

Precios de transferencia en Ecuador: análisis jurídico del principio de plena competencia, la carga de la prueba y los desafíos de fiscalización de las operaciones entre partes relacionadas.

Transfer pricing in Ecuador: legal analysis of arm's length, burden of proof and tax audit challenges in related-party transactions.

Preços de transferência no Equador: análise jurídica da plena concorrência, ônus da prova e fiscalização de operações entre partes relacionadas.

Jonathan Eduardo López Poveda
Universidad Técnica Particular de Loja
Ecuador
info@lopezygomez.com
<https://orcid.org/0009-0009-7058-4279>

Nathalie Fernanda Gómez Suárez
Universidad Técnica Particular de Loja
Ecuador
gerencia@lopezygomez.com
<https://orcid.org/0009-0002-2227-7599>

Forma de citación en APA, séptima edición.

López, J., y Gómez, N. (2026). *Precios de transferencia en Ecuador: análisis jurídico del principio de plena competencia, la carga de la prueba y los desafíos de fiscalización de las operaciones entre partes relacionadas*. Revista Ibero Research, 1(6), 601 – 641.

Fecha de presentación: 10/08/2026

Fecha de aceptación: 16/08/2026

Fecha de publicación: 18/08/2026

Resumen

El régimen ecuatoriano de precios de transferencia enfrenta una tensión entre la exigencia material de plena competencia y la posibilidad efectiva de demostrarla durante la fiscalización y el litigio, por ello se analizó la estructura jurídica vigente, la distribución funcional de la carga probatoria y los principales obstáculos de control en operaciones entre vinculadas, mediante un diseño documental mixto de predominio cualitativo, con análisis doctrinal, normativo, jurisprudencial y codificación descriptiva de quince fuentes publicadas o vigentes entre 2022 y 2026, los resultados mostraron alta densidad regulatoria en documentación y control, una obligación técnica intensa para sustentar comparabilidad y trazabilidad, y un deber correlativo de motivación y prueba administrativa cuando se pretende sostener un ajuste, además se identificaron como desafíos recurrentes la calidad de comparables, el acceso a información, las operaciones complejas y la coordinación internacional, se concluyó que la eficacia del sistema depende de articular documentación verificable, contradicción probatoria y fiscalización basada en riesgo, con criterios transparentes compatibles con las referencias internacionales aplicables.

Palabras clave: motivación administrativa; comparabilidad económica; evidencia tributaria; transparencia fiscal; riesgo tributario.

Abstract

The Ecuadorian transfer pricing regime faces tension between the substantive arm's length requirement and the practical possibility of proving compliance during tax audits and litigation, therefore the current legal structure, the functional allocation of the evidentiary burden and the main control obstacles in related transactions were examined through a mixed documentary design with qualitative predominance, combining doctrinal, regulatory, case law and descriptive coding analysis of fifteen sources published or in force between 2022 and 2026, the results showed high regulatory density in documentation and control, an intensive technical duty to support comparability and traceability, and a correlative duty of administrative reasoning and proof when an adjustment is pursued, recurrent challenges were also identified in comparable data quality, access to information, complex transactions and international coordination, it was concluded that effectiveness depends on combining verifiable documentation, evidentiary contradiction and risk based auditing with transparent criteria compatible with applicable international references.

Keywords: administrative reasoning; economic comparability; tax evidence; fiscal transparency; tax risk.

Resumo

O regime equatoriano de preços de transferência enfrenta uma tensão entre a exigência material de plena concorrência e a possibilidade efetiva de demonstrá-la durante a fiscalização e o contencioso, por isso foram analisadas a estrutura jurídica vigente, a distribuição funcional do ônus probatório e os principais obstáculos de controle nas operações entre vinculadas, mediante desenho documental misto com predominância qualitativa, integrando análise doutrinária, normativa, jurisprudencial e codificação descritiva de quinze fontes publicadas ou vigentes entre 2022 e 2026, os resultados mostraram elevada densidade regulatória em documentação e controle, intenso dever técnico de sustentar comparabilidade e rastreabilidade, e dever correlato de motivação e prova administrativa quando se pretende manter um ajuste, também foram identificados desafios recorrentes quanto à qualidade dos comparáveis, acesso à informação, operações complexas e coordenação internacional, concluiu-se que a eficácia do sistema depende da articulação entre documentação verificável, contraditório probatório e fiscalização baseada em risco, com critérios transparentes compatíveis com as referências internacionais aplicáveis.

Palavras-chave: motivação administrativa; comparabilidade econômica; evidência tributária; transparência fiscal; risco tributário.

Introducción

La tributación de operaciones entre entidades vinculadas ocupa un espacio central en la protección de la base imponible porque la fijación de precios, márgenes, regalías, intereses y contraprestaciones intragrupo puede alterar la localización del resultado tributario sin modificar necesariamente la realidad económica del conjunto empresarial, frente a esa posibilidad se exige que las condiciones pactadas reflejen las que habrían sido acordadas por partes independientes, criterio que en Ecuador se articula mediante el principio de plena competencia y un sistema de comparabilidad jurídica y económica con referencia técnica internacional compatible con la normativa interna (SRI, 2025b; SRI, 2025; OCDE, 2022).

La dificultad jurídica no se agota en reconocer el principio de plena competencia, pues su aplicación depende de reconstruir una transacción controlada, delimitar funciones, activos y riesgos, identificar condiciones contractuales relevantes, elegir un método de valoración, depurar comparables y justificar ajustes que permitan neutralizar diferencias materiales, de modo que el problema se desplaza desde una regla aparentemente sencilla hacia una operación probatoria compleja en la que confluyen información contable, contratos, bases de datos, análisis económico, evidencia sectorial y razonamiento administrativo, con consecuencias directas para la seguridad jurídica y la capacidad de control tributario (SRI, 2024; OCDE, 2022).

El problema de investigación surge cuando esa carga técnica del contribuyente se confronta con el deber de la administración de motivar los ajustes y acreditar los hechos en los que se apoya una obligación tributaria impugnada, la jurisprudencia contencioso tributaria publicada en 2024 recuerda que, respecto de actos tributarios controvertidos, corresponde a la administración probar los hechos o actos del contribuyente de los que se concluya la existencia y cuantía de la obligación, de modo que la presunción de

legitimidad del acto no elimina la necesidad de una construcción fáctica suficiente y comprobable cuando se debate judicialmente una glosa (Corte Nacional de Justicia, 2024; Corte Nacional de Justicia, 2024).

La relevancia del análisis se justifica por la doble finalidad de proteger la recaudación frente a desplazamientos artificiales de beneficios y preservar garantías de legalidad, motivación, contradicción y seguridad jurídica, un sistema eficaz no puede descansar exclusivamente en mayores exigencias documentales ni en mayores facultades de información, pues también requiere reglas operativas que permitan comprender qué debe probarse, quién se encuentra en mejor posición de aportarlo, cómo se valora la confiabilidad de los comparables y qué grado de explicación debe contener un ajuste para ser reproducible y revisable, en especial cuando la información económica admite rangos y no valores únicos (OCDE, 2022; Naciones Unidas, 2024).

El objetivo general consistió en analizar jurídicamente el régimen ecuatoriano de precios de transferencia a partir del principio de plena competencia, la distribución funcional de la carga de la prueba y los desafíos de fiscalización de operaciones entre partes relacionadas, como objetivos específicos se estableció sistematizar la arquitectura normativa y técnica vigente, identificar las cargas documentales y probatorias en las fases de cumplimiento.

La hipótesis de trabajo sostuvo que la eficacia del régimen ecuatoriano depende menos de la existencia formal del principio de plena competencia que de la calidad de la documentación, la delimitación de las cargas probatorias y la capacidad técnica para convertir información económica en ajustes suficientemente motivados, por ello se esperó encontrar una regulación extensa en obligaciones y métodos.

Metodología

Se aplicó un enfoque mixto de predominio cualitativo con finalidad jurídico documental, se integró análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial con una codificación cuantitativa descriptiva destinada únicamente a medir recurrencia temática dentro del corpus seleccionado, no se procuró estimar tasas reales de incumplimiento, frecuencia de auditorías ni montos de ajustes fiscales, debido a que esas variables requieren bases administrativas completas que no fueron utilizadas, la combinación metodológica permitió conservar la profundidad interpretativa propia del análisis jurídico y añadir una representación reproducible de los asuntos que reciben mayor tratamiento en las fuentes revisadas.

Se adoptó un tipo de investigación descriptivo y explicativo, se describieron reglas sobre plena competencia, comparabilidad, métodos, documentación, fiscalización y prueba, y posteriormente se examinó la relación funcional entre esas reglas para explicar por qué determinados problemas de control aparecen de manera recurrente, el diseño fue no experimental, transversal y documental, con fecha de corte al dieciocho de agosto de 2026, de modo que no se manipularon variables ni se realizaron intervenciones sobre contribuyentes, funcionarios o expedientes reservados, y toda inferencia se mantuvo limitada al contenido públicamente verificable de las fuentes seleccionadas.

La población documental se delimitó a fuentes ecuatorianas e internacionales con relación directa con precios de transferencia, evidencia tributaria, fiscalización de operaciones vinculadas o transparencia internacional, se consideraron textos legales consolidados, reglamentos, resoluciones, fichas técnicas, información institucional vigente, jurisprudencia publicada, directrices multilaterales, bases comparadas regionales y literatura académica especializada, la muestra final quedó integrada por

quince fuentes publicadas o vigentes principalmente entre 2022 y 2026, seleccionadas por pertinencia temática, actualidad, autoridad institucional, trazabilidad y disponibilidad de contenido suficiente para codificación.

Se aplicaron como criterios de inclusión la existencia de tratamiento explícito de al menos una dimensión analítica, la vigencia o publicación dentro del período de estudio, la procedencia oficial o académica identificable y la posibilidad de verificar fecha, autoría institucional o resolución correspondiente, se excluyeron blogs comerciales, materiales promocionales, duplicados, resúmenes sin acceso a contenido sustantivo y fuentes desactualizadas cuando existía una versión oficial consolidada más reciente, asimismo se evitó utilizar estadísticas no acompañadas de metodología o datos que pudieran confundirse con resultados empíricos de fiscalización ecuatoriana.

La búsqueda se realizó mediante consulta dirigida en los portales del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial y decisiones judiciales publicadas, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Naciones Unidas y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, además se consultó literatura académica de acceso público relacionada con prueba tributaria y plena competencia, se emplearon combinaciones de términos como precios de transferencia Ecuador, principio de plena competencia, carga de la prueba tributaria, comparables, Informe Integral de Precios de Transferencia, auditoría de partes relacionadas, transfer pricing compliance assurance y country by country reporting.

Se utilizó una matriz de extracción documental como instrumento principal, se registraron identificación de la fuente, tipo documental, año, función jurídica o técnica, reglas sobre plena competencia, obligaciones de documentación, elementos probatorios, facultades de control, mecanismos sancionatorios, tratamiento de comparables, referencia internacional y problemas de fiscalización, cada fuente recibió además una

codificación binaria de presencia o ausencia en cinco dimensiones analíticas, plena competencia y comparabilidad, documentación y deberes formales, dimensión probatoria, fiscalización y control, y alineación internacional, sin asignar puntuaciones de calidad normativa ni eficacia material.

La dimensión probatoria se codificó únicamente cuando la fuente trató de manera expresa deberes de soporte, carga de acreditación, prueba, papeles de trabajo, motivación fáctica o mecanismos de contradicción, la dimensión de fiscalización se codificó cuando existió referencia a control, auditoría, determinación, sanciones, análisis de riesgo o uso administrativo de información, la alineación internacional se marcó cuando se incorporaron directrices de la OCDE, transparencia BEPS, intercambio de información, reporte país por país o prácticas comparadas, estos criterios se definieron antes del conteo para reducir cambios posteriores motivados por los resultados.

Se procesó la matriz mediante estadística descriptiva simple, se calcularon frecuencias absolutas y porcentajes respecto de las quince fuentes, también se clasificó la muestra por tipo documental y se realizó una segunda codificación orientada a seis desafíos de fiscalización, trazabilidad documental, comparabilidad y acceso a datos, operaciones complejas, carga probatoria y motivación, coordinación internacional, e información reservada o de terceros.

El análisis jurídico se desarrolló por triangulación de niveles normativos y funcionales, primero se identificó la regla ecuatoriana vigente, después se contrastó con el criterio técnico internacional incorporado o utilizado como referencia, y finalmente se examinó su incidencia probatoria mediante jurisprudencia y literatura reciente, en caso de tensión se otorgó prioridad a la norma ecuatoriana vigente y se utilizó la referencia internacional como criterio técnico auxiliar, esta secuencia evitó presentar las directrices

multilaterales como fuente sustitutiva de la ley nacional y permitió diferenciar obligación jurídica, técnica de valoración y buena práctica administrativa.

Se incorporó una matriz específica de cargas por fase para distinguir cumplimiento ordinario, preparación documental, determinación administrativa e impugnación, en cada fase se identificó el objeto de prueba, la parte que posee inicialmente la información, el medio probatorio esperable y el estándar funcional de actuación, la finalidad no consistió en formular una teoría procesal general sino en mostrar que la disponibilidad de evidencia cambia a lo largo del procedimiento.

Las consideraciones éticas se concentraron en integridad de fuentes, transparencia metodológica y protección de información, no se recopilaron datos personales ni se trabajó con contribuyentes identificables, expedientes reservados, declaraciones tributarias individuales o entrevistas, se conservaron las referencias de cada afirmación jurídica y se evitó presentar las frecuencias de codificación como resultados oficiales del Servicio de Rentas Internas, además se reconoció que la investigación documental no permite evaluar percepciones de funcionarios, costos privados de cumplimiento ni resultados estadísticos de auditorías que no formen parte del corpus público.

La reproducibilidad se aseguró mediante un esquema de categorías definido, una lista cerrada de quince fuentes y una regla de conteo binaria, la matriz resumida se conservó como base directa de los conteos presentados en resultados y las cifras de tablas y gráficos pueden recomponerse a partir de esos criterios, mientras que las conclusiones jurídicas dependen de interpretación razonada y por ello se apoyan en concordancias entre ley, reglamento, documentación técnica, decisiones judiciales y referencias multilaterales.

Resultados

Los resultados se organizaron conforme a los cuatro objetivos específicos, primero se sistematizó la arquitectura jurídica y técnica del régimen, después se identificó la distribución de cargas documentales y probatorias por fase, en tercer lugar se clasificaron los desafíos de fiscalización y finalmente se cuantificó la recurrencia temática dentro del corpus, la presentación combina resultados normativos y descriptivos, en todos los casos se mantiene la distinción entre datos extraídos de documentos públicos y valoración crítica posterior, la cual se desarrolla de forma principal en la sección de discusión.

La revisión confirmó que el régimen ecuatoriano se construye mediante capas normativas complementarias, la ley define el principio y los criterios de comparabilidad, el reglamento desarrolla métodos, rango, consultas previas, referencia técnica y uso de información, las resoluciones y fichas estandarizan obligaciones y sanciones, el Código Tributario regula deberes formales y potestades generales, mientras que la jurisprudencia delimita exigencias probatorias en la impugnación, esta estructura ofrece múltiples puntos de control y al mismo tiempo exige coordinación interpretativa para evitar que una regla técnica sea tratada como si tuviera el mismo rango o función que una regla legal.

Arquitectura normativa y técnica del régimen

En el primer objetivo se observó una coincidencia consistente entre la definición legal ecuatoriana y la referencia internacional sobre el propósito de la plena competencia, la transacción vinculada debe analizarse como si sus condiciones hubieran sido acordadas entre independientes en circunstancias comparables, sin que ello implique buscar un precio único en toda situación, pues la normativa reglamentaria admite rangos derivados de operaciones comparables y utiliza la mediana cuando el valor examinado queda fuera

del intervalo aplicable, por lo que la determinación exige una secuencia de delimitación, comparación, método y ajuste antes de concluir una diferencia tributaria (SRI, 2025b; SRI, 2025c).

Los criterios de comparabilidad detectados abarcaron la naturaleza y características de la operación, las funciones efectivamente realizadas, los activos utilizados, los riesgos asumidos, las condiciones contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias comerciales, esta configuración obliga a que el contrato no se analice de manera aislada y a que el comportamiento económico sea contrastado con la asignación formal de riesgos, de igual modo exige identificar diferencias que afecten materialmente precio o margen y determinar si pueden neutralizarse mediante ajustes técnicamente razonables, lo que convierte la comparabilidad en el núcleo factual del principio de plena competencia (SRI, 2025b; OCDE, 2022).

En materia metodológica se verificó la disponibilidad reglamentaria del método de precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, distribución de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad operacional, la selección no se resuelve por preferencia nominal sino por adecuación a las características de la operación y calidad de la información, además las normas técnicas emitidas por el Servicio de Rentas Internas pueden establecer pautas y prelación, y en lo no previsto se utiliza la referencia técnica internacional en cuanto resulte congruente con el ordenamiento ecuatoriano, por lo que la motivación metodológica debe ser visible y no meramente conclusiva (SRI, 2025c).

El régimen formal mostró una secuencia de obligaciones que inicia con la identificación y declaración de operaciones entre vinculadas y se intensifica al superar los umbrales aplicables, la información institucional vigente señala un monto acumulado superior a tres millones de dólares para presentar el anexo y superior a diez millones para presentar

adicionalmente el informe integral, la utilidad de estos instrumentos no se limita al cumplimiento formal porque permiten anticipar el perfil transaccional, la metodología utilizada y los comparables seleccionados, elementos que después pueden ser contrastados con declaraciones, estados financieros, contratos y fuentes externas durante una determinación (SRI, 2026).

La ficha técnica de estandarización mostró que el informe integral funciona como expediente económico de la política aplicada, se exige describir grupo, organización, operaciones, mercado, compañía local, análisis funcional, metodología, indicadores y comparables, además el análisis debe encontrarse justificado mediante papeles de trabajo y documentos soporte, lo que refuerza la trazabilidad entre datos fuente y conclusión, este resultado permite identificar una carga documental de intensidad elevada para quienes superan el umbral y explica por qué la calidad de archivo, segmentación contable y consistencia contractual se convierten en variables jurídicas relevantes durante la fiscalización (SRI, 2024a).

Las consecuencias por incumplimiento formal también mostraron un diseño escalonado, la resolución emitida en 2024 regula sanciones por no presentación, presentación incompleta, inexacta, con errores o tardía del informe o del anexo, con cuantías diferenciadas según el tipo de contribuyente y un límite que puede alcanzar quince mil dólares por obligación en los supuestos regulados, la existencia de sanción autónoma confirma que el régimen protege no solo el resultado material de plena competencia sino también la disponibilidad oportuna de información estandarizada para control, aspecto que incrementa el valor preventivo de la documentación (SRI, 2024b).

La Tabla 1 sintetiza las capas normativas y técnicas identificadas, se incorporaron únicamente fuentes con función directa dentro del régimen ecuatoriano y se distinguió entre norma sustantiva, desarrollo reglamentario, deberes procedimentales,

estandarización técnica, régimen sancionatorio e información operativa, esta clasificación permite observar que el principio de plena competencia no opera de manera autosuficiente y requiere una red de instrumentos que distribuye obligaciones entre valoración económica, conservación de evidencia, presentación de información y potestades de verificación.

Tabla 1. Arquitectura normativa y técnica del régimen ecuatoriano de precios de transferencia

Fuente	Función principal	Incidencia jurídica	Punto crítico de control
Ley de Régimen Tributario Interno, versión vigente 2025	Define régimen, principio y comparabilidad	Base sustantiva para valorar transacciones vinculadas	Delimitación de operación y criterios comparables
Reglamento para la aplicación de la LRTI, versión vigente 2025	Desarrolla métodos, rango, CVP, referencia OCDE y uso de información	Convierte el principio en reglas técnicas aplicables	Selección metodológica, rango y fuentes de información
Código Tributario, versión vigente 2025	Regula deberes formales, exhibición de documentos y potestades generales	Sostiene el procedimiento de verificación y determinación	Colaboración, requerimientos y soporte de hechos
Ficha técnica de estandarización IPT 2024	Estructura contenido, análisis funcional, comparables y papeles de trabajo	Estandariza la evidencia económica entregable	Trazabilidad entre datos, método y conclusión
Resolución NAC-DGERCGC24-000000 20	Regula sanciones vinculadas con anexo e informe	Refuerza cumplimiento formal y oportunidad	Riesgo sancionatorio por omisión o defectos
Resolución NAC-DGERCGC25-000000 12	Reguló extensión extraordinaria para obligaciones del ejercicio 2024	Ajustó temporalmente el calendario aplicable a ese período	Gestión de plazos sin alterar el principio sustantivo
Portal SRI Fiscalidad Internacional 2026	Consolida obligaciones, umbrales y documentos técnicos	Facilita información operativa vigente al contribuyente	Identificación temprana de obligaciones formales

Nota. Elaboración propia a partir de SRI 2024a, SRI 2024b, SRI 2025a, SRI 2025b, SRI 2025c, SRI 2025d y SRI 2026, la referencia a la resolución de 2025 corresponde a una extensión extraordinaria para obligaciones del ejercicio fiscal 2024.

El análisis descriptivo de la Tabla 1 mostró una concentración de obligaciones en la fase previa al ajuste, la ley y el reglamento establecen el marco de valoración, mientras que la ficha técnica y las resoluciones convierten esa valoración en evidencia exigible y verificable, de esta forma la fiscalización puede contrastar no solo el resultado numérico sino la ruta que condujo a él, también se observó que la resolución temporal de 2025

afectó plazos específicos y no modificó los umbrales ni los elementos sustantivos del principio, distinción necesaria para evitar generalizar una medida excepcional como regla permanente.

Carga documental y carga de la prueba

En el segundo objetivo se identificó una diferencia entre carga de documentación y carga procesal de probar el fundamento de un ajuste, durante el cumplimiento ordinario la información sobre contratos, contabilidad, funciones, activos, riesgos y política intragrupo se encuentra principalmente en la esfera del contribuyente y por ello existen deberes de conservación, exhibición y aclaración, en cambio cuando la administración transforma un indicio en glosa debe exponer los hechos, la metodología y la cuantificación que sostienen la diferencia, especialmente si el acto es impugnado y se discute la existencia o monto de la obligación tributaria (SRI, 2025a; Corte Nacional de Justicia, 2024b).

La jurisprudencia revisada mostró que la exigencia de prueba administrativa se vincula con una fundamentación fáctica suficiente, en una decisión publicada en la Edición Jurídica número 469 se recordó el contenido del artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos y se precisó que corresponde a la administración demostrar los hechos o actos atribuidos al contribuyente de los que deriva la obligación y su cuantía, el razonamiento resulta trasladable al análisis de precios de transferencia en cuanto impide que la sola discrepancia con el método declarado sustituya la explicación de por qué las condiciones controladas se apartan de aquellas observables entre independientes (Corte Nacional de Justicia, 2024b).

Una segunda decisión publicada en 2024 reafirmó que, frente a una glosa, la administración debe probar la naturaleza de los valores que pretende someter a imposición cuando esa calificación constituye el fundamento del ajuste, el hallazgo no

significa que el contribuyente quede relevado de acreditar hechos propios que invoca ni de cumplir sus deberes formales, significa que la carga de colaboración no convierte en innecesaria la prueba del presupuesto fáctico del acto, por ello la relación probatoria debe comprenderse como una secuencia en la que cada afirmación relevante necesita respaldo según la información disponible y la fase en la que se formula (Corte Nacional de Justicia, 2024a).

La documentación de precios de transferencia ocupa una posición intermedia dentro de esa secuencia porque se prepara por el contribuyente y puede constituir evidencia favorable a su posición, pero su sola existencia no asegura fuerza probatoria suficiente si presenta inconsistencias, comparables no verificables, segmentaciones no conciliadas o ajustes carentes de soporte, de igual modo su rechazo por la administración no puede descansar únicamente en una preferencia metodológica distinta, se requiere explicar qué defecto afecta la confiabilidad y cómo la alternativa aplicada produce una aproximación más razonable a las condiciones independientes, esta simetría de justificación constituye un resultado central del análisis documental (SRI, 2024a; OCDE, 2022).

La prueba pericial adquiere especial relevancia en controversias de elevada complejidad técnica porque puede traducir modelos financieros, análisis de mercado y criterios estadísticos al lenguaje de la decisión judicial, sin embargo la literatura reciente sobre razonamiento probatorio en Ecuador advierte que la utilidad de la pericia depende de su aptitud para vincular evidencia con hechos controvertidos y no solamente de la autoridad técnica del experto, en una controversia de 2023 relacionada con ajuste de precios de transferencia se destacó precisamente la función de la pericia para sustentar la convicción sobre los hechos relevantes, lo que refuerza la necesidad de metodologías transparentes y replicables (Zumba Barbosa, 2025).

El uso reglamentario de información propia o de terceros por parte de la administración introduce una asimetría que no se resuelve únicamente con reglas de reserva, la fuente puede ser legítimamente confidencial y aun así la decisión debe ofrecer información suficiente sobre criterios de selección, comparabilidad, período, ajustes y razonamiento para permitir contradicción efectiva, por ello se identificó como punto crítico la separación entre identidad o datos protegidos y parámetros metodológicos indispensables para comprender el ajuste, esta distinción resulta especialmente relevante cuando la autoridad dispone de información más rica que la accesible comercialmente al contribuyente (SRI, 2025c).

La carga probatoria también varía según la materia discutida, cuando se debate la efectiva prestación de un servicio intragrupo adquieren relevancia contratos, entregables, comunicaciones, asignación de costos y evidencia de beneficio, cuando se analiza financiamiento son relevantes monto, plazo, moneda, garantías, calificación crediticia y condiciones de mercado, cuando se examinan intangibles se requieren elementos sobre funciones y control de riesgos vinculados con desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación, esta diversidad muestra que la expresión carga de la prueba no describe un documento único sino un conjunto de soportes adecuados a la naturaleza económica de cada transacción (OCDE, 2022; SRI, 2024a).

La Tabla 2 presenta la distribución funcional identificada en cuatro fases, la expresión carga principal se utiliza en sentido operativo para señalar quién posee o debe producir inicialmente la evidencia más directamente relacionada con la afirmación examinada, no se emplea como regla absoluta de inversión probatoria, la finalidad consiste en mostrar que el sistema articula deberes del contribuyente con deberes administrativos de motivación y prueba, por lo que la evaluación de un caso requiere identificar la fase, el

hecho controvertido y la disponibilidad real de la información antes de asignar consecuencias por falta de acreditación.

Tabla 2. Distribución funcional de cargas documentales y probatorias por fase

Fase	Carga operativa predominante	Evidencia característica	Exigencia de calidad	Base principal
Cumplimiento ordinario	Contribuyente respecto de información propia	Contratos, contabilidad, declaraciones, registros de vinculadas	Conservación, consistencia y disponibilidad	Código Tributario y obligaciones formales
Preparación del IPT	Contribuyente respecto de método y soporte	Análisis funcional, comparables, segmentación, ajustes, papeles de trabajo	Trazabilidad y reproducibilidad	Ficha técnica IPT y RLRTI
Determinación administrativa	Administración respecto del ajuste propuesto, con colaboración del contribuyente	Requerimientos, bases de comparación, análisis técnico, conciliaciones y respuesta documental	Motivación fáctica y metodológica suficiente	Código Tributario, LRTI y RLRTI
Impugnación contenciosa	Administración respecto de hechos que sustentan obligación y cuantía, sin excluir prueba de hechos afirmados por quien impugna	Expediente administrativo, documentos, pericia, información contable y económica	Contradicción, pertinencia, valoración razonada	COGEP según jurisprudencia publicada y criterios probatorios

Nota. Elaboración propia a partir de SRI 2024a, SRI 2025a, SRI 2025b, SRI 2025c, Corte Nacional de Justicia 2024a, Corte Nacional de Justicia 2024b y Zumba Barbosa 2025, la matriz describe una distribución funcional y no sustituye las reglas procesales aplicables a cada controversia.

El análisis de la Tabla 2 evidenció que la mayor carga de producción documental se concentra en el contribuyente antes y durante la preparación del informe, mientras que la carga de justificar una glosa aumenta para la administración a medida que el control se transforma en determinación e impugnación, esta transición reduce el riesgo de confundir deber de colaboración con presunción de corrección del ajuste, además se observó que la evidencia preparada tempranamente cumple doble función, facilita cumplimiento y defensa, por lo que la calidad de la documentación ex ante puede disminuir controversias aun cuando no cambie formalmente la distribución procesal de la prueba.

Desafíos de fiscalización de operaciones entre partes relacionadas

En el tercer objetivo se identificó como desafío dominante la trazabilidad documental, la fiscalización requiere poder enlazar el contrato con la conducta efectiva, la conducta con la contabilidad, la contabilidad con la segmentación utilizada, la segmentación con el indicador financiero y el indicador con los comparables seleccionados, cualquier ruptura dentro de esa cadena reduce la posibilidad de reproducir el análisis y aumenta el espacio para discrepancias metodológicas, la ficha técnica de 2024 refuerza esta exigencia al requerir papeles de trabajo y soportes junto con el informe, por lo que la gestión documental se integra directamente con el estándar de control (SRI, 2024a).

El segundo desafío se relacionó con comparabilidad y acceso a información, en mercados pequeños o especializados puede no existir un número suficiente de operaciones independientes públicas, la búsqueda internacional introduce diferencias de mercado, funciones y riesgos que requieren ajustes, y el acceso a bases comerciales puede ser costoso o incompleto, por ello la confiabilidad de la conclusión depende de justificar criterios de búsqueda, filtros, años analizados, motivos de inclusión y exclusión y ajustes aplicados, también se vuelve relevante diferenciar ausencia de comparable perfecto de imposibilidad absoluta de aplicar el principio, pues el régimen opera mediante aproximaciones razonables apoyadas en evidencia (OCDE, 2022).

El tercer desafío se concentró en operaciones complejas, intangibles, servicios intragrupo y financiamientos combinan elementos difíciles de observar en mercados abiertos, en intangibles puede existir divergencia entre titularidad legal y creación de valor, en servicios la utilidad para el receptor puede confundirse con actividades de accionista o duplicadas, y en préstamos intragrupo la tasa nominal no resume por sí sola riesgo, plazo, moneda, garantías y subordinación, la fiscalización exige por ello equipos capaces de integrar derecho tributario, contabilidad, finanzas, economía y análisis

sectorial, con mayor exposición a controversias cuando la evidencia es fragmentaria (OCDE, 2022; Naciones Unidas, 2024).

El cuarto desafío se vinculó con motivación y carga probatoria, la abundancia de información puede generar actos extensos pero no necesariamente verificables, un ajuste sólido debe mostrar qué hecho se considera probado, qué documento o dato lo respalda, cuál es la regla jurídica aplicable, por qué el método utilizado resulta adecuado, cómo se construyó el rango y de qué manera se obtuvo la cuantía final, esta cadena de inferencia es especialmente importante cuando se desecha el estudio presentado por el contribuyente, porque la mera afirmación de insuficiencia no permite identificar si la divergencia surge de datos, método, comparables o interpretación (Corte Nacional de Justicia, 2024b; Zumba Barbosa, 2025).

El quinto desafío se relacionó con coordinación internacional y análisis de riesgo, herramientas como el reporte país por país proporcionan una visión agregada de ingresos, resultados, impuestos, empleados y activos por jurisdicción y fortalecen la selección de casos, sin embargo esa información no sustituye la valoración individual de una transacción ni demuestra por sí misma que un precio se encuentre fuera de plena competencia, por ello se identificó la necesidad de separar la fase de riesgo, donde se admiten indicadores amplios, de la fase de determinación, donde el ajuste requiere hechos específicos, comparabilidad y cuantificación, separación coherente con el uso apropiado de información BEPS (OCDE, 2024).

El sexto desafío se refirió a la utilización de información reservada o de terceros, la facultad reglamentaria puede ampliar considerablemente la capacidad de la administración para detectar márgenes o precios fuera de patrones observables, pero también eleva la exigencia de documentar criterios sin vulnerar confidencialidad, la solución funcional identificada consiste en revelar tanto como sea necesario sobre

metodología, características relevantes, períodos y ajustes para permitir contradicción, sin exponer datos legalmente reservados cuya divulgación resulte prohibida, equilibrio que requiere protocolos claros y una motivación capaz de ser revisada por órganos administrativos o judiciales (SRI, 2025c).

La Tabla 3 ordena los desafíos de fiscalización identificados y vincula cada uno con el riesgo jurídico predominante, la evidencia que permite reducirlo y una respuesta de control compatible con el marco analizado, no se trata de recomendaciones derivadas de encuestas a auditores sino de una síntesis documental de problemas recurrentes en normas, guías y referencias internacionales, la tabla permite observar que los riesgos más relevantes no se resuelven mediante un único incremento de información, pues cada desafío exige calidad, trazabilidad y capacidad de explicar por qué un dato resulta pertinente para una transacción concreta.

Tabla 3. Desafíos de fiscalización y respuestas de control identificadas

Desafío	Riesgo jurídico	Evidencia mitigante	Respuesta de control
Trazabilidad documental	Inconsistencia entre contrato, conducta, contabilidad e IPT	Papeles de trabajo conciliados y soportes fechados	Validación cruzada y reconstrucción de la cadena documental
Comparabilidad y acceso a datos	Selección sesgada o datos insuficientes	Criterios de búsqueda, filtros, ajustes y fuentes verificables	Revisión de comparables y análisis de sensibilidad
Operaciones complejas	Valoración incompleta de intangibles, servicios o financiamientos	Análisis funcional detallado, evidencia de beneficio y variables financieras	Equipos multidisciplinarios y segmentación por transacción
Carga probatoria y motivación	Ajuste difícil de controvertir o revisar	Expediente con vínculo entre hecho, prueba, norma, método y cuantía	Motivación estructurada y respuesta a argumentos relevantes
Coordinación internacional	Uso inadecuado de indicadores agregados como prueba directa	Información BEPS, intercambio y datos transaccionales complementarios	Separar selección de riesgo de determinación individual
Información reservada o de terceros	Asimetría informativa y dificultad de contradicción	Descripción suficiente de criterios, período, ajustes y comparabilidad	Protocolos de confidencialidad con revelación metodológica suficiente

Nota. Elaboración propia a partir de SRI 2024a, SRI 2025c, OCDE 2022, OCDE 2024, Naciones Unidas 2024, CIAT 2023 y jurisprudencia ecuatoriana publicada en 2024, las respuestas expresan síntesis analítica del corpus y no instrucciones oficiales de auditoría.

El análisis de la Tabla 3 mostró que la fiscalización efectiva depende de transformar volumen de información en evidencia explicable, los tres primeros desafíos se concentran en calidad económica y documental, mientras que los tres últimos se relacionan con garantías de procedimiento y gobernanza de información, esta distribución indica que la capacidad técnica y la seguridad jurídica no son objetivos contrapuestos, una mejor identificación de comparables, una segmentación más precisa y una motivación estructurada reducen simultáneamente el riesgo de erosión de base y el riesgo de ajustes difíciles de sostener, lo que desplaza el debate desde mayor control hacia control mejor documentado.

Codificación temática del corpus

En el cuarto objetivo se codificaron quince fuentes bajo cinco dimensiones, la fiscalización y control apareció en la totalidad del corpus porque incluso las fuentes académicas y jurisprudenciales examinadas abordaron consecuencias de determinación, auditoría o controversia, documentación y deberes formales apareció en doce fuentes, plena competencia y comparabilidad en once, alineación internacional en ocho y dimensión probatoria en siete, estos datos no miden importancia normativa ni frecuencia real de casos, únicamente muestran qué temas recibieron tratamiento explícito dentro de la selección documental utilizada.

La menor frecuencia de la dimensión probatoria no implicó menor relevancia jurídica, su presencia se concentró en Código Tributario, jurisprudencia, ficha técnica, base comparada, herramientas de cumplimiento y literatura especializada, mientras que las normas sustantivas de precios de transferencia desarrollaron con mayor intensidad comparabilidad, métodos y obligaciones, la separación documental explica por qué la carga de la prueba puede quedar menos visible para quienes consultan únicamente las

reglas técnicas de valoración, aunque adquiriera centralidad cuando el análisis entra en etapa de determinación o litigio.

La Tabla 4 contiene los resultados cuantitativos de la codificación, cada fuente fue contabilizada una sola vez por dimensión cuando existió tratamiento explícito según los criterios definidos en metodología, la frecuencia se expresa sobre un total de quince documentos y se acompaña de un porcentaje para facilitar comparación, la columna de lectura descriptiva resume el tipo de contenido predominante sin introducir valoración de eficacia, debido a que la muestra fue intencional y no probabilística los porcentajes no deben extrapolarse a toda la producción normativa o académica disponible.

Tabla 4. Frecuencia temática en las quince fuentes del corpus

Dimensión	Fuentes	Porcentaje	Lectura descriptiva
Plena competencia y comparabilidad	11	73.3 %	Concentración en regla sustantiva, comparabilidad y metodología
Documentación y deberes formales	12	80.0 %	Alta recurrencia de obligaciones de soporte, presentación y trazabilidad
Dimensión probatoria	7	46.7 %	Tratamiento focalizado en prueba, papeles de trabajo, motivación o litigio
Fiscalización y control	15	100.0 %	Presencia transversal de control, auditoría, determinación, sanción o riesgo
Alineación internacional	8	53.3 %	Referencia a OCDE, BEPS, cooperación o prácticas comparadas

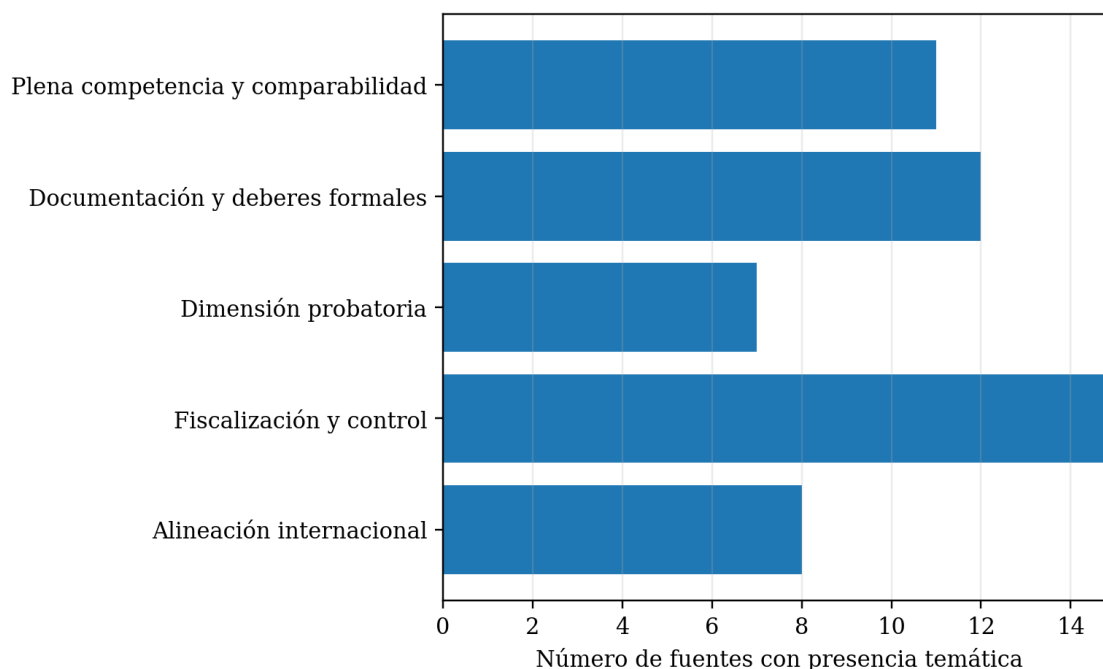
Nota. Elaboración propia mediante codificación binaria del corpus descrito en metodología, una misma fuente puede aparecer en varias dimensiones, los porcentajes representan presencia temática y no incidencia de auditorías, ajustes o incumplimientos.

El análisis de la Tabla 4 confirmó una arquitectura documental orientada fuertemente al control y a la disponibilidad de información, la diferencia entre doce fuentes sobre documentación y siete sobre prueba sugiere que el sistema desarrolla con mayor detalle qué debe entregarse que cómo se distribuye la acreditación cuando el contenido es

controvertido, también se observó una presencia internacional relevante pero no universal, coherente con un régimen en el que las Directrices de la OCDE operan como referencia técnica condicionada por la congruencia con la normativa ecuatoriana, mientras que las herramientas BEPS cumplen funciones adicionales de transparencia y análisis de riesgo.

El Gráfico 1 representa visualmente las mismas frecuencias de la Tabla 4 para facilitar la comparación entre dimensiones, la escala conserva el número absoluto de fuentes y evita convertir el análisis en un índice de cumplimiento, la lectura conjunta permite apreciar que fiscalización, documentación y plena competencia forman el núcleo más recurrente del corpus, mientras que prueba y alineación internacional aparecen de forma más selectiva según la naturaleza de cada fuente, patrón que resulta consistente con la separación entre normas sustantivas, reglas procedimentales y materiales multilaterales.

Gráfico 1. Recurrencia de dimensiones analíticas en el corpus documental

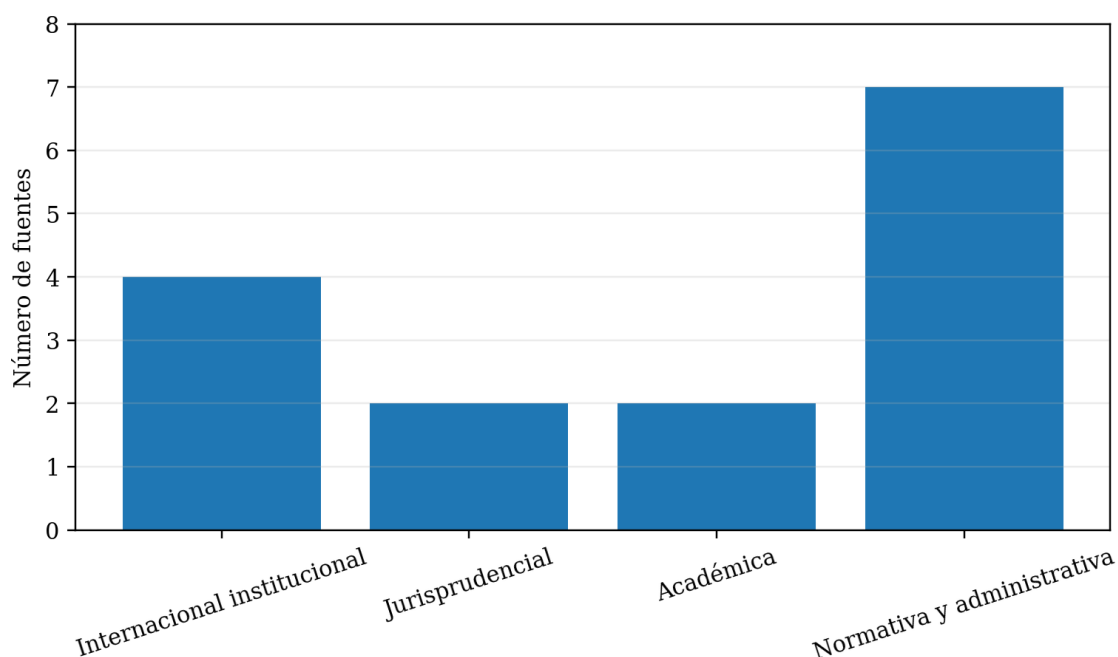


Nota. Elaboración propia a partir de quince fuentes codificadas, la barra representa número de fuentes con presencia temática explícita y no frecuencia de casos tributarios.

El análisis del Gráfico 1 mostró que el control fue una dimensión común a todas las fuentes seleccionadas y que la documentación se aproximó a esa presencia transversal, la diferencia con la dimensión probatoria evidencia un cambio de enfoque entre cumplimiento y controversia, en la primera fase predomina la producción estandarizada de información, mientras que en la segunda adquieren mayor peso motivación, contradicción y vínculo entre hecho y evidencia, esta brecha temática sustenta la necesidad de estudiar ambas dimensiones de manera integrada para evitar que el debate sobre precios de transferencia quede restringido a cálculos económicos sin arquitectura procesal.

El Gráfico 2 presenta la composición del corpus por tipo de fuente, se mantuvo un predominio de normativa y documentación administrativa ecuatoriana para asegurar que el análisis partiera del derecho aplicable, se añadieron materiales internacionales institucionales para contraste técnico, jurisprudencia para examinar la carga de la prueba y literatura académica para incorporar discusión especializada, esta distribución no pretende representar la producción bibliográfica existente sino equilibrar autoridad jurídica, utilidad práctica y diversidad analítica dentro de una muestra documental manejable y reproducible.

Gráfico 2. Distribución de las fuentes según tipo documental



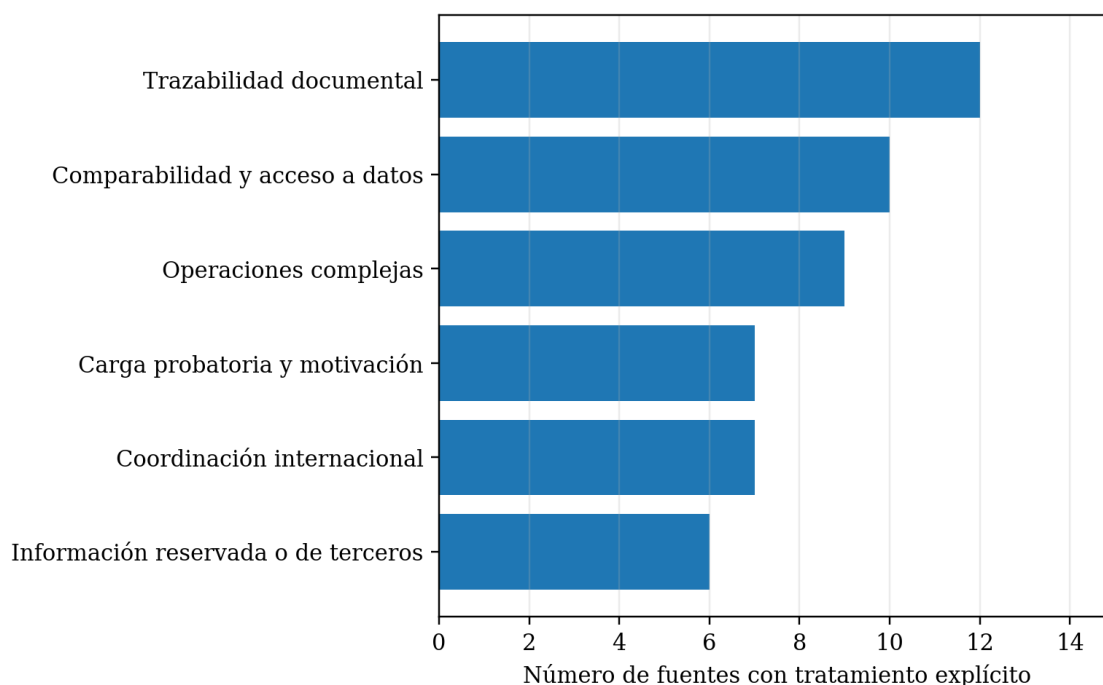
Nota. Elaboración propia, el corpus comprende siete fuentes normativas o administrativas, cuatro internacionales institucionales, dos jurisprudenciales y dos académicas, para un total de quince.

El análisis del Gráfico 2 mostró que casi la mitad de la muestra provino de normativa o documentación administrativa ecuatoriana, decisión coherente con el carácter jurídico nacional del problema, las cuatro fuentes internacionales permitieron contrastar métodos, transparencia y enfoques de aseguramiento de cumplimiento, mientras que la jurisprudencia y literatura probatoria aportaron el componente necesario para examinar una cuestión que las fichas técnicas no resuelven por sí solas, esta combinación evitó que la carga de la prueba se dedujera únicamente de obligaciones formales o que la fiscalización se evaluara sin considerar las exigencias del procedimiento contencioso.

El Gráfico 3 resume una segunda codificación orientada a los desafíos de fiscalización, se contabilizó tratamiento explícito de seis problemas dentro de las quince fuentes y se mantuvo la misma advertencia metodológica sobre ausencia de extrapolación, los resultados mostraron mayor recurrencia de trazabilidad documental, comparabilidad y operaciones complejas, seguidas por carga probatoria, coordinación internacional e información reservada o de terceros, la representación permite ordenar prioridades

analíticas sin afirmar que los desafíos menos citados sean menos costosos o menos relevantes en un caso individual.

Gráfico 3. Recurrencia documental de los principales desafíos de fiscalización



Nota. Elaboración propia mediante codificación temática del corpus, los conteos expresan número de fuentes con tratamiento explícito de cada desafío y no una medición de incidencia real en auditorías del Servicio de Rentas Internas.

El análisis del Gráfico 3 indicó que la fiscalización se concentra primero en la posibilidad de reconstruir y comparar la operación antes de llegar a cuestiones procesales más especializadas, la trazabilidad recibió doce menciones y la comparabilidad diez, patrón compatible con la exigencia de papeles de trabajo y con la centralidad legal de los criterios de comparabilidad, la carga probatoria apareció en siete fuentes y la información reservada en seis, frecuencias menores pero cualitativamente relevantes porque condicionan la sostenibilidad del ajuste cuando la controversia se desplaza desde el cumplimiento formal hacia la revisión administrativa o judicial.

Discusión

Los resultados permiten sostener que el principio de plena competencia funciona en Ecuador como una cláusula jurídica de valoración concretada mediante una metodología de comparabilidad, su contenido no se reduce a un mandato abstracto de precio de mercado porque exige reconocer que partes independientes pueden pactar dentro de un rango y que la confiabilidad depende de condiciones comparables, esta lectura coincide con las Directrices de la OCDE, donde se mantiene el principio como consenso internacional y se enfatiza la evaluación de relaciones comerciales y financieras mediante métodos que reduzcan conflictos y litigios, aunque en Ecuador la referencia internacional permanece subordinada a la congruencia con el ordenamiento nacional (OCDE, 2022; SRI, 2025c).

La primera implicación jurídica consiste en que la validez de un ajuste no debería descansar en la simple diferencia entre el resultado declarado y una cifra administrativa, antes de cuantificar se requiere demostrar la operación correctamente delimitada, la comparabilidad de datos, la pertinencia del método y la razonabilidad de los ajustes, el rango intercuartil previsto reglamentariamente refuerza esta idea porque reconoce pluralidad de resultados compatibles con independencia, por ello la mediana opera como consecuencia de quedar fuera del rango bajo las reglas aplicables y no como precio universal predeterminado, distinción que protege tanto la precisión fiscal como la coherencia económica del análisis (SRI, 2025c).

La segunda implicación se relaciona con el peso jurídico de la documentación, el informe integral y sus papeles de trabajo materializan la historia probatoria de la política aplicada, cuando la documentación se prepara de manera contemporánea y conciliada con contratos y contabilidad puede reducir asimetrías, facilitar auditoría y hacer más eficiente la controversia, en cambio una elaboración tardía corre el riesgo de

racionalizar resultados a posteriori y puede perder fuerza frente a inconsistencias operativas, este hallazgo coincide con los enfoques internacionales de aseguramiento de cumplimiento que promueven intervenciones tempranas, análisis de riesgo y documentación capaz de explicar el comportamiento tributario sin depender exclusivamente del litigio posterior (Naciones Unidas, 2024).

La tercera implicación deriva de la distinción entre deber de documentar y carga de probar el ajuste, una lectura que traslade toda la prueba al contribuyente por el solo hecho de poseer información interna sería incompatible con la exigencia jurisprudencial de que la administración demuestre los hechos de los que extrae la obligación impugnada, pero una lectura que ignore los deberes de exhibición y soporte tampoco reflejaría el régimen tributario, la solución más coherente es una distribución funcional donde cada parte debe aportar o justificar aquello que se encuentra vinculado con su afirmación y su esfera de información, sin eliminar la responsabilidad administrativa por el acto final (SRI, 2025a; Corte Nacional de Justicia, 2024b).

Este enfoque funcional se aproxima a una lógica de disponibilidad probatoria sin convertirla automáticamente en una inversión legal de la carga, en la etapa documental el contribuyente está en mejor posición para demostrar qué funciones desempeña, qué riesgos controla, qué servicios recibió y cómo concilió cifras, en la etapa de determinación la administración está en mejor posición para explicar las fuentes, filtros, ajustes y cálculos que ella misma seleccionó, y en el litigio cada afirmación debe someterse a contradicción conforme a las reglas procesales aplicables, por lo que la disponibilidad de la evidencia orienta la exigencia de explicación pero no sustituye la norma sobre quién debe probar los hechos constitutivos del acto impugnado.

La jurisprudencia publicada en 2024 resulta especialmente relevante porque vincula prueba administrativa con motivación fáctica, el acto tributario no queda protegido

frente a toda revisión por su presunción de legitimidad cuando el fundamento económico no ha sido demostrado de manera suficiente, en precios de transferencia esta exigencia demanda más que transcribir normas o describir una base de datos, debe explicarse por qué las transacciones seleccionadas son comparables, qué diferencias fueron ajustadas, cómo se aplicó el indicador y por qué la cifra obtenida representa una aproximación aceptable a la conducta independiente, de modo que la motivación pueda ser auditada intelectualmente por quien la controvierte (Corte Nacional de Justicia, 2024a; Corte Nacional de Justicia, 2024b).

La discusión probatoria también obliga a diferenciar evidencia de calidad de volumen documental, miles de páginas pueden ocultar la falta de un vínculo lógico entre el hecho y la conclusión, por ello la ficha técnica resulta valiosa cuando exige papeles de trabajo que permitan reconstruir cálculos y no solamente anexos narrativos, sin embargo la estandarización debe conservar flexibilidad para explicar operaciones que no encajan de manera perfecta en modelos rutinarios, especialmente intangibles únicos, reestructuraciones o servicios integrados, donde una plantilla rígida podría producir apariencia de cumplimiento sin capturar las funciones relevantes que determinan creación de valor y control de riesgos (SRI, 2024a; OCDE, 2022).

En materia de comparabilidad, la discusión confirma una tensión estructural para economías con menor disponibilidad de datos públicos, una búsqueda local puede ser demasiado estrecha y una búsqueda internacional puede introducir diferencias geográficas o económicas, la respuesta técnicamente consistente no consiste en asumir que cualquier comparable extranjero es válido ni en rechazar toda evidencia no local, se requiere evaluar qué diferencias afectan materialmente precio o margen y si pueden ajustarse de manera razonable, la transparencia sobre filtros, período, independencia y

ajustes resulta entonces más importante que la proximidad geográfica por sí sola, porque permite juzgar la calidad real de la comparación (OCDE, 2022).

La posibilidad reglamentaria de utilizar información propia o de terceros puede mejorar significativamente la calidad del control cuando la administración posee datos que no están disponibles en bases comerciales, pero esa ventaja informativa aumenta la responsabilidad de motivar sin sacrificar reserva, la contradicción efectiva no exige necesariamente revelar identidad y datos protegidos de terceros, aunque sí requiere comunicar las características materiales que hacen comparable la información, el período, los ajustes y la lógica del cálculo en un nivel suficiente para cuestionar su pertinencia, de lo contrario la defensa se enfrentaría a una conclusión no reproducible y la revisión judicial tendría dificultades para evaluar la razonabilidad técnica del ajuste (SRI, 2025c).

En operaciones de servicios intragrupo, la dificultad principal no es únicamente determinar un margen sino demostrar la existencia y utilidad del servicio, la documentación debería permitir distinguir actividades que aportan valor al receptor de funciones de accionista, duplicaciones o costos que responden a intereses exclusivos de otra entidad, además la base de asignación debe guardar relación con el beneficio esperado o recibido y evitar distribuir gastos sin conexión económica, esta exigencia explica por qué facturas y contratos genéricos pueden ser insuficientes, la fiscalización requiere evidencia de ejecución y la defensa necesita una narrativa económica coherente con personas, entregables, tiempos, sistemas y resultados observables (OCDE, 2022).

En financiamientos intragrupo, la comparación exige reconstruir condiciones que un tercero habría considerado al fijar tasa y demás términos, un análisis limitado a una tasa promedio puede omitir capacidad de endeudamiento, vencimiento, subordinación, garantías, moneda y riesgo crediticio, además la existencia formal de un préstamo no

impide analizar si la conducta económica refleja realmente deuda, por ello la evidencia debe integrar contrato, flujo financiero, pagos, proyecciones y políticas de tesorería, mientras que cualquier ajuste administrativo debe identificar las variables que explican la diferencia respecto de la condición declarada, evitando reemplazar la valoración transaccional por referencias genéricas sin comparabilidad demostrada (OCDE, 2022; Naciones Unidas, 2024).

Los intangibles representan un ámbito todavía más exigente porque el valor puede depender de funciones distribuidas entre varias entidades y no de la titularidad formal por sí sola, la documentación local debe conectarse con la estructura del grupo y con la evidencia de quién desarrolla, mejora, mantiene, protege y explota el activo, además resulta necesario identificar quién controla riesgos y dispone de capacidad financiera para asumirlos, esta perspectiva incrementa la importancia de información internacional y del conocimiento del grupo, pero también exige prudencia para no inferir un traslado artificial de beneficios únicamente por la presencia de intangibles en otra jurisdicción, la conclusión debe apoyarse en funciones efectivamente verificadas (OCDE, 2022).

La incorporación de transparencia BEPS mediante reporte país por país fortalece el análisis de riesgo porque permite visualizar desalineaciones potenciales entre beneficios, impuestos y factores de actividad económica, no obstante su finalidad de selección de riesgo impide utilizarlo como sustituto automático de la prueba transaccional, una alta rentabilidad en una jurisdicción o una baja carga efectiva puede responder a múltiples causas y requiere investigación adicional, por ello la práctica más consistente consiste en emplear el reporte para priorizar preguntas, contrastarlo con archivo maestro, archivo local y datos domésticos, y solo después evaluar si una operación concreta se aparta del principio de plena competencia (OCDE, 2024).

La referencia reglamentaria ecuatoriana a las Directrices de la OCDE vigentes al inicio de cada período ofrece una ventaja de actualización técnica sin necesidad de reproducir cada desarrollo dentro del reglamento, pero también plantea una exigencia de seguridad jurídica porque debe identificarse qué versión resulta aplicable y en qué medida es congruente con la ley, tratados y resoluciones nacionales, la directriz no puede utilizarse para crear una obligación contraria al texto interno, por ello su función más adecuada es interpretar conceptos técnicos, métodos y análisis de comparabilidad dentro del marco normativo, preservando la jerarquía y la previsibilidad de las fuentes (SRI, 2025c).

La novedad científica del análisis radica en integrar el principio de plena competencia con una matriz de cargas por fase y una matriz de desafíos de fiscalización, la literatura sobre precios de transferencia suele concentrarse en métodos y obligaciones, mientras que la literatura probatoria aborda la controversia tributaria de manera general, la articulación propuesta muestra que comparabilidad y prueba comparten una misma pregunta sobre confiabilidad de hechos y fuentes, por ello la fiscalización puede evaluarse como un proceso de construcción de evidencia que inicia antes de la declaración y culmina, si existe controversia, en una decisión que debe justificar inferencias económicas y jurídicas, planteamiento compatible con aportes recientes sobre plena competencia y razonamiento probatorio tributario (Fierro Guillén & Pérez, 2024; Zumba Barbosa, 2025).

La primera aplicación práctica consiste en organizar el expediente de precios de transferencia como una cadena de evidencia y no como un documento aislado, cada conclusión del informe debería poder rastrearse hacia una fuente financiera, contractual o de mercado, y cada cifra relevante debería conciliarse con estados financieros o segmentaciones explicadas, esta práctica reduce el tiempo de respuesta a requerimientos y permite detectar inconsistencias antes de la auditoría, también facilita la labor

administrativa porque disminuye el costo de reconstrucción de datos y centra la discusión en cuestiones sustantivas, efecto compatible con enfoques de cumplimiento cooperativo y aseguramiento temprano promovidos por organismos internacionales (Naciones Unidas, 2024).

La segunda aplicación práctica consiste en estructurar los actos de control mediante módulos de motivación, identificación de la transacción, hecho controvertido, evidencia considerada, criterio de comparabilidad, método seleccionado, ajustes, rango y cuantificación, respuesta a los argumentos relevantes y conclusión, una estructura de este tipo no predetermina el resultado pero hace visible la cadena de razonamiento y permite detectar saltos inferenciales, además facilita el control interno de calidad y la revisión jurisdiccional, especialmente en casos con pericias contradictorias donde la decisión debe explicar por qué una fuente o metodología ofrece mayor capacidad demostrativa sin apoyarse únicamente en autoridad institucional.

La evidencia analizada también sugiere que el principio de plena competencia no debe utilizarse como cláusula abierta para corregir cualquier resultado considerado poco razonable, su aplicación está condicionada por transacciones entre vinculadas, criterios de comparabilidad y métodos reconocidos, además la remisión internacional es técnica y congruente con normas superiores, esta delimitación protege legalidad y evita que la fiscalización reemplace decisiones empresariales legítimas por preferencias administrativas, salvo cuando la evidencia permita demostrar que las condiciones controladas no reflejan aquellas que habrían sido pactadas por independientes o que la caracterización declarada no coincide con la conducta real (SRI, 2025b; OCDE, 2022).

La discusión sobre estándar de prueba permanece abierta porque el corpus no identifica una regla especial para precios de transferencia que establezca un umbral probatorio autónomo, la literatura reciente muestra que el sistema ecuatoriano conserva referencias

al convencimiento judicial y plantea la necesidad de racionalizar la valoración de evidencia, por ello una futura línea de investigación debería examinar sentencias de precios de transferencia de manera sistemática para identificar cómo se valoran pericias, comparables, informes y documentos, y si existe consistencia entre tribunales respecto del grado de suficiencia exigido para sostener o anular una glosa (Zumba Barbosa, 2025).

Las limitaciones del análisis deben ser consideradas al interpretar los gráficos, la muestra documental fue intencional y no probabilística, las frecuencias dependen de categorías definidas para esta investigación y no miden eficacia del Servicio de Rentas Internas, además no se tuvo acceso a expedientes completos de auditoría, bases reservadas, entrevistas con funcionarios o contribuyentes, estadísticas de montos ajustados ni datos sobre duración de controversias, por ello no puede concluirse que un desafío sea más frecuente en la práctica por aparecer más veces en el corpus, la utilidad de los conteos es ordenar la discusión y transparentar la base documental de las inferencias.

Una segunda limitación se relaciona con la velocidad de actualización internacional, el reglamento remite a las Directrices de la OCDE vigentes al inicio del período fiscal correspondiente y la agenda internacional continúa evolucionando, de modo que desarrollos posteriores al corte temporal pueden modificar técnicas de simplificación, documentación o solución de controversias, la investigación conserva validez para el marco revisado hasta agosto de 2026 pero requiere actualización periódica, especialmente en materias vinculadas con BEPS, reporte país por país, enfoques simplificados y cooperación internacional, mientras que cualquier aplicación a un ejercicio específico debe verificar la versión normativa y técnica vigente para ese período.

Una tercera limitación deriva del carácter transversal de la evidencia jurídica, las decisiones jurisprudenciales utilizadas no se refieren todas a ajustes de precios de transferencia, aunque sí desarrollan una regla general sobre prueba administrativa en materia tributaria, por ello su uso se limitó a la distribución de carga y motivación de hechos, sin extrapolar conclusiones específicas sobre métodos de transferencia que no fueron objeto de esas causas, la única referencia académica a una controversia de precios de transferencia se empleó para ilustrar el papel de la prueba pericial y no para construir una doctrina vinculante, manteniendo la distinción entre precedente, publicación judicial y análisis académico.

Pese a esas limitaciones, la convergencia entre normativa, guía técnica, jurisprudencia y referencias multilaterales permite sostener una conclusión robusta sobre la necesidad de trazabilidad, la plena competencia requiere evidencia de comparabilidad, la fiscalización requiere evidencia de desvío y la impugnación requiere evidencia capaz de ser contradicha y valorada, estas tres exigencias pueden integrarse mediante una gobernanza probatoria que documente desde el origen funciones, riesgos, contratos, fuentes y cálculos, y que obligue a cualquier ajuste a reproducir su cadena de razonamiento, enfoque que reduce la distancia entre técnica económica y garantía jurídica sin debilitar la capacidad de control.

Conclusiones

El análisis permitió concluir que el régimen ecuatoriano dispone de una base jurídica suficientemente estructurada para aplicar el principio de plena competencia, la ley define el propósito sustantivo y los criterios de comparabilidad, el reglamento desarrolla métodos, rango y referencias técnicas, mientras las resoluciones y fichas convierten la política de precios de transferencia en información verificable, por ello el principal problema no se ubica en ausencia de reglas sino en la calidad con la que se conectan hechos, documentación, comparables, método y cuantificación durante cumplimiento, fiscalización e impugnación.

La carga de la prueba no puede comprenderse como una obligación uniforme atribuida exclusivamente a una de las partes, en la fase de cumplimiento existe una carga intensa de documentación y colaboración para quien controla la información interna, durante la determinación surge un deber administrativo creciente de demostrar el fundamento fáctico y metodológico del ajuste, y en la impugnación adquiere especial relevancia la exigencia de probar los hechos de los que se deriva la obligación y su cuantía, esta distribución funcional permite armonizar control efectivo con motivación, contradicción y seguridad jurídica.

La trazabilidad documental constituye el punto de unión entre plena competencia y prueba, un informe técnicamente correcto pierde capacidad defensiva cuando no puede reconstruirse a partir de papeles de trabajo, contratos, contabilidad y fuentes de mercado, del mismo modo un ajuste pierde sostenibilidad cuando no muestra la conexión entre evidencia utilizada y conclusión alcanzada, por ello la gestión de precios de transferencia debe organizarse como una cadena verificable de evidencia contemporánea y no como una explicación elaborada únicamente al momento de responder una auditoría o iniciar una controversia.

Los desafíos de fiscalización más relevantes se concentran en comparabilidad, acceso a datos, operaciones complejas, motivación, coordinación internacional e información de terceros, estos problemas no se resuelven exclusivamente aumentando requerimientos ni ampliando bases de datos, requieren equipos multidisciplinarios, reglas transparentes de selección y ajuste de comparables, protocolos para manejar información reservada, separación entre indicadores de riesgo y prueba de determinación, y actos administrativos capaces de exponer de manera reproducible la secuencia que conduce desde el hecho observado hasta la cuantía del ajuste.

La proyección internacional del régimen ecuatoriano fortalece capacidad técnica y análisis de riesgo, la referencia a las Directrices de la OCDE y el uso de instrumentos de transparencia permiten incorporar metodologías actualizadas y comparar prácticas, sin embargo esa proyección conserva límites jurídicos claros, las referencias internacionales deben ser congruentes con la legislación interna y la información agregada obtenida mediante mecanismos BEPS no sustituye la prueba transaccional necesaria para determinar una obligación específica, distinción esencial para evitar que herramientas de riesgo se conviertan en presunciones automáticas de incumplimiento.

Como recomendación institucional resulta pertinente profundizar mecanismos de certeza temprana, criterios públicos de calidad documental, guías sobre motivación de ajustes y protocolos de utilización de información de terceros, también conviene fortalecer capacitación conjunta en derecho, contabilidad, finanzas y análisis económico, de manera que la fiscalización pueda evaluar operaciones complejas sin depender de fórmulas genéricas y la defensa pueda presentar estudios comprensibles y replicables, estas medidas deben acompañarse de controles internos que distingan errores formales, señales de riesgo y evidencia suficiente para modificar una base imponible.

Para futuras investigaciones resulta necesario construir bases jurisprudenciales específicas de precios de transferencia, medir duración y resultados de controversias, examinar el tratamiento de prueba pericial, comparar criterios de tribunales sobre comparables y motivación, y evaluar mediante datos administrativos anonimizados qué tipos de operaciones concentran ajustes y cuáles son las causas más frecuentes de corrección, también sería útil estudiar el costo privado de cumplimiento según tamaño del contribuyente y la efectividad de consultas de valoración previa como mecanismo de prevención, asuntos que exceden el alcance documental del presente trabajo pero permitirían probar empíricamente las relaciones identificadas.

En síntesis, el principio de plena competencia conserva capacidad para proteger la base imponible cuando se aplica mediante comparabilidad rigurosa y evidencia verificable, la carga documental debe coexistir con la obligación administrativa de justificar los hechos y la cuantía de toda corrección, y la fiscalización de operaciones entre relacionadas requiere pasar de una lógica centrada en acumulación de información hacia una lógica de trazabilidad y explicación, bajo ese enfoque la técnica de precios de transferencia se integra con las garantías del procedimiento tributario y ofrece una vía más sólida para controlar riesgos de erosión sin convertir la complejidad económica en incertidumbre jurídica.

Referencias Bibliográficas

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2023). Base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe. <https://www.ciat.org/transfer-pricing/?lang=es>
- Corte Nacional de Justicia. (2024a). Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, criterio sobre prueba de los hechos que sustentan actos tributarios. Registro Oficial, Edición Jurídica número 338, 26 de abril de 2024.
- Corte Nacional de Justicia. (2024b). Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, criterio sobre el artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos y carga de prueba administrativa. Registro Oficial, Edición Jurídica número 469, 2 de agosto de 2024.
- Fierro Guillén, Y., & Pérez, N. (2024). Principio de plena competencia y precios de transferencia. *Novedades Jurídicas*, 218.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2022). OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2022. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2024). Country-by-country reporting – Compilation of 2024 peer review reports: Inclusive Framework on BEPS, Action 13. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/f3d3f36f-en>
- Servicio de Rentas Internas. (2024a). Ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia, versión aplicable desde el ejercicio fiscal 2023. Servicio de Rentas Internas.
- Servicio de Rentas Internas. (2024b). Resolución NAC-DGERCGC24-00000020, régimen sancionatorio relacionado con el Informe Integral de Precios de

Transferencia y el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. Servicio de Rentas Internas.

Servicio de Rentas Internas. (2025a). Código Tributario, texto consolidado con última reforma de 28 de agosto de 2025. Servicio de Rentas Internas.

Servicio de Rentas Internas. (2025b). Ley de Régimen Tributario Interno, texto consolidado con última reforma de 24 de octubre de 2025. Servicio de Rentas Internas.

Servicio de Rentas Internas. (2025c). Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, texto consolidado con última reforma de 28 de octubre de 2025. Servicio de Rentas Internas.

Servicio de Rentas Internas. (2025d). Resolución NAC-DGERCGC25-00000012, extensión extraordinaria del plazo para obligaciones de precios de transferencia correspondientes al ejercicio fiscal 2024. Servicio de Rentas Internas.

Servicio de Rentas Internas. (2026). Fiscalidad internacional: precios de transferencia. Recuperado el 18 de agosto de 2026 de <https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>

United Nations. (2024). Transfer pricing compliance assurance: An end-to-end toolkit. United Nations Department of Economic and Social Affairs, Financing for Sustainable Development Office.

Zumba Barbosa, M. A. (2025). Estándar de prueba en controversias por omisión tributaria: una aproximación desde el razonamiento probatorio ecuatoriano. *Quaestio Facti*, 8, 57–87. https://doi.org/10.33115/udg_bib/qf.i8.23051.