

## Precios de Transferencia Safe Harbour - Una Alternativa

COMENTARIOS DE ADRIANA HERNANDEZ, SOCIA DE TRANSFER PRICING SERVICES SC DE MEXICO SOBRE SU APLICABILIDAD EN EL SECTOR AGRICOLA DE ECUADOR

### Opinión

Hernán Sánchez - Socio Tax  
Baker Tilly Ecuador

#### Autoconsumo en Servicios

A propósito de las publicaciones del Diario el Telégrafo de la semana pasada, en relación a conceptos vertidos por el Director del Servicio de Rentas Internas y soportados por varios colegas, entre ellos quien representa al Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, en relación a que las publicaciones en prensa de la denominada "Campaña Más Respeto" deberían pagar IVA, pues como lo recoge el medio, "toda publicidad, sea de cortesía, gratuidad o por venta que se realice, debe cancelar el respectivo impuesto". Según el Telégrafo "el titular del IIC aclaró que en el momento en que el medio de comunicación emite una publicación evade el pago de un impuesto por una no facturación, entonces toda publicación que se publica en un medio de comunicación debe pagar IVA; en forma interna la compañía o el medio debió haber hecho esa factura para retribuirle ese IVA al Estado".

La Ley de Régimen Tributario Interno grava las transferencias de bienes corporales muebles, derechos de autor, propiedad intelectual y conexos y los servicios según la Ley. Dentro de las transferencias se establece que aún las transferidas gratuitamente o autoconsumidas por el contribuyente se consideran para la gravación del IVA. En tal sentido un servicio gratuito no estaría dentro de los parámetros que determinen el pago de IVA, a pesar de lo indicado por el Diario

Ventajosamente para los medios de prensa, el propio Director del Servicio de Rentas Internas ha reconocido el criterio en este sentido y ha descartado que se pretenda perseguir el impuesto en las publicaciones gratuitas efectuadas.

Sus comentarios son importantes escríbame a [hsanchez@bakertillyecuador.com](mailto:hsanchez@bakertillyecuador.com)

### ANTECEDENTES

La regulación en materia de precios de transferencia a nivel internacional tiene como objetivo primordial que los tributos se paguen en el país donde efectivamente se generan las utilidades y no en el régimen que ofrezca regulaciones fiscales más favorables. En ese orden de ideas, los primeros países en establecer reglas fueron algunos miembros de la OCDE y en los últimos años estas reglas han llegado a varios países de Latinoamérica, entre ellos Ecuador.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Capítulo IV referente a la Depuración de Ingresos ha incluido una Sección Segunda para incluir normas respecto de precios de transferencia:

"Se establece el régimen de precios de transferencia **orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas**, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes. (Énfasis añadido)"

Las guías de la OCDE utilizan como base de regulación de los precios de transferencia el Principio de Plena Competencia o "Arm's Length Principle". Aunque el concepto de régimen de precios de transferencia arriba mencionado no hace referencia explícita a como se van a regular las transacciones entre partes relacionadas, si se incluye dentro de esa misma sección el concepto de plena competencia:

"Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes

de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición."

Dicho concepto es el mismo concebido en las guías de la OCDE. Posteriormente, la norma señala que el Reglamento es el que establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia. Por lo que, resumiendo, el régimen de precios de transferencia consiste en regular con fines tributarios las transacciones entre empresas relacionadas, atendiendo al principio de plena competencia mediante la aplicación de alguno de los seis métodos señalados en el Reglamento y, en su caso, someter a imposición las utilidades que se pudieron haber generado.

Lo anterior se cumple con lo que en la práctica generalizada se conoce como: estudio de precios de transferencia. Sin embargo, existen casos que por sus particularidades requieren de un tratamiento distinto, según se explica a continuación:

### En este número

- Precios de Transferencia Safe Harbour

1 a 3



BAKER TILLY  
ECUADOR

## GUIAS DE LA OCDE ACUERDO ANTICIPADO DE PRECIOS Y SAFE HARBOUR

### Acuerdo Anticipado de Precios

El acuerdo anticipado de precios (APA: Advance Pricing Arrangement) es una opción contemplada en las guías de la OCDE y consiste en el acercamiento del contribuyente con la administración tributaria para, mediante un proceso de negociación, llegar a un acuerdo anticipado sobre los criterios a utilizar en la fijación del precio de transferencia entre las empresas relacionadas. Los APAs intentan reemplazar los mecanismos tradicionales: administrativos, judiciales y de tratados internacionales, para resolver problemas de precios de transferencia. El APA es mucho más útil cuando los mecanismos tradicionales (aplicación de algún método) han fallado o implica una dificultad importante su aplicación.

El APA sí se encuentra contemplado dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, conforme a lo siguiente:

“La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.”

En resumen, el APA consistiría en acercarse al Servicio de Rentas Internas para negociar el acuerdo de precios. Sin embargo, la ley le atribuye un carácter vinculante por cinco ejercicios fiscales.

### Safe Harbour

La directriz 4.94 de las guías de la OCDE señala que la aplicación del principio de plena competencia puede ser un proceso intenso y requerir de un juicio apropiado, pudiendo presentar incertidumbre o imponer pesadas cargas administrativas a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias, lo cual puede agravarse por la complejidad de las reglamentaciones y de las formalidades que los contribuyentes deben cumplir. Al evaluar estos elementos, los países miembros de la OCDE consideraron apropiado establecer regímenes de protección o “Safe Harbour” para precios de transferencia.

Las dificultades que suscita la aplicación del principio de plena competencia pueden ser atenuadas si, en determinados casos, los contribuyentes se adaptaran, en sus precios de transferencia, a un conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serían automáticamente aceptados por la Administración tributaria nacional. En este sentido, el “Safe Harbour” representaría una reglamentación aplicable a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple.

El Safe Harbour tiene dos vertientes consistentes en: la exoneración total, para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, o; la obligación de ajustarse a diversas reglas de procedimiento específicas a ese sector de contribuyentes. En el caso de las reglas específicas, el ejemplo consiste en establecer los precios de transferencia o los resultados de una manera particular a través de un método simplificado establecido por la administración tributaria.

A este respecto la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dispone:

“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,
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.”

Tal disposición no puede ser calificada como un Safe Harbour, ya que no cumple con las dos características principales consistentes en ser aplicable a una categoría determinada de contribuyentes por las dificultades que implica la metodología tradicional a esa categoría dada. La disposición es una generalidad que recae en arbitrariedad al requerir el mismo impuesto de todos los contribuyentes por igual.

La directriz 4.98 resume los factores que soportan la aplicación de un Safe Harbour como sigue: “Los principales objetivos de los Safe Harbour son los siguientes: simplificar el cumplimiento del principio de plena competencia en las operaciones

vinculadas para un sector determinado de contribuyentes; otorgar a ese mismo sector de contribuyentes la seguridad de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la Administración tributaria sin comprobación posterior; y, por último, beneficia a la propia Administración tributaria al evitarle mayor análisis o auditoría a los precios de transferencia de esos contribuyentes.

### CASO MEXICO: MAQUILADORAS

En el año de 1995, con su ingreso como país miembro de la OCDE, México firmó varios compromisos, entre ellos la inclusión de políticas en materia de precios de transferencia dentro de su legislación fiscal. El primer sector al que se le aplicaron esas reglas fue la industria maquiladora y una de las formas de cumplimiento con precios de transferencia fue el Safe Harbour, el cual a la fecha sigue vigente.

La industria maquiladora consiste en una serie de empresas instaladas a lo largo de la frontera con los Estados Unidos de América, dedicadas a la manufactura o ensamblaje, pero utilizando los activos e inventarios propiedad del residente en el extranjero. De esta manera, la maquila no cuenta con activos ni inventarios propios, los cuales ingresan bajo un régimen de importación temporal que no cubre impuestos, ya que serán retornados al extranjero, y su ingreso se origina del servicio prestado. El origen de la maquila se debe al menor costo de la mano de obra mexicana con respecto de la estadounidense y por tanto, a la reducción de costos de producción.

De acuerdo a la legislación mexicana, los Establecimientos Permanentes de residentes en el extranjero están obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta de la misma manera que cualquier empresa residente en México, a una tasa corporativa vigente del 30%. El establecimiento permanente consiste básicamente en cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen total o parcialmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. La ley entiende como establecimientos permanentes, entre otros, a las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Con base en ello, la actividad de maquila constituiría un establecimiento permanente. Sin embargo, en un principio, para que las maquiladoras no tributaran como tales, sino solo pagaran los impuestos correspondientes a su actividad de servicios,

debían cumplir con las reglas de precios de transferencia, con dos opciones de cumplimiento: el APA o el Safe Harbour. El primer Safe Harbour, consistió en declarar una utilidad base para pago de impuestos de al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila.

Para llegar a ese 5% se consideraron 2 elementos principales: la tasa de retorno reconocida y aceptada mundialmente para la industria de subcontratos y un impuesto mínimo a cubrir en México. En ese tiempo estaba vigente la Ley del Impuesto al Activo, cuya finalidad era gravar los activos del contribuyente a una tasa del 2%, ese impuesto actuaba como complementario del ISR: Impuesto Sobre la Renta, ya que si las empresas no generaban utilidades, no pagarían ISR, pero si pagarían el tributo complementario a esa tasa mínima. Así se consiguió que al fijar el Safe Harbour para las maquilas al 5% del valor de los activos, se pagara un ISR que numéricamente representaba al menos ese 2% de impuesto complementario.

El Safe Harbour cumplía con las características señaladas por la OCDE: aplicaba a un sector específico de contribuyentes bajo reglas más simples de precios de transferencia y fijando los precios de transferencia con base en las características propias de esos contribuyentes. Aunque cuando los activos no eran de su propiedad, se obligó a las maquiladoras a una tributación mínima que se quedaba en el Estado mexicano y se evitó el traslado de las utilidades a los Estados Unidos, ya que la mayoría de las maquiladoras hasta esa fecha declaraban pérdidas operativas. En resumen, mediante el Safe Harbour se repartió la potestad tributaria entre los dos países, obligando al pago del tributo en los dos lados de la frontera.

Actualmente, la industria maquiladora es el único sector en México que cuenta con reglas de Safe Harbour. Sin embargo, el Safe Harbour vigente consiste en la utilidad fiscal que resulte mayor del 6.9% de los activos o el 6.5% de los costos y gastos de operación.

El Safe Harbour de las maquiladoras se obtuvo después de varios procesos de negociación entre la administración tributaria y los contribuyentes, los cuales requerían reglas claras de cumplimiento y certidumbre jurídica, ya que durante los primeros años de la legislación en precios de transferencia fueron el sector utilizado como ensayo prueba y error, estando sujetos a varios cambios en sus reglas de determinación de precios de transferencia.

## ECUADOR: ALTERNATIVA DE SAFE HARBOUR

Actualmente, en Ecuador, las empresas que están siendo objeto de revisión en materia de precios de transferencia son aquellas que desarrollan actividades agrícolas. Esas compañías han cumplido con el Régimen de Precios de Transferencia a través de la metodología tradicional: los estudios de precios de transferencia aplicando uno o varios de los seis métodos contemplados en el Reglamento.

Aunque el artículo 81 del Reglamento señala que para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los seis métodos para reflejar el principio de plena competencia, el artículo 86 establece un orden de prelación de métodos, es decir el orden en que han de aplicarse esos seis métodos, dependiendo de su compatibilidad con el giro del negocio.

El primer método en el orden de prelación es el Método del Precio Comparable no Controlado, el cual consiste en comparar precios facturados entre partes relacionadas, con el precio facturado con o entre partes independientes. Sin embargo, para el caso de operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios, la Ley vigente señala lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos precedentes cuando se trate de exportaciones e importaciones realizadas con partes relacionadas que tengan por objeto cualquier producto primario agropecuario, recursos naturales no renovables y en general bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente ecuatoriana de la exportación, el de precio comparable no controlado, considerándose como tal a efectos de este artículo el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario internacional.”

Con base en lo anterior, si en actividades agropecuarias de exportación existe un intermediario, se pretende la eliminación del efecto de pago a ese intermediario para tributar con base en el precio de venta pagado por el consumidor final. Existen dos elementos a considerar: una prohibición implícita de trabajar con intermedia-

rios o determinar ingresos con base en un precio pagado al final de una cadena productiva, sin olvidar que no existen precios de mercados reconocidos disponibles para todos los productos del día de la carga de la mercadería.

En este último caso se presentan tres condiciones propicias para la creación de un Safe Harbour: la carga administrativa excesiva al contribuyente, el difícil cumplimiento con lo señalado en la legislación y las necesidades de un sector específico de contribuyentes.

Sin embargo, para lograr un Safe Harbour, esos contribuyentes tendrían que acercarse al SRI para solicitarlo y negociarlo, presentando las características específicas de su sector, ya que como se comentó con anterioridad la norma que exonera de la presentación de estudios de precios, a través de un impuesto causado superior al 3% de los ingresos gravables es arbitraria y general, y no representa un Safe Harbour al no contemplar las particularidades de cada sector.

## ADRIANA HERNANDEZ, SOCIA DE TRANSFER PRICING SERVICES SC

### Servicios en Precios de Transferencia

En Alianza con Transfer Pricing Services SC de México, líderes en Precios de Transferencia a nivel regional prestamos los siguientes servicios:

- Análisis de las transacciones con partes relacionadas internas y externas.
- Levantamiento de las transacciones con partes relacionadas y detección de los riesgos en precios de transferencia.
- Asesoría en la preparación del Anexo e Informe Integral de Precios de Transferencia.
- Auditoría de precios de transferencia.
- Asistencia en notificaciones.

#### Contacto

Ana Córdova

Baker Tilly Ecuador Cía. Ltda.

2266283 2266284

acordova@bakertillyecuador.com