsidiarias y filiales, se podría asegurar que como regla general la primera se domicilia en un país desarrollado mientras que las segundas en países desarrollados o en vías de desarrollo, permitiendo realizar una planificación tributaria en los grupos económicos.

En nuestro caso analizado GAMATEX S.A. es la empresa subsidiaria y efectivamente se encuentra domiciliada en un país en vías de desarrollo, el Ecuador y su casa matriz se encuentra en Suiza, el cual es un país desarrollado.

La empresa GAMATEX S.A. suscribió un contrato de asistencia técnica con la finalidad de aprovechar una serie de servicios brindados por su casa matriz como de sus filiales, que contempla la asesoría calificada en cuestiones relativas finanzas, economía, recursos humanos, sistemas contables, entre otros y para el año 2013 los servicios involucrados fueron por Fabricación, Servicio de información y compra, Finanzas y Contraloría y Recursos Humanos. y a primera vista podríamos considerar que cumple con la figura de servicios de intragrupo pues son servicios prestados ya sea por casa matriz o por una de la compañías del grupo y en alguno de los casos el servicio es prestado por una filial que se dedica específicamente a prestar un tipo particular de servicio como centro de servicio, con el objetivo de reducir sus costes y mantener e incrementar su situación en el mercado.

Al término del año 2013 la compañía ecuatoriana consideró como gasto deducible el valor de USD 20.199.702,20 por el concepto de asistencia técnica y especializada, lo registró según su plan de cuenta en la cuenta contable 510104 *Management fee*, es decir al momento de realizar el cálculo para el pago del impuesto a la renta el valor mencionado fue considerado como una reducción de los ingresos gravados, disminuyendo la base imponible del impuesto a la renta de dicho año y generando un menor impuesto causado.

Para el caso analizado la documentación corresponde en su mayoría a manuales, procesos, informes, que sin lugar a dudas son directrices que la compañía matriz impone a todas sus filiales y subsidiarias, ninguno de ellos fueron elaborados específicamente para GAMATEX S.A., son operaciones de interés único de casa matriz por eso no deben ser categorizados como servicios de intragrupo pues no cumplen con su concepto básico de servicios que cualquier independiente estuviese dispuesto a pagar tal como lo menciona la OCDE a través de sus lineamientos.

Los supuestos servicios recibidos por GAMATEX S.A. constituyen gastos de accionistas pues son los gastos que casa matriz incurrió con el fin de controlar sus inversiones y mantener una estandarización en todo su grupo y que finalmente concluyeron en un pago, los cuales son considerados como anticipo de dividendos de accionistas; por tanto, no debió existir un comprobante de venta por concepto de asistencia técnica.

Estos costes de accionistas desconocidos como servicios intragrupo fueron: la consolidación de informes de operaciones contables y financieras, el seguimiento para la protección de sus inversiones y todas las actividades que la casa matriz consideró que sus filiales deberían adoptar y aplicar como las reglas y las normas generales.

Esta figura utilizada estratégicamente por el grupo GAMATING que luego de evidenciar que este nunca constituyó un gasto deducible al ingreso gravable causó un perjuicio económico el

estado ecuatoriano por un valor de USD 2.423.964,26 —Dos millones cuatrocientos veintitrés mil novecientos sesenta y cuatro dólares con veinte y seis centavos de dólares de los Estados Unidos de América—

Es así como nacen los métodos de planificación fiscal, que constituyen una serie de actuaciones lícitas bajo el estudio de las normas jurídicas de nuestro país con la única finalidad de disminuir sus bases imponibles antes de determinar el impuesto a la renta causado, generando menos valor a pagar al estado o el incremento de su saldo a favor, aminorando la carga fiscal.

Por ello es evidente que esta transacción puede ser considerada como una planificación tributaria, pues el supuesto pago y servicios recibidos son montos significativos que cumplen con su propósito de incrementar el gasto, disminuir la base imponible y por ende disminuir el pago al estado ecuatoriano. Estas transacciones deben ser clasificadas como costos de accionistas y eliminadas de las cuentas y casilleros de gastos de todas sus subsidiarias en este caso de la ecuatoriana, esta operación no es más que un pago anticipado de los dividendos a pagarse a los accionistas de GAMATEX S.A. por el cual se efectuó la correspondiente retención en la fuente del diez por ciento como lo establece el convenio de doble tributación signado por los países participantes, Ecuador y Suiza.

Luego de evidenciar esta figura de planificación fiscal utilizado por esta subsidiaria, al reconocer los costos de accionistas como gastos deducibles, en el supuesto caso de haber corroborado que estos servicios efectivamente constituyeron servicios de intragrupo aparecen estas interrogantes: estas operaciones habrán cumplido con el principio de plena competencia?, se habrá aplicado el método comparable más apropiado?, están son algunas de las dudas que se desprenden al momento de comprobar que existió un perjuicio para el estado ecuatoriano que benefició una vez más a una empresa multinacional.

## **4.2 Recomendaciones**

Con la finalidad de poner límites a esta estrategia de planificación fiscal empleada por los grupos multinacionales que consiste en la estructura de operaciones que buscan pagar menos impuesto de forma legal pero no de forma ética es fundamental diseñar reglas para arremeter este problema que afecta el crecimiento económico de nuestro país pues a menos recaudación menos inversión en proyectos sociales tan indispensables hoy en día.

Si bien es cierto la OCDE es clara al momento de definir los conceptos de servicios de intragrupo y costos de accionistas, nuestra normativa tributaria no hace mención alguna sobre los mismos, por ello se debería realizar cambios en la normativa tributaria ecuatoriana e incluir estas definiciones ampliamente y establecer claramente la postura que tiene la Administración Tributaria para analizar estos gastos, hacer un énfasis especial en el desconocimiento de las deducciones por pagos a su relacionada que realmente constituyen gastos de su casa matriz y pueden ser confundidas como actividades de accionistas, de esta manera se puede tratar de evitar el abuso de las compañías multinacionales que se aprovechan de ciertos vacíos jurídicos internos, tal como lo observamos en nuestro caso objeto de análisis.

La Administración Tributaria debería solicitar a sus contribuyentes que aquellos contratos suscritos con sus partes relacionadas sean ingresados mediante trámite a través de sus secretarías, el documento debe encontrarse en idioma castellano y debidamente notariado con el fin de salvaguardar la real existencia de un contrato por la supuesta prestación de un servicio, este documento debería adjuntarse como parte del Informe Integral de Precios de Transferencia y del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, esto dependiendo de las operaciones celebradas con partes relacionadas locales y/o domiciliadas en el exterior mantenidas dentro del mismo ejercicio fiscal, puesto que el Servicio de Rentas Internas establece determinados montos para la

presentación del mencionado informe y anexo. Adicionalmente promulgar las sanciones monetarias correspondientes por el incumplimiento de este nuevo requisito y por la transparencia de la información presentada.

Es también aconsejable establecer un formato general que permita verificar detalladamente este tipo de servicios brindado por casa matriz o por sus compañías relacionadas del exterior, en el cual se deberá detallar como mínimo lo siguiente: personal empleado, registros de entradas y salidas del país de instructores o asesores, horas trabajadas, tipo de servicio, recursos empleados, producto final del servicio, registro de videoconferencia para los casos en los cuales se realice el servicio vía online, y demás documentación que aporte a demostrar los servicios intragrupos; la preparación de estos reportes son importantes para la existencia de credibilidad por parte de la Administración Tributaria en el caso de la apertura de un proceso determinativo, mantienen un enfoque preventivo y sirven como herramienta para su defensa.

Que existan convenios electrónicos interinstitucionales entre la Administración Tributaria y las demás instituciones que le permita verificar de forma rápida y oportuna los registros de migración, con la finalidad de corroborar la entrada y salida de los extranjeros, que se trasladan a sus empresas relacionadas domiciliadas en el Ecuador con el objetivo de impartir sus conocimientos intelectuales o que se encargan de la implementación de alguna maquinaria o equipo específicas para sus procesos de producción o comercialización, de esta manera se evidencia la efectiva participación de un funcionario de alguna de las partes relacionadas del exterior y la prestación de su servicio.

Y no menos importante se recomienda que la Administración Tributaria realice monitoreos a todas las empresas que realicen operaciones con sus relacionadas en los cuales se puedan conocer todas las funciones que realiza el miembro del grupo encargado de dar un servicio



específico del cual se está obteniendo el beneficio que se hubiese estado dispuesto a pagar si lo hubiese prestado un independiente, esto podría beneficiar a ambas partes, con el fin de evitar en un futuro el desgaste de recursos tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente al momento de realizar un proceso determinativo.

## Bibliografía

- Amílcar Herrera, L. C. (1994). *Las nuevas tecnologías y el futuro de América Latina: riesgo y oportunidad*. México: Siglo veintiuno editores s.a.
- Capra, F. (1998). *El punto crucial: ciencia, sociedad y cultura naciente*. Buenos Aires: Editorial Tronquel S.A.
- Caribe, C. E. (2014). *La inversión extranjera para América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.
- España, C. I. (06 de 2003). Trans/Multinacionales en América Latina: Las privatizaciones. Colombia. Obtenido de [www.nodo50.org/derechosparatodos/Areas/AreaTN1.htm](http://www.nodo50.org/derechosparatodos/Areas/AreaTN1.htm)
- Europea, C. (2011). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo*. Bruselas.
- Fausto Maldonado, A. P. (2014). El dinamismo de la empresa ecuatoriana. *Revista Ekos Negocios* , 113.
- Gitman, L. J. (2003). *Principios de Administración Financiera*. México: Pearson Educación.
- Gomis, J. C. (2014). *Economías Latinoamericanas: Como avanzar mas allá del ingreso medio*. Santiagp de Chile: Cecilia Barria.
- Internas, S. d. (2013). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno*.
- López, S. (2012). El precio de transferencia en intangibles y servicios intragrupo. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Mariñas, J. S. (2009). *Tributación de las operaciones vinculadas y su documentación. Ejemplos prácticos* . Madrid: Grupo Editorial El Derecho y Quantor.
- Norberto Pablo Campagnale, S. G. (2000). *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires: La Ley.

- Nuria Esmeralda Carracedo González, A. C.-H. (2008). *Impuesto sobre sociedades: Guía*. Madrid: Wolters Kluwer España S.A.
- OCDE. (2003). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. París: OECD Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- Ramírez, M. L. (2003). *Casos prácticos sobre los precios de transferencias*. México DF: Empresa Líder.
- Rivas, N. (2000). *Planificación Tributaria, teorías y factores a considerar*. Santiago de Chile: Magril Ltda.
- Sánchez, E. F. (2010). *Administración de empresas: Un enfoque interdisciplinar*. Madrid.
- Sánchez, J. M. (2001). *Economía y globalización, de menos a más*. Quito: Ediciones Abya-Yala .
- Sutcliffe, B. (2005). *100 imágenes de un mundo desigual*. Barcelona: Icaria Editorial S.A.
- UNCTAD, C. d. (2014). *Informe sobre las inversiones en el mundo 2014*. Nueva York y Ginebra: Naciones Unidas.
- Villalobos, J. L. (2001). *Matemáticas Financiera*. México: Pearson Educación.
- Vitale, L. (2009). *Los principales períodos de la historia de América Latina*. Santiago de Chile: Editorial LOM.
- Viveros, J. C. (2012). *La importancia de las multinacionales en la sociedad global* . México: Juan Pablos Editor.
- Work, G. P. (2016). [www.greatplacetowork.com.ec](http://www.greatplacetowork.com.ec). Recuperado el 15 de 01 de 2016