

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



TRABAJO DE GRADUACIÓN

“GUÍA DE APLICACIÓN TRIBUTARIA DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIO UBICADAS EN EL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR”

PRESENTADO POR:

ARGUETA GUZMÁN, FRANCISCA
MEJÍA HERNÁNDEZ, MARCELA ABIGAIL
MEJÍA SALAZAR, DAVID ERNESTO

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO(A) EN CONTADURÍA PÚBLICA

MAYO 2016

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector : Lic. José Luis Argueta Antillón

Secretaria General : Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas : Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez

Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas : Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo

Directora de la Escuela de Contaduría Pública : Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández

Coordinador de Seminario : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez

Asesor Director : MSC. Edgar Ulises Mendoza

Jurado Examinador : MSC. Edgar Ulises Mendoza
Lic. José Santos Cañénguez
Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez

MAYO 2016
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso por regalarme salud, sabiduría y perseverancia para poder culminar la meta propuesta, a mi madre María Rumualda Guzmán, por su apoyo, confianza y paciencia. También agradezco infinitamente a mi hermano José Argueta Guzmán por creer en mí y ayudarme económicamente hasta el final de mi carrera, pues son mi madre y hermano el principal motivo de superación y dedicación para poder terminar mi carrera como profesional, a toda mi familia por sus consejos y ánimos, a mis amigos y compañeros de trabajo de graduación, pues forman parte de este importante logro alcanzado.

Francisca Argueta Guzmán

A Dios todopoderoso por la vida y por permitirme culminar mis estudios y darme la sabiduría, salud y fortaleza durante mi formación profesional, a mi madre Yolanda Hernández que siempre me ha brindado su amor incondicional y siempre ha estado a mi lado dándome su apoyo emocional y económico con el cual me permitió culminar mis estudios, a mi padre Reynaldo Mejía que desde el cielo cuida de mí y sé que estaría orgulloso de verme culminar mi carrera, a mi hermana Adriana Mejía Hernández por su apoyo, por estar siempre a mi lado y darme su ayuda cuando más la necesité. A mis amigos y compañeros de trabajo de graduación que con su dedicación logramos culminar nuestra carrera, agradezco a mis familiares y a los docentes que compartieron sus conocimientos para nuestra formación profesional.

Marcela Abigail Mejía Hernández

Agradecido con Dios por darme sabiduría, paciencia, fortaleza durante mi carrera y la oportunidad de llegar hasta este momento tan importante de mi vida, a mis padres Carina de Mejía y Rodrigo Mejía por su apoyo incondicional a lo largo de mis estudios, a mis hermanos que siempre han estado para apoyarme, a mi familia en general por darme un motivo para continuar estudiando hasta el final, y por último todos mis amigos y amigas que estuvieron a mi lado para poder hacer realidad mis propósitos y metas.

David Ernesto Mejía Salazar

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL	
1.1 MARCO TEÓRICO	1
1.1.1 Antecedentes	1
1.1.1.1 Ministerio de Hacienda y Dirección General de Impuestos Internos	1
1.1.1.2 Empresas comerciales	2
1.1.1.3 Empresas multinacionales	3
1.1.1.4 Precios de transferencia	5
1.1.1.5 Servicios intragrupo	8
1.1.1.6 Impuesto sobre la Renta	9
1.1.2 Definiciones	10
1.2 MARCO TÉCNICO	12
1.2.1 Guía emitida por la Dirección General de Impuestos Internos	12
1.2.2 Directrices de la OCDE	13
1.2.2.1 Descripción de servicios intragrupo	14
1.2.2.2 Determinación de la retribución de libre competencia	18
1.2.2.3 Cálculo del precio de plena competencia	19
1.2.3 Métodos de precios de transferencia	21
1.2.3.1 Métodos tradicionales basados en las operaciones	21
1.2.3.2 Métodos del beneficio de las operaciones	26
1.3 MARCO LEGAL	27
1.3.1 Código Tributario	27

1.3.2	Ley del Impuesto sobre la Renta	30
1.3.3	Determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta	33
1.3.3.1	Base imponible	33
1.3.3.2	Base imponible del impuesto sobre la renta	33

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO

2.1	TIPO DE INVESTIGACIÓN	33
2.2	UNIDAD DE ANÁLISIS	34
2.3	UNIVERSO Y MUESTRA	34
2.3.1	Universo	34
2.3.2	Muestra	34
2.4	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN	36
2.4.1	Técnicas	36
2.4.2	Instrumentos	36
2.5	PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	36
2.6	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	37
2.7	DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	37

CAPÍTULO III: DESARROLLO DE GUÍA COMO PROPUESTA DE SOLUCIÓN

3.1	PLANTEAMIENTO DEL CASO	39
3.1.1	Investigación Preliminar	39
3.1.2	Alcance	40
3.2	ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE SOLUCIÓN	40
3.3	DESARROLLO DE LA GUÍA DE APLICACIÓN	40

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1	CONCLUSIONES	107
4.2	RECOMENDACIONES	108
	REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA	109
	ANEXOS	110

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Diagrama de estudio de servicios intragrupo	17
Figura 2. Diagrama de operatividad del método de precio comparable no controlado	23
Figura 3. Diagrama de operatividad del método de Costo Adicionado	24
Figura 3.1 Ejemplificación del Costo Adicionado	25
Figura 4. Diagrama de operatividad del método del Precio de Reventa	25

RESUMEN EJECUTIVO

Las empresas multinacionales, en busca de la maximización de sus beneficios y la expansión territorial de sus negocios, se han constituido como un elemento importante de la globalización, teniendo que adaptarse a los distintos escenarios legales, sociales y económicos. A consecuencia de este crecimiento las empresas han optado por establecerse en diferentes países del mundo, creando sus propias estrategias empresariales, dando lugar a que las Administraciones Tributarias busquen la forma adecuada para evitar que las empresas trasladen sus utilidades a países con baja o nula tributación, esto es lo que ha dado origen a la investigación realizada.

Por tal motivo surge la necesidad de la presente investigación para ayudar a los contadores generales de las empresas del sector comercio a aplicar de manera correcta los lineamientos establecidos en la legislación salvadoreña, específicamente en el Código Tributario, así como el marco técnico detallado en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), todo esto particularmente sobre los servicios intragrupo. El objetivo primordial de la investigación es crear una guía que sirva como base para determinar de manera adecuada cuándo se está ante un servicio intragrupo y que se cuantifique de manera correcta la base imponible del Impuesto sobre la Renta al momento de que la empresa haya efectuado operaciones de este tipo.

La metodología desarrollada en la investigación es hipotético-deductivo, haciendo uso de la técnica de la entrevista a través del instrumento del cuestionario, el cual fue dirigido a los contadores generales de las empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de San Salvador, con el fin de identificar el nivel de conocimiento que ellos tienen sobre los servicios intragrupo.

Como resultado de la investigación se determinó que existe deficiencia por parte de los contadores generales sobre la identificación de los servicios intragrupo y la correcta aplicación de los lineamientos establecidos en el Código Tributario y las Directrices emitidas por la OCDE.

La mayoría de los contadores generales de las empresas del sector comercio consideran que el Ministerio de Hacienda no ha proporcionado el material suficiente para identificar y cuantificar los servicios intragrupo, por eso el diseño de una guía sobre la aplicación tributaria de éstos, ayudaría a los contadores

generales a determinar cuándo se está ante un servicio intragrupo y cómo determinar si se encuentra dentro del rango de libre competencia, por lo cual se recomienda a los estudiantes, profesionales de contaduría pública y contadores generales hacer uso de la guía de aplicación tributaria que se ha elaborado, como instrumento de ayuda para poder identificar correctamente cuando se está ante un servicio intragrupo y cuantificar de manera correcta la base imponible del impuesto sobre la renta, de esta manera garantizar a la Administración Tributaria que se está declarando correctamente el impuesto correspondiente.

INTRODUCCIÓN

La globalización y el crecimiento de las empresas comerciales en el país, ha dado origen a que las empresas tengan una vinculación con otras entidades ya sean nacionales o extranjeras, esto lleva a que una sociedad proporcione un servicio a otra del mismo grupo, dando oportunidad a que el precio de estos servicios sean manipulados para poder maximizar las utilidades del accionista, pagando menos impuesto mediante la redirección de las utilidades a empresas donde les favorezca.

En la actualidad la mayoría de las personas que fungen como contadores generales de las empresas comerciales desconocen la forma de tratar y reconocer un servicio intragrupo, esa problemática crea la necesidad del diseño de una guía de aplicación tributaria sobre dichos servicios, con el objetivo que facilite al contador general a identificarlos y de esta manera determinar la base imponible del impuesto sobre la renta.

El contenido del documento se ha estructurado de la siguiente manera: primer capítulo, presenta las bases teóricas, técnicas y legales relacionadas con los precios de transferencias específicamente enfocado a los servicios intragrupo, además se explica cómo identificar estos servicios, las características, su aplicación e incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, entre otros aspectos relacionados.

En el segundo capítulo se describe la metodología empleada para la realización de la investigación, dentro de ésta se describe el tipo de estudio realizado, las unidades de análisis, la forma en que se obtuvo una muestra de la población de los contadores generales y las técnicas e instrumentos utilizados para la recolección de la información necesaria para la elaboración del diagnóstico de la investigación.

Por lo descrito en el párrafo anterior, en el tercer capítulo, es donde se desarrolla un caso práctico, sobre el diseño de una guía de aplicación tributaria de los servicios intragrupo, realizando una descripción de cómo reconocerlos y aplicarlos para esto se utilizan algunos de los métodos tradicionales basados en las operaciones (precio comparable no controlado y el costo adicionado) establecidos en las directrices emitidas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE),

Posteriormente se encuentra el capítulo IV, que comprende tanto las conclusiones de la investigación como las recomendaciones dirigidas a los contadores generales de las empresas del sector comercio. Por último está la bibliografía que muestra las fuentes que se utilizaron para el desarrollo de esta investigación, los anexos que complementan la investigación que son de importancia para una mejor comprensión del tema en estudio.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL

1.1 MARCO TEÓRICO

1.1.1 Antecedentes

1.1.1.1 Ministerio de Hacienda y Dirección General de Impuestos Internos

Historia del Ministerio de Hacienda

El inicio del Ministerio de Hacienda es en febrero de 1829, cuando asume el gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién ordena como encargado de Hacienda y Guerra a don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer don Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente el poder fue asumido por don Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y designó como secretario de Hacienda y Guerra a don Juan José Córdova.

En mayo de 1938, el vicesefo del ejecutivo, don Timoteo Menéndez, designó Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas. Él es conocido como el responsable de organizar la Administración Pública en cuatro secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Don Antonio José Cañas, ha sido calificado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete del Gobierno de El Salvador.

A continuación de los hechos mencionados anteriormente se integra el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 el Ministerio de Hacienda funciona de manera independiente. En síntesis, desde 1829 la Administración Tributaria está organizada, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que deriva en el mejoramiento social y económico del país. (Hacienda, s.f.).

Historia de la Dirección General de Impuestos Internos

Fue constituida para sustituir a las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas, a través de la emisión de su Ley Orgánica, contenida en el Decreto Legislativo No. 451 publicado en el Diario Oficial No. 56, tomo 306 del 7 de marzo de 1990.

Desde su constitución es un órgano adscrito al ramo de hacienda y es conocida comúnmente como DGII o como impuestos internos y su función fundamental ha sido la administración de los impuestos internos, cabe resaltar que no administra impuestos aduaneros.

Al principio, en los años ochenta, cuando funcionaban las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas funcionó en las instalaciones del centro de gobierno, FENADESAL, feria internacional y edificio ex-proveeduría general, luego en el año de 1990 fue trasladada al edificio conocido como "Las Tres Torres".(Hacienda, s.f.).

1.1.1.2 Empresas comerciales

Las empresas comerciales se han desarrollado de manera lenta hasta mediados del siglo XVIII. Sin embargo siempre ha existido el trabajo organizado y dirigido desde el inicio de la humanidad.

El avance tecnológico fue sorprendente y se aplicó con rapidez en las empresas comerciales en la etapa moderna que va desde 1945 (posguerra) hasta 1980, estas nuevas tecnologías se aplicaron para la creación de nuevos productos y la realización de procesos más sofisticados. Esto conllevó a que surgieran empresas nacionales de gran tamaño al mismo tiempo que las empresas multinacionales, abonando también a la aparición de una variedad de empresas medianas y pequeñas empresas.

Las grandes empresas comerciales tomaron mayor importancia en la economía occidental, esto generó una expansión de estas a nivel mundial, lo que derivó en una norma de las decisiones administrativas de tipo descentralizado acompañadas de una serie de decisiones de libre mercado, tomando en cuenta primordialmente la relevancia al mercado en el cual se desarrollan dichas empresas. Éstas son las que

actualmente fijan los precios en el mercado, utilizando básicamente la publicidad, mediante esta logran un control decisivo de los mercados en los cuales operan.

Las empresas comerciales se considera tradicionalmente en El Salvador como los sectores más importantes por su aporte a la sociedad, debido a que satisfacen necesidades de los consumidores mediante la comercialización de bienes de calidad, sin mencionar el incremento en el beneficio socioeconómico del país, a través de la creación de fuentes de trabajo como contribución al sostenimiento del servicio público, por el aporte a través del pago de impuestos y su contribución al Producto Interno Bruto, consecuentemente, su importancia reside en los aportes generados por este medio, ya que contribuye a los ingresos del gobierno central y a la economía de la familia.

Mediante el pago de impuestos la gran empresa contribuye con las actividades de mantenimiento de gasto público y de obras que el Estado desarrolla para el bienestar de la sociedad. También ayudan por medio del pago de impuestos municipales para la mejora del sector en la que se encuentra ubicada la empresa.

1.1.1.3 Empresas multinacionales

Las empresas multinacionales son creadas en la búsqueda de la maximización de los beneficios y la expansión en distintos territorios de los negocios, dentro de la globalización éstas conforman un elemento importante, teniendo que adaptarse a los distintos escenarios económicos, legales y sociales.

Durante el periodo de 1860 y 1914 en diversos países europeos como lo son: Alemania, Gran Bretaña y Francia y del continente americano fue Estados Unidos se produjo el apareamiento de empresas multinacionales. Luego, el crecimiento de dichas empresas pudo ser observado en todo el mundo y fue hasta mediados del siglo pasado donde éstas se consolidaron, en los acuerdos y tratados entre las naciones han sido de mucha utilidad, con el objetivo de aumentar los intercambios comerciales. (Calduch, R. Relaciones Internacionales. Edit. Ediciones Ciencias Sociales. Madrid, 1991).

El primer país en el mundo que consideró en su legislación fiscal lo que se conoce actualmente como precios de transferencia fue Gran Bretaña en torno al año 1915, seguido por Estados Unidos, que la

introdujo en el año 1917. Fue después de la Segunda Guerra Mundial que Los precios de transferencia toman auge.

Empresas multinacionales en El Salvador

El Salvador ha experimentado una transformación económica durante las últimas décadas, su economía partió de un modelo basado en las agro-exportaciones y luego pasó a ser abierta, transnacional y basada en los servicios. Dicha transformación se produjo en un contexto dominado históricamente por un pequeño grupo de familias de la élite que forman grupos empresariales diversificados de propiedad familiar que controlan empresas en diferentes sectores. Muchos pensaban que estos grupos desaparecerían cuando El Salvador se integrara a la economía mundial, dado que tendrían que especializarse en determinados sectores con el fin de competir, o que terminarían absorbidos en los circuitos de acumulación de las empresas transnacionales.

Se considera que los grupos empresariales diversificados de propiedad familiar se han expandido al extranjero, invirtiendo principalmente en Centroamérica, pero cada vez más incursionando en países fuera de la región (Estados Unidos, Colombia y República Dominicana). En la actualidad cuatro grupos tienen una clara dirección y estrategia regional, los cuales son: Grupo Poma (incluyendo Grupo Roble, Excel automotriz y Real Hotels& Resorts), el Grupo Simán, el Grupo Quirós y el Grupo Agrisal. En la mayoría de los casos la expansión de la inversión en el extranjero es respuesta a oportunidades temporales o constituye un paso previo a la venta a empresas transnacionales.

Los grupos empresariales diversificados de propiedad familiar salvadoreños han desarrollado fuertes relaciones con las empresas transnacionales las cuales van desde licencias de funcionamiento, a empresas mixtas y la distribución de marcas internacionales. Sin embargo, no todas las alianzas implican la pérdida de control de las operaciones de parte de los grupos salvadoreños. Los que han tenido más éxito en la expansión en el extranjero lo han hecho por medio de alianzas con empresas transnacionales que les han permitido mantener el control operacional.

1.1.1.4 Precios de transferencia

Durante el siglo XX se comienza a hablar sobre precios de transferencia, esto se dio simultáneamente con el impulso de las empresas multinacionales. En la manera en que las empresas multinacionales iniciaron a llevar a cabo criterios de maximización de beneficios y de minimización de riesgos mediante la diversificación de las actividades productivas, comerciales y financieras que cada miembro del grupo realizaba en centros especializados de prestación de servicios intragrupo, fueron naciendo las técnicas para tratar los precios de transferencia entre los miembros.

En el año de 1915 el Reino Unido fue el primero que tomó en cuenta en su legislación fiscal una norma interna para combatir la maximización de beneficios mediante los precios de transferencia, por medio de la Ley de Finanzas, en esta se establecía que en el entendido que una entidad no residente realizara actividades económicas con una empresa residente en el Reino Unido y si la empresa no residente poseía una estrecha conexión ejercía un control sustancial sobre la residente en la jurisdicción fiscal inglesa; y sí como resultado de esto el negocio realizado entre las dos generaba en la empresa residente una utilidad menor que el que se habría esperado, la entidad no residente tributaría en el Reino Unido como agente de la empresa residente por las utilidades desviadas hacia ella en la operación vinculada.

Estados Unidos estableció en sus reglamentos la exigencia de declaraciones consolidadas a las empresas asociadas en el impuesto Federal sobre la Renta de Sociedades durante el año 1917, dando así lugar a la regulación sobre precios de transferencia en dicho país.

Al hablar de precios de transferencia se debe tener conocimiento que son precios establecidos en las operaciones internacionales entre sujetos vinculados. El precio de transferencia, dentro del mercado de las empresas es el precio que fijan dos empresas pertenecientes al mismo grupo empresarial o a una misma persona. Atraves de este precio se trasladan entre ambas empresas mercancías, servicios, beneficios, entre otros. Una empresa puede realizar una operación con la otra a un precio distinto al de mercado, ya sea superior o inferior a dicho precio. Esto demuestra que el precio pactado en la operación no cumple con las reglas de una economía de mercado, es decir, no siempre se normaliza mediante la oferta y la demanda. (Alonso, Olga Hernández y Ángela Justo).

En el ámbito tributario, los precios de transferencia son utilizados para establecer los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales que por ser internacional (transnacional, importador, exportador), poseen divisiones en distintos países. Si en un país que tiene una carga fiscal alta se originan todos los gastos del grupo y en otro en donde no tiene imposición o una menor carga fiscal se genera la venta, el beneficio ganado no estará pagando impuestos o se ingresará en menor cuantía de la debida. Es decir que, un grupo puede tomar ventaja sobre el control que ejerce sobre sus relacionados en el exterior, para trasladar beneficios de un país con un nivel de impuestos mayor a uno con menor nivel. Por lo tanto, la legislación de precios de transferencia vigila de forma especial las actividades realizadas entre partes relacionadas, cuando una de ellas tiene domicilio fiscal en un territorio conocido como paraíso fiscal.

A consecuencia de la creciente expansión que se ha registrado en los últimos años el flujo de mercancías entre los diferentes países del mundo ha generado un aumento en la demanda de bienes y servicios en mercados que antes no estaban disponibles al comercio internacional, generando con ello la creación de grupos de empresas, las cuales se han expandido geográficamente para buscar dichos mercados o ventajas competitivas con el objetivo de maximizar sus beneficios.

Para cumplir dicho objetivo las empresas multinacionales han tenido que introducir centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro, a través de sus empresas vinculadas, dando así origen a la compraventa de bienes y servicios entre las mismas, y mediante esto poder aprovechar las economías de escala y fragmentar las funciones entre dichas empresas tomando en cuenta el mejor rendimiento de los recursos con que cuenta en sus respectivos países cada una de éstas.

Precios de transferencia en El Salvador

La Administración Tributaria de El Salvador a partir del año 2005 adquirió por medio de la legislación salvadoreña el poder para ajustar a valor de mercado todas aquellas operaciones que se llevasen a cabo entre sujetos relacionados, esto con el objeto de poder regular todas las operaciones que resulten ser inferiores o superiores a los precios de mercado y así evitar una tributación inferior o un diferimiento de impuesto.

En el año 2009 fue necesario que la legislación de precios de transferencia se incorporara a la normativa salvadoreña, ya que al estar regulado en el Código Tributario permite a la Administración Tributaria estar en la posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones las utilidades con una carga impositiva menor o libre de gravámenes.

Al entrar en vigencia la regulación de los precios de transferencia la Administración Tributaria tiene la facultad de vigilar que las empresas multinacionales paguen los impuestos en su jurisdicción fiscal, en una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado, ya que un precio de transferencia puede ser afectado por consideraciones de planeación corporativa, y de esta manera pudiera ser que no refleje las fuerzas reales de mercado.

Debido a que en El Salvador las empresas consideraban este tema como novedoso se hizo necesario que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitiera guías de orientación con el objeto de ayudar a los profesionales de la Contaduría Pública a generar un criterio y una apropiada opinión sobre este tema, además de orientar a las empresas que realizan operaciones entre partes relacionadas para poder cumplir los requerimientos establecidos en el Código Tributario.

Los precios de transferencia pueden visualizarse bajo dos enfoques:

- ✓ Los grandes grupos multinacionales, cuyo objetivo es buscar territorios, jurisdicciones o países en donde puedan cumplir sus obligaciones fiscales con tasas reducidas, con bases gravables sumamente limitadas y de ser posible, con la más baja precisión fiscal, optimizando así sus utilidades.
- ✓ Las administraciones tributarias, las cuales desean gravar la riqueza generada por los sujetos que se encuentran bajo su soberanía fiscal con el objeto que paguen el impuesto que hubiera correspondido, en operaciones realizadas en un mercado abierto, fuera de cualquier manipulación posible.

Durante el año 2014 se aprobó una reforma al Código Tributario la cual permite aclarar dudas que surgieron por la regulación anterior y especifica cómo será la determinación de precios de transferencia; así también, se habilita el uso de metodología para la determinación de precios de mercado según las Directrices de la OCDE, pudiendo ser aplicada tanto por la empresa como por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades para la determinación de ajustes impositivos.

La legislación obliga a las empresas a revelar la forma en la que se establecen los precios con sus relacionadas para fines tributarios, declarando así la utilidad generada, por un grupo empresarial, en toda la cadena de valor de un producto creado en el país. Para ello se usa como referencia los precios usuales de transacciones comparables en todo el mundo. Los precios de transferencia deben estar sustentados en operaciones efectivamente realizadas.

El objetivo que persigue el régimen de precios de transferencia es comprobar que los precios de transferencia convenidos entre partes vinculadas se correspondan con aquellos fijados entre partes independientes en operaciones celebradas bajo términos y condiciones idénticas o similares.

1.1.1.5 Servicios intragrupo

La centralización de la administración de los grupos económicos creó la necesidad de poner a disposición un amplio rango de servicios entre sus empresas vinculadas, llamados como servicios intragrupo, debido a que sus actividades se encuentran relacionadas con las actividades de apoyo del negocio, como por ejemplo servicios administrativos, contables, financieros, de planificación, de tecnología de información, actividades legales, entre otras.

Durante los últimos años, dichas actividades han venido aumentando siendo hoy en día más comunes. En sus inicios, los servicios por actividades de soporte o apoyo eran desarrollados por cada empresa del grupo económico local o mundial, haciendo uso de diferentes metodologías, lo que generó la necesidad de unificar gestiones corporativas de manera efectiva. Debido a este tipo de situaciones las compañías fueron creando en sus grupos económicos los Centros de Servicios Compartidos (SCS), los cuales consisten en constituir o designar a una de las empresas del grupo para que sea la encargada de brindar

la prestación de un determinado servicio o un conjunto de ellos a otras empresas vinculadas al grupo económico.

1.1.1.6 Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta tiene su origen en El Salvador específicamente el 19 de mayo del año 1915, la Asamblea Legislativa salvadoreña promulgó la primera ley respecto a dicho impuesto, pues era necesario que en el país existiera un marco jurídico que permitiera regular la recolección de tributos. Esa ley surgió también como consecuencia de apremiantes necesidades nacionales agravadas por circunstancias especiales en el ámbito internacional. Durante la primera guerra mundial la situación en El Salvador se caracterizaba por un intenso deterioro fiscal originado por la baja de las rentas en concepto de importaciones, que internamente en los sistemas de tributación indirecta empleados hasta ese entonces, constituían parte medular de los ingresos fiscales. Otras rentas habían sufrido también considerable depresión y como consecuencia el país confrontaba una aguda crisis económico-fiscal. Con el tiempo y los cambios que iban surgiendo en cuanto a la obtención de ingresos se vio en la necesidad de hacer reformas a la ley para una justa y correcta determinación de la base imponible.

Renta de las personas jurídicas.

En el continente centroamericano, El Salvador era el país que tenía mayores excepciones en sus leyes y el que ofrecía mayores contrastes en relación con los demás países centroamericanos. Por lo cual se consideró que el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas había desempeñado un papel sumamente importante para el Fisco en todos los países, con excepción de El Salvador. Según principios económicos, fiscales y jurídicos relacionados con la integración económica centroamericana, el armonizar la tributación directa sobre las personas jurídicas constituiría uno de los trabajos más importantes que debían emprenderse en el futuro inmediato. (Carlos Escalante hijo. Año 1966. "Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta.).

En 1951 como resultado de sucesos políticos, económicos y sociales surgen reformas las cuales se ven reflejadas en el Decreto Legislativo No. 520 del 10 de diciembre de 1951, entre las primicias estaba la creación de las delegaciones departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas la cual es conocida en la actualidad como Dirección General de Impuestos Internos. Dentro de esta reforma se

destacan el establecimiento de sanciones para las personas que no declararan, no presentaran o no pagaran su declaración a tiempo, para los que cometieran evasión de impuestos con o sin intención, así mismo se crearon las tablas de retenciones para la retención del impuesto en el pago de salarios.

Durante la reforma en el año 1991 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se procuró ampliar la base impositiva reduciendo las exenciones y para el año 1999 fueron aprobadas otra serie de reformas, las cuales proponían tres grandes objetivos: a) Ampliar la base tributaria, en la cual se incorporó al Art. 66, la retención relacionada a artes u oficios que no requieran grados académicos. Se incorporó el Art. 66-A, el cual obliga a los jueces a retener al momento de la liquidación de los Juicios Ejecutivos. b) Eliminar la Elusión Fiscal, se adiciona el inciso final del Art. 6, en el cual señala la obligación para las entidades de utilidad pública de informar a la DGII sobre cualquier donación recibida; y c) Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), se modificó el Art. 58, en cuanto faculta a la DGII para designar agentes de retención. Se amplía el plazo para remitir la nómina de empleados a quienes se retuvo, contemplado en el Art. 95.

1.1.2 Definiciones

- ✓ **Guía de aplicación tributaria de los servicios intragrupo:** es un documento que contiene un conjunto de conceptos y lineamientos a seguir para poder aplicar de manera correcta los criterios técnicos y tributarios al momento de calcular la base imponible del impuesto sobre la renta que las empresas deben pagar al realizar transacciones con empresas relacionadas, específicamente cuando se prestan servicios intragrupo.
- ✓ **Precios de transferencia:** es aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios y, que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes. (Mario Apaza Meza, Precios de transferencia en el Perú, capítulo I pág. 12, Edit. Instituto pacifico).
- ✓ **Partes relacionadas o vinculadas:** cuando se encuentran presentes vínculos, relaciones o condiciones que ocasionan, de forma directa o indirecta de manera significativa, en la toma de decisiones en la operación, administración o en la consecuencia de sus intereses u objetivos.

(Mario Apaza Meza, Precios de transferencia en el Perú, capítulo III pág. 75, Edit. Instituto pacífico).

- ✓ **Principio de plena competencia:** principio mediante el cual se considera que el precio o monto de la contraprestación que obtenga una entidad en una transacción controlada debe ser el precio o monto de la contraprestación que hubiera existido si las partes relacionadas en una transacción hubieran actuado como entidades independientes. (Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales DG-001/2012, Pág. 3. Dirección General de Impuestos Internos).
- ✓ **Servicio intragrupo:** actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, entre otras.) que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera realizado por cuenta propia. (Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Instituto de estudios fiscales de la OCDE).
- ✓ **Empresas multinacionales:** son un grupo de empresas asociadas con establecimientos mercantiles en dos o más países (Mario Apaza Meza, Precios de transferencia en el Perú, capítulo XI, página 628).
- ✓ **OCDE:** la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. (Guía de Paraísos Fiscales DG-02/2014, Pág. 4. Dirección General de Impuestos Internos).
- ✓ **Paraíso fiscal:** También conocido como régimen fiscal preferente, de nula o baja tributación. Son los Países, Estados o Territorios que aplican un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no domiciliados, para que opten por el domicilio de dicho País, Estado o

Territorio a fin de atraer capitales y/o inversiones. Típicamente estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos, respecto de sus países de origen. (Guía de Paraísos Fiscales DG-02/2014, Pág. 3. Dirección General de Impuestos Internos).

- ✓ **Entidades y operaciones comparables:** en un análisis de comparabilidad, se entenderá por entidades comparables todos aquellos sujetos que realizan la misma actividad económica que el sujeto evaluado; y por operaciones comparables, todas aquellas operaciones que son de la misma especie de la operación analizada. (Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales DG-001/2012, Pág. 3. Dirección General de Impuestos Internos).

1.2 MARCO TÉCNICO

1.2.1 Guía emitida por la Dirección General de Impuestos Internos

Guía de orientación general para facilitar el reconocimiento de países, Estados o territorios con regímenes de baja o nula tributación.

Esta guía fue emitida por la Administración Tributaria con el objeto de dar a conocer a los contribuyentes los aspectos relacionados al tema de paraísos fiscales, es la más actualizada y trata sobre los criterios de comparabilidad con base a lo dispuesto en el artículo 62-A del Código Tributario; también clasifica los países o territorios como paraísos fiscales basado en lo que especifica la OCDE.

Es importante identificar y reconocer a través del contenido de la guía los países y territorios con regímenes fiscales; países o territorios que poseen tributación territorial del impuesto sobre la renta; países con los cuales se han suscrito convenios para evitar doble tributación y el tratamiento tributario que se aplica a las operaciones realizadas con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países o

territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o en todo caso paraísos fiscales. Todo esto es de interés al momento de determinar precios de transacciones con sujetos relacionados.

La Administración Tributaria también ha proporcionado material enfocado a precios de transferencia en las cuales establece de manera general el tratamiento que se le dará a las transacciones entre empresas independientes y transacciones intragrupo, es decir empresas relacionadas; así como también la normativa legal en la cual quedan establecidas las bases a tomar en cuenta respecto a la determinación de precios, el informe de operaciones con sujetos relacionados, los sujetos relacionados, incumplimientos, entre otros.

1.2.2 Directrices de la OCDE

Para desarrollar el tema de los servicios intragrupo, las directrices emitidas por la OCDE proporcionan en su capítulo VII los lineamientos a considerar para el tratamiento de dicha temática partiendo de la necesidad de resolver dos cuestiones; en primer lugar, determinar la existencia de un servicio que cumpla los criterios para considerarse como intragrupo, y en segundo lugar, establecer la contraprestación del mismo que sería acorde al principio de plena competencia. Las Directrices son esenciales por ser prácticamente el único texto que trata el tema con cierta profundidad y, sobretodo, por ser respaldadas por un extenso consenso en cuanto a su validez y aplicación, tanto en el contorno administrativo como empresarial.

Este capítulo trata las deficiencias que se plantean en materia de precios de transferencia al determinar si un miembro de un grupo empresarial ha prestado o no servicios a otros miembros de ese grupo y, en caso de resultar positivo, al fijar el precio de plena competencia aplicable a ese tipo de servicios.

Además, establece como deben suministrarse los costos de estos servicios ya que inicialmente puede asumirlo la sociedad matriz, un miembro del grupo especialmente designado ("un centro de servicios del grupo") u otro miembro del grupo. Una empresa independiente, que necesite de un servicio, puede conseguirlo de un proveedor de servicios, especialista en ese tipo de servicios o puede realizarlo ella misma (por ejemplo, internamente). Igualmente, un miembro de un grupo multinacional, que requiera un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas no relacionadas o de una o varias

empresas asociadas del mismo grupo multinacional (por ejemplo, servicios intragrupo), o llevar a cabo el servicio él mismo.

Los servicios intragrupo frecuentemente incluyen los que pueden ser prestados externamente a empresas no relacionadas (como son los servicios jurídicos o contables), así como los que suelen suministrarse internamente (por ejemplo, los servicios prestados por la propia empresa tales como la auditoría central, la asesoría financiera o la formación del personal).

1.2.2.1 Descripción de servicios intragrupo

Para que se pueda identificar un servicio intragrupo, debe cumplir con las siguientes características: que exista un interés económico o comercial para la empresa que recibe el servicio y que al recibir dicha prestación le genere un beneficio en su posición comercial, dichas características se entenderán como cumplidas cuando, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera solicitado a una no relacionada la ejecución de la actividad o haberla realizado ella misma.

En algunos casos este tipo de servicios son realizados por un miembro del grupo para satisfacer una necesidad identificada de una o varias empresas miembros del grupo. En este caso, se deduciría normalmente que se está en presencia de un servicio intragrupo si, en circunstancias comparables una empresa no relacionada hubiera satisfecho la necesidad identificada ejecutando ella misma el servicio o contratando un tercero.

Se considerará como un servicio intragrupo a las actividades concentradas en la matriz o en un centro de servicios del grupo y puestas a la orden del grupo, estos pueden ser servicios muy diversos, como por ejemplo:

Administrativos	Financieros	Técnicos	De gestión
Planificación	Supervisión de flujos de	Asistencia en	Gestión de los recursos
Coordinación	tesorería y de solvencia	producción	humanos como la
Control	Supervisión de	Asistencia en compra	selección o formación
Presupuestario	aumentos de capital	Asistencia en	de personal.
Asesoría financiera	Supervisión de	distribución	
Contabilidad	contratos de préstamo	Asistencia en	
Auditoría	Supervisión de la	comercialización	
Servicios jurídicos	gestión de riesgos de		
Facturación	los tipos de interés o del		
Informáticos	tipo de cambio y refinanciación		

Actividades que no son consideradas como servicios intragrupo

Las actividades de un accionista no se encuentran dentro del concepto de servicios intragrupo. Dentro de las actividades de un accionista se encuentran aquellas que son desarrolladas por un miembro del grupo, que por lo usual es la matriz o una holding, sobre uno o muchos miembros del grupo por su propio interés, ya que al llevar a cabo estas no se reporta un beneficio para la empresa que los recibe sino más bien para la misma prestadora del servicio. Consecuentemente, son servicios que una empresa independiente nunca contrataría a un tercero o desarrollaría ella misma.

No se considerará un servicio intragrupo las actividades que realiza un miembro del grupo, por el simple hecho de duplicar un servicio que ejecuta para sí mismo otro miembro del grupo o que realiza un tercero por cuenta de este otro miembro del grupo.

No se debe considerar que existe un servicio intragrupo cuando una empresa obtiene ventajas indirectas solo con el hecho de formar parte de un grupo de empresas.

Sobre este tema la OCDE diferencia dos conceptos: la asociación pasiva, que es la ventaja que supone el simple hecho de pertenecer al grupo y la promoción activa, cuando existe una actividad del grupo que provoca una posición superior para todos sus miembros. Se supone en este último, en el que una actividad concreta de un miembro del grupo afecta de manera positiva para otros miembros del conjunto de relacionados, aunque este beneficio no sea el directamente buscado, si se está frente a un supuesto de servicios intragrupo.

Para comprobar si tiene lugar un pago entre dos empresas no relacionadas por la prestación de servicios, también será importante considerar la forma que se hubiese pactado un pago de plena competencia si la operación se hubiese producido entre empresas asociadas, operando en condiciones de plena competencia.

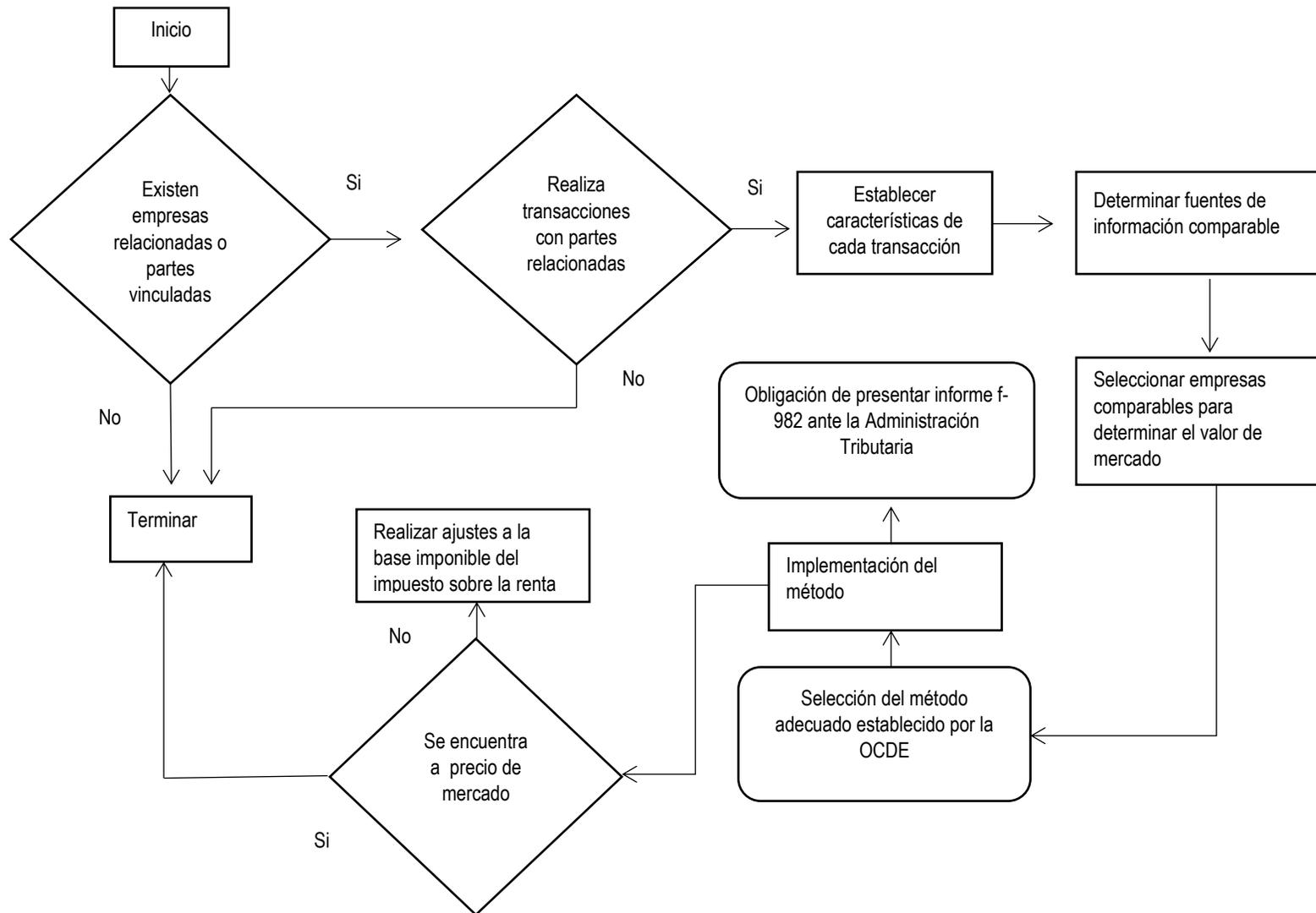
Dentro de la problemática de los servicios intragrupo se plantean los servicios prestados a demanda o de previa solicitud, en los que un miembro pone a disposición de otro la prestación de un servicio única y puntualmente cuando el adquiriente lo demande, cabe plantear si la pura disponibilidad del servicio se constituye una prestación de servicio en sí misma y por tanto cuantificable al margen de la prestación puntual y efectiva del mismo.

Esta problemática se resuelve por el principio esencial que debe presidir el estudio de los servicios intragrupo, la cuestión de si una empresa no relacionada pagaría por ello, como de hecho en la práctica puede ocurrir con los servicios de asesoramiento jurídico o de asistencia técnica.

Antes de concluir sobre la existencia o no de un servicio intragrupo en esta situación, debe de examinarse, la ventaja que confiere a una sociedad del grupo la presencia de acuerdos de prestación de servicios previa solicitud eventualmente, las veces que se ha recurrido a dichos servicios a lo largo de varios años y no solo el año en que se efectuó el pago.

La existencia de un pago entre empresas relacionadas no comprueba que exista efectivamente un servicio intragrupo. De la misma manera que la inexistencia de pago o contrato no significa que no exista. (Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales de la OCDE).

Figura 1. Diagrama de estudio de servicios intragrupo



1.2.2.2 Determinación de la retribución de libre competencia

Al confirmar la existencia de un servicio intragrupo, se debe establecer, al igual que para las otras operaciones entre partes vinculadas, si el importe de la remuneración cumple con el principio de plena competencia. Esto conlleva a que el precio facturado por los servicios debe de ser el que empresas independientes hayan fijado y aceptado en las mismas condiciones comparables.

Determinación de la remuneración

Para establecer la remuneración, se deberá auxiliar de la información suministrada por las empresas para determinar el importe efectivamente facturado y los acuerdos suscritos entre ellas.

Al momento de cuantificar el pago de los servicios intragrupo se pueden dar dos situaciones, que son: un sistema de cargo directo o cargo indirecto, los cuales consisten en que la empresa prestadora carga directamente los costos del servicio a la empresa receptora del servicio o recurre a métodos estimatorios, respectivamente.

El sistema de cargo directo se utilizará, cuando los servicios forman parte del giro de la empresa prestataria. En este caso se podrá justificar y registrar en la contabilidad de la empresa los costos incurridos en la prestación del servicio a una empresa no relacionada, por lo que partiendo de esos datos podría justificarse que el cargo traspasado a la relacionada se ha realizado sobre el cálculo del comparable independiente. Se debe tener en cuenta que el servicio prestado debe ser del giro principal de la empresa, no solo es válido cuando únicamente presta el servicio a terceros de forma ocasional.

Cuando el cargo directo no pueda ser aplicado, se hará uso del sistema de cargo indirecto para valorar los servicios a través de apreciaciones que permitan aproximarse lo más posible al precio que se establecería entre empresas no vinculadas en situaciones similares. Este sistema de prorroto deberá aceptarse siempre y cuando se tome adecuadamente el valor de los servicios prestados y que existan servicios comparables entre empresas no relacionadas. Este método no será aceptado cuando el servicio prestado sea la actividad principal de la empresa y lo preste a no relacionados, ya que en estas circunstancias no está justificado realizar valoraciones estimatorias sino establecer el valor conforme al sistema de cargo directo.

Para permitir estas estimaciones existen requisitos que se deben tener en cuenta entre las cuales se pueden mencionar; tiene que haber cláusulas de protección contra manipulaciones, que sean conforme a los principios básicos contables y que establezcan costos de gastos conformes a los beneficios obtenidos o suficientemente razonables previstos por el beneficiario de los servicios.

En armonía con el espíritu de buena fe que inspira a las directrices de la OCDE, el criterio de razonabilidad es adoptado, por lo tanto se acepta el sistema estimatorio de cargo indirecto cuando pueda ser posible realizar que llevar un registro detallado de los costos llevaría a incurrir para la empresa prestataria una carga administrativa y contable desproporcionada.

Con relación al criterio de asignación de los costos, deberá ser elegido considerando cual sea más conveniente, tomando en cuenta la naturaleza del servicio, de manera que el criterio de asignación sea razonable y relacionado con el mismo.

Existe la posibilidad de que repetidamente las empresas relacionadas realicen contratos complejos en el cual se comprenden un conjunto de prestaciones, lo cual hace que determinar la remuneración de un servicio se dificulte, en esta situación se deberá proceder a desagregar las distintas prestaciones que se encuentran dentro del contrato, para determinar la remuneración correspondiente a cada una de ellas y evitar el riesgo que señalan las directrices de una doble facturación de un único servicio lo que conlleva a una doble deducción del costo.

Otro tipo de contratos son los llamados contratos a demanda, se entiende por contratos a demanda a aquellos en los cuales se pone a disponibilidad un servicio conforme a las necesidades del usuario cuando este los requiera. Se deberá examinar detenidamente en éste las condiciones del contrato, ya que es posible que se instituya una cláusula por la que no se facturen los servicios a menos que alcancen un mínimo de utilización.

1.2.2.3 Cálculo del precio de plena competencia

Dentro de las Directrices de la OCDE se constituyen tres factores primordiales que deben tomarse considerarse al momento de establecer el precio de plena competencia de los servicios intragrupo los

cuales son: el precio que estaría dispuesto a pagar un no relacionado por el servicio en condiciones similares, el valor del servicio para el adquiriente y los costos que conllevan para el prestador del servicio.

El método para fijar los precios de plena competencia aplicables a los servicios intragrupo se debe de determinar con lo establecido en los capítulos I, II y III de las Directrices de la OCDE; principio de plena competencia, métodos tradicionales basados en las operaciones y análisis de comparabilidad respectivamente. Frecuentemente, la aplicación de estos principios llevará a la utilización del método de precio libre comparable o del método del costo incrementado para fijar los precios de los servicios intragrupo.

Para servicios de la contabilidad, auditoría, jurídicos o informáticos en el supuesto que existan servicios comparables prestados entre empresas no relacionadas en circunstancias comparables en el mercado en que opera el adquiriente del servicio, el método de precio libre comparable se considerará adecuado.

Si en dado caso no se dan las condiciones para la aplicación del método de precio libre comparable, será apropiado utilizar el método de costo incrementado, siempre que existan empresas no relacionadas con activos utilizados, actividades y riesgos asumidos comparables.

Cuando los métodos de precio de libre competencia o el costo incrementado sean difíciles de aplicar, se podrá hacer uso de varios métodos para la determinación correcta del precio de plena competencia y como última opción, habrá que utilizar los métodos de beneficio de la operación.

Es de mucha utilidad realizar un análisis funcional de los distintos miembros del grupo para establecer la relación entre sus actividades, sus resultados y los servicios en cuestión. También considerar no solo el impacto inmediato de un servicio, sino que además tomar en cuenta sus efectos a largo plazo, teniendo en cuenta de que algunos costos nunca producirán los beneficios que se esperan al momento en que se incurra en ellos.

No se considera necesario que el precio de plena competencia reconozca una utilidad para el prestador de los servicios, debido a que no es extraño encontrar en condiciones de libre competencia a uno con costos superiores al valor de mercado, para esto existen muchas causas, como por ejemplo que

la prestación de un servicio le genere ventajas o le incremente el prestigio con solamente el hecho de prestar el servicio.

Cuando se opta por el método de coste incrementado, será necesario analizar si los costos del prestador requieren algún ajuste previo a la aplicación del margen de ganancia. En algunos casos los costos en que hubiera incurrido el destinatario del servicio, si hubiera tenido que ejecutar el servicio por cuenta propia, pueden indicar el tipo de acuerdo que el mismo estaría dispuesto a aceptar por la prestación del servicio en condiciones de plena competencia.

Debe tenerse en cuenta al momento de establecer el precio de plena competencia, cuando el prestador del servicio actúe como agente o intermediario, ya que los costos como el margen de ganancia serían los de un agente y no los de un prestador del servicio, sin perjuicio de que se implique el costo del servicio prestado por un no relacionado. (Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales de la OCDE).

1.2.3 Métodos de precios de transferencia

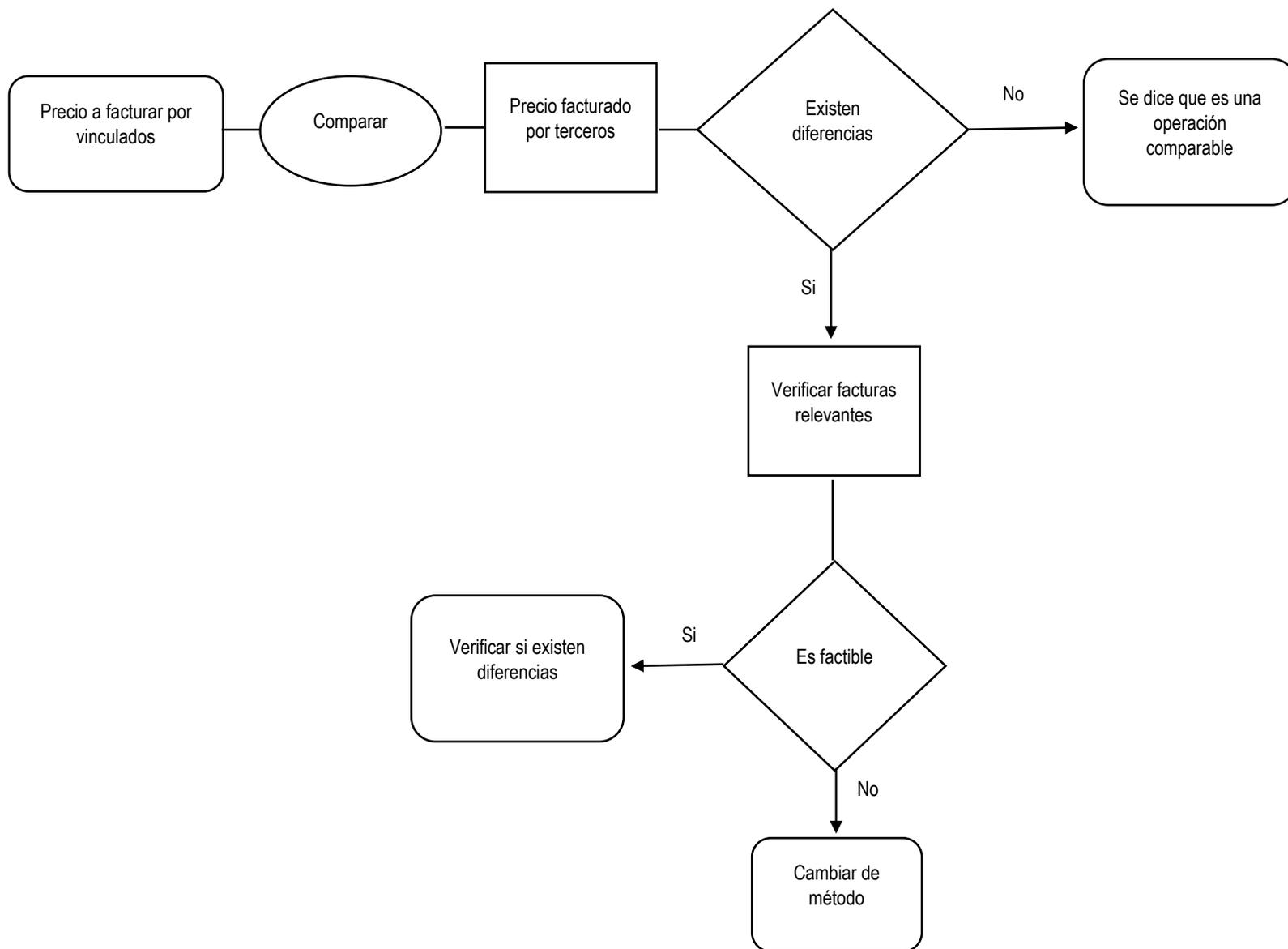
Como resultado de la necesidad que presentaba la Administración Tributaria, de que las empresas cumplieran con el principio de plena competencia, optaron por incorporar en la legislación salvadoreña los métodos emitidos por la OCDE, dichos métodos ya sea en forma directa o indirecta ayudan a determinar el precio de libre competencia. Es necesario mencionar que la aplicación de estos métodos no tiene un carácter lineal y que es necesario identificar la comparabilidad del bien o servicio objeto de estudio además de considerar la información con la que se cuenta. Las Directrices de la OCDE clasifican en dos grupos estos métodos, los cuales son: métodos tradicionales basados en las operaciones y métodos del beneficio de las operaciones.

1.2.3.1 Métodos tradicionales basados en las operaciones

- ✓ **Precio comparable no controlado:** este método coteja los precios pactados en una operación controlada (entre empresas relacionadas), contra los precios pactados en operaciones no controladas (entre empresas no relacionadas) tomando en cuenta que las operaciones sean

comparables, es decir no sean diferentes, y de encontrarse con tales diferencias, se deben realizar ajustes de una forma consistente y confiable y para lograr eso se necesita tener la información necesaria para llevar a cabo ajustes de comparabilidad. Cabe resaltar que la OCDE recomienda este método, ya que representa de forma más pura el principio *Arm'sLength*.

Figura 2. Diagrama de operatividad del método de precio comparable no controlado



- ✓ **Costo adicionado:** en este método se debe de tomar en cuenta el costo generado por la producción de bienes y servicios, al cual se le aplica un margen que produzca una utilidad de forma que sea capaz de cubrir todos los gastos en los que se incurren en la transacción (así como los activos y riesgos que se involucren) y tenga en consideración el contexto del mercado en el cual se desenvuelve. Cuando la operación es llevada a cabo entre empresas vinculadas, el costo que se adiciona debe cumplir el principio *Arm'sLength*, o sea, debe ser similar al margen que se observa en transacciones realizadas entre no relacionados.

Figura 3. Diagrama de operatividad del método de Costo Adicionado

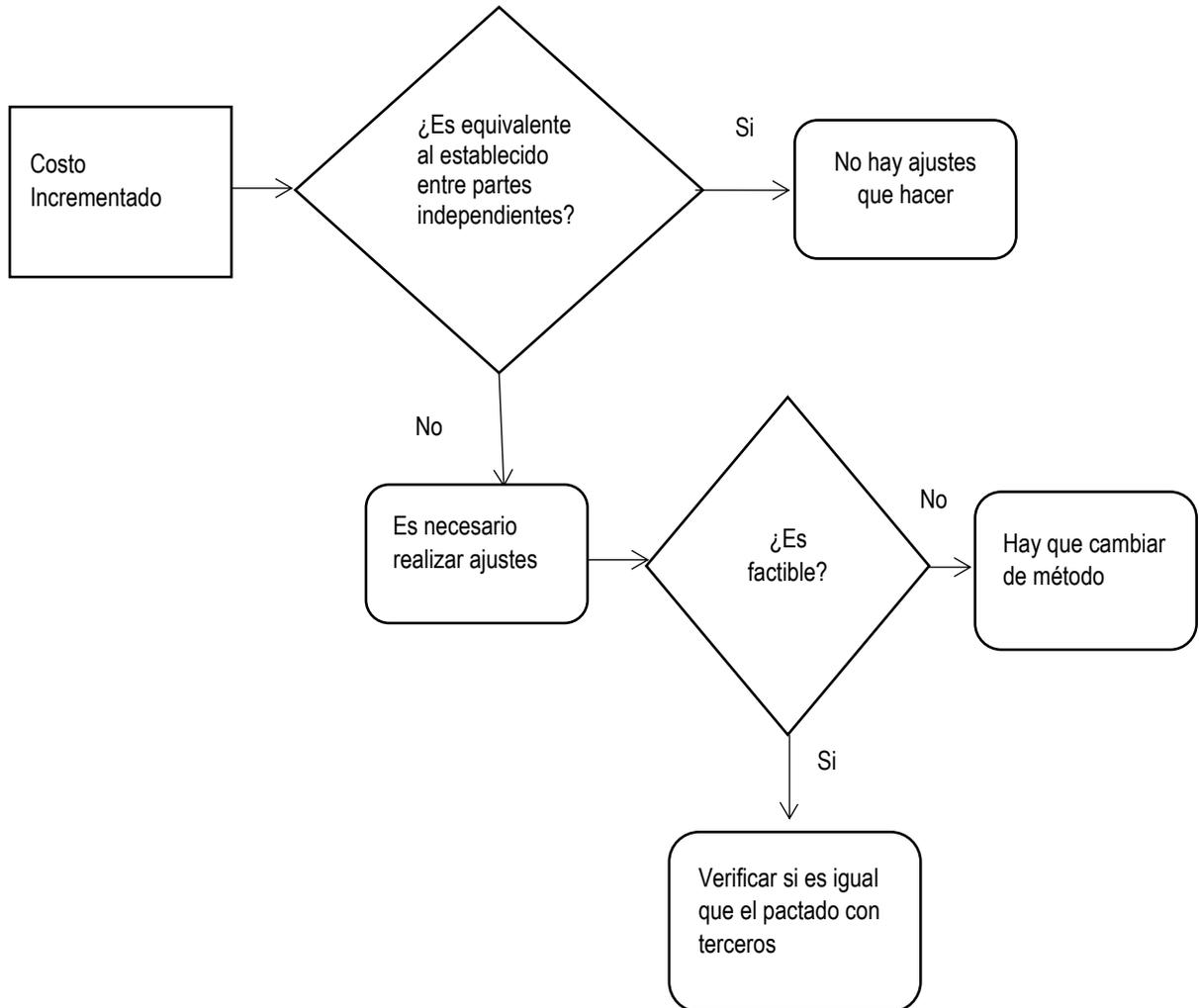
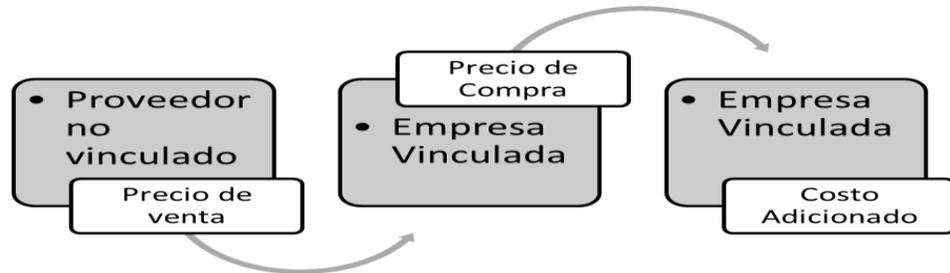
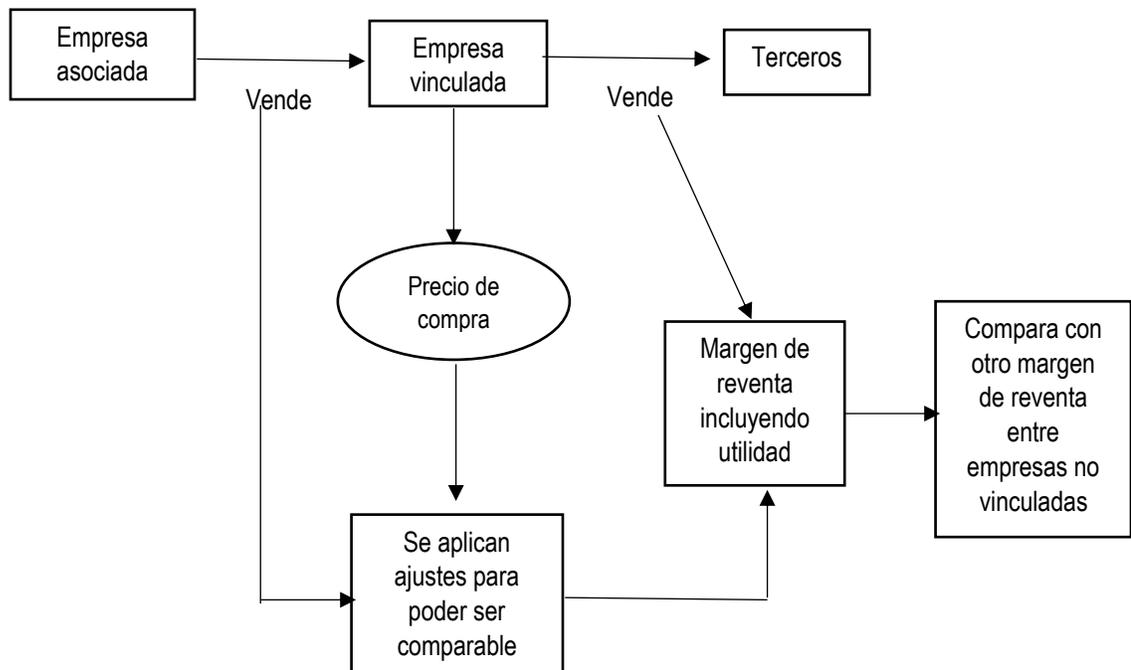


Figura 3.1 Ejemplificación del Costo Adicionado



- ✓ **Precio de reventa:** Este toma en cuenta el margen de reventa que resulta del precio de compra a una empresa relacionada y el posterior precio de venta a empresas independientes. Este margen de reventa debería ser capaz para cubrir los gastos asociados a la operación, además de obtener un beneficio razonable. El método confronta el margen de reventa de operaciones con sujetos relacionados con los de operaciones no de sujetos no relacionados. (Precios de Transferencia en Chile, 2014).

Figura 4. Diagrama de operatividad del método del Precio de Reventa



1.2.3.2 Métodos del beneficio de las operaciones

- ✓ **Método de partición de utilidades:** este se utiliza en actividades comerciales donde es demasiado complicado evaluar de forma separada la participación de cada una de las partes en la creación de beneficios, por lo que mayormente las empresas se deciden por establecer entidades, pactando una forma de distribución de los beneficios generados por las operaciones que lleven a cabo en conjunto. De esta manera, el principio *Arm'sLength* muestra que las operaciones entre partes vinculadas que ameriten una partición de utilidades, dicha partición debe ser equivalente a la realizada entre empresas no vinculadas comparables. La distribución de beneficios se puede realizar sobre el beneficio total o residual.

- ✓ **Método de margen neto de la transacción:** examina el margen neto de utilidad relativo a una base adecuada, dependiendo del tipo de operación. De manera tal, son utilizados indicadores de utilidad neta, que podrían ser sobre la base de los activos, las ventas, los costos, entre los más utilizados, y para cumplir con el principio *Arm'sLength* tales indicadores, cuando son generados en operaciones entre empresas relacionadas, deben mostrar resultados similares a operaciones llevadas a cabo entre empresas no relacionadas. (Precios de Transferencia en Chile, 2014).

REGLA DEL MEJOR MÉTODO

Tipos de transacción	Método posible
Manufactura de productos	CUP, C+, partición de utilidad.
Venta de productos	CUP, precio de reventa, partición de utilidades, MNT.
Prestación de servicios	CUP, C+, MNT.
Financiero	CUP, partición de utilidades, MNT.
Intangibles	CUP, C+.

Fuente: Libro de Precios de Transferencias del Perú

Donde:

- ✓ CUP= Precio comparable no controlado.

- ✓ C+= Costo adicionado.
- ✓ MNT= Margen neto transaccional.

1.3 MARCO LEGAL

1.3.1 Código Tributario

Las empresas que realicen transacciones con sujetos relacionados deberán determinar los precios y montos de las contraprestaciones para lo cual se establecen los lineamientos que deben seguir en el artículo 62-A del CT inciso primero: para efectos tributarios, los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes. Igualmente los contribuyentes deberán determinar a precios de mercado las operaciones o transacciones que se celebren con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

La empresa al momento de determinar el precio de mercado deberá utilizar los métodos que se establecen en dicho código así como los lineamientos emitidos por la OCDE sobre precios de transferencia, así mismo la Administración Tributaria puede hacer uso de estos lineamientos en el uso de sus facultades al momento de determinar el precio de mercado correspondiente y aquellos ajustes impositivos que sean necesarios.

Como lo establece el artículo 62-A en su primer inciso también deberán determinar los precios de transferencia aquellas empresas que realicen transacciones con sujetos considerados con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, para conocer cuáles son considerados como regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales se tomará en cuenta el inciso tercero de dicho artículo, el cual establece: para efectos de este código (CT.) y las leyes tributarias, se considerarán regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, los que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- I. Aquellos que no están gravados en el extranjero, o lo están con un impuesto sobre la renta calculado sobre ingresos o renta neta o imponible, inferior al 80% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en El Salvador;
- II. Los que clasifique la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

Aquellas empresas que realicen operaciones o transacciones con sujetos relacionados tienen la obligación de presentar un informe a la Administración Tributaria, esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 124-A, el cual establece: Los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a través de los formularios que proporcione la Administración Tributaria con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta disponga para tal efecto.

El formulario que deberán presentar las empresas dentro de los primeros tres meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal, es decir a más tardar el 31 de marzo, es el F-982. En el caso que los contribuyentes incumplan con esta obligación tendrán una sanción, la cual se encuentra establecida en el artículo 244 literal "I)": No presentar o presentar fuera del plazo legal o remitir sin las especificaciones contenidas en este código o que disponga la Administración Tributaria en sus formularios, el informe de operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Sanción: multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales. En cuanto al balance general a que alude este literal, también le será aplicable lo dispuesto en el inciso final del presente artículo.

Todo contador, auditor y entidad administrada debe documentar la información que sea utilizada y que compruebe la legalidad de las transacciones realizadas entre los sujetos relacionados o sujetos que se

encuentren en regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Debe considerarse como una obligación ya que está regulado en el artículo 147 de ese mismo cuerpo legal: las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, la siguiente documentación, información y pruebas; y específicamente en el literal “e” hace referencia a lo antes mencionado: La documentación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Al momento que las empresas presenten su declaración anual de impuesto sobre la renta y en ella la Administración Tributaria determine que se da origen a impago de impuestos, un saldo a favor superior al que le corresponde, una tributación inferior, un diferimiento en la tributación, o la reclamación de un beneficio o incentivo fiscal superior al que corresponde, tendrá la facultad de estimar la base imponible que le corresponde al contribuyente, dicha facultad se le atribuye en el artículo 199-A incisos tercero y cuarto, los cuales establecen: Para efectos del impuesto sobre la renta, la Administración Tributaria podrá valorar a precios de mercado las operaciones para determinar la renta y deducciones, cuando éstas resulten ser inferiores o superiores a los precios de mercado.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable cuando los valores establecidos por los contribuyentes resulten inferiores o superiores al valor de mercado, o no se hubieran emitido los documentos a que se refiere este código o las leyes tributarias correspondientes, o el valor de las operaciones no estuviere determinado o no pudiese ser conocido, originando impago de impuestos, un saldo a favor superior al que le corresponde, una tributación inferior, un diferimiento en la tributación, o la reclamación de un beneficio o incentivo fiscal superior al que corresponde.

Dentro del Código Tributario en el artículo 199-C se establece quienes serán considerados como sujetos relacionados, entre ellos:

a) Uno de ellos dirija o controle a la otra empresa, o posea, directa o indirectamente, al menos 25% de su capital social o de sus derechos de voto;

- b) Sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión o grupo empresarial;
- c) Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero, y viceversa;
- d) Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectúe compras, y el volumen representa más del 50% y;
- e) La empresa realice operaciones con otras domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula tributación.

El artículo 199-D es una introducción a la comparabilidad, el cual establece que para comprobar si los bienes o servicios son de la misma especie, al momento de evaluar el valor de mercado, ciertos elementos como características del bien o servicio; análisis de funciones, activos y riesgos de cada parte involucrada en la operación; estrategias de negocio; circunstancias económicas, y términos contractuales, deben ser tomados en cuenta.

A fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, deben tomarse en cuenta, entre otros los elementos como; el plazo de pago, cantidades negociadas, propaganda y publicidad, costo de intermediación, acondicionamiento, flete, seguro, naturaleza física y diferencia de fechas de celebración de las transacciones.

1.3.2 Ley del Impuesto sobre la Renta

Para la determinación de la renta neta la ley establece el procedimiento que se debe seguir para obtenerla, el artículo 28 establece que: La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.

En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.

No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Esta ley establece como reconocer la renta que las entidades obtuvieron durante el periodo fiscal y cuáles serán aquellos gastos o erogaciones que podrán deducirse para poder determinar su base imponible y así aplicar el porcentaje que les corresponde como impuesto, es necesario tener en cuenta algunos artículos esenciales para las empresas que realizan transacciones entre partes relacionadas, los cuales se mencionan en los párrafos siguientes.

Se debe tener en cuenta que la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), por lo cual todas las personas naturales y jurídicas que obtienen rentas por sus actividades económicas están en la obligación del pago de dicho impuesto.

Al momento que las empresas que hayan realizado transacciones entre partes relacionadas, establezcan cuáles serán sus gastos o erogaciones a deducirse, deberán tener en cuenta lo que se regula en el artículo 29-A de la LISR, numerales 10) inciso segundo, 12), 13) y 14), los cuales establecen que, no se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida:

- ✓ Numeral 10) En ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

- ✓ Numeral 12) Los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando se haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.

- ✓ Numeral 13) Los costos o gastos incurridos relacionados con rentas sujetas a retención, salvo que el agente de retención entere en el ejercicio o periodo de imposición respectivo, el valor que corresponde pagar en concepto de retenciones. Los valores que correspondería pagar en concepto de retenciones relativas al mes de diciembre, deberán ser enteradas de conformidad a la regla establecida en el artículo 62 inciso segundo de esta ley. En todo caso, también deberá cumplirse con todos los demás requisitos de deducibilidad estipulados.

- ✓ Numeral 14) Los intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas por el sujeto pasivo prestatario, en cualquiera de los casos siguientes: a) no se hubiere efectuado las retenciones de impuesto sobre la renta o de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios establecidas en el código tributario, cuando corresponda; b) el prestamista o prestador fuere un sujeto relacionado domiciliado, y éste no los hubiere declarado como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo; c) se excediere al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal. La tasa promedio a que se refiere es la referente a créditos o préstamos a empresas aplicada por el sistema financiero y publicada por el banco central de reserva; y d) el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario. El patrimonio o capital contable promedio es el cociente que se obtenga de dividir entre dos, la suma del patrimonio o capital contable existente al inicio y al final del ejercicio del prestatario.

1.3.3 Determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta

1.3.3.1 Base imponible

Es el importe de los ingresos netos obtenidos por el sujeto pasivo, es la capacidad contributiva, a la cual será aplicada la tasa o alícuota del impuesto ya descontadas las respectivas deducciones que apliquen según la ley y por ende es la que determina la obligación tributaria.

1.3.3.2 Base imponible del impuesto sobre la renta

El impuesto se calculará aplicando un porcentaje ya establecido en el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual dependerá de los ingresos obtenidos los cuales pueden ser 25% cuando estos sean menor de \$150,000.00 o 30% cuando sean mayores, a dichos ingresos se le deberán restar los costos y gastos incurridos para la obtención de estos, al resultado de esta operación se le denomina base imponible y sobre esta debe ser aplicada la tasa.

La regla básica es que la base del impuesto está constituida por el importe total de los ingresos de las operaciones sujetas al impuesto según la ley y que todos los costos y gastos para poder ser deducidos a los ingresos deben ser necesarios para la producción de ingresos y la conservación de estos. La resta de estas operaciones dará como resultado la base imponible del impuesto.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO

2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El estudio realizado es hipotético-deductivo, el cual deriva de una verdad general hasta llegar a las verdades específicas, tomando en cuenta que se tuvieron planteamientos teóricos como base para realizar la investigación y se proporcionó información sobre el problema en estudio: La aplicación tributaria de los servicios intragrupo para la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta en las empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de San Salvador.

El estudio fue hipotético debido a que la problemática se planteó en un escenario en el cual las empresas realizan transacciones de servicios intragrupo que no se encuentran a precio de mercado dando como resultado una incidencia en la base imponible del impuesto sobre la renta, afectando así la tributación.

Fue deductivo porque existe una base teórica y legal, que regula los lineamientos que deben seguir las empresas al realizar transacciones entre relacionadas, esto conlleva a establecer una serie de obligaciones formales que muchas de las entidades no cumplen.

2.2 UNIDAD DE ANÁLISIS

Para la investigación la unidad de análisis considerada son los contadores generales de las grandes empresas del sector comercio, ubicadas en el municipio de San Salvador.

2.3 UNIVERSO Y MUESTRA

2.3.1 Universo

Después de identificar la unidad de análisis, que está conformada por los contadores generales de las grandes empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de San Salvador, las cuales son setenta y siete según la base del directorio de empresas proporcionado por el Ministerio de Economía. (Ver Anexo 1).

2.3.2 Muestra

Tomando en cuenta que ya está identificada la unidad de análisis se puede establecer el universo, el número de encuestas realizadas para la investigación de campo, fueron determinadas utilizando la fórmula estadística para poblaciones finitas.

La fórmula utilizada fue la siguiente:

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot Z^2}{(N - 1)e^2 + P \cdot Q \cdot Z^2}$$

Dónde:

n= tamaño de la muestra.

N= Población.

Z= Coeficiente de confianza.

e= Margen de error.

P= Probabilidad de éxitos de que la problemática exista.

Q= Probabilidad de fracaso.

Entonces:

n= ?

e= 0.05

N= 77

P= 0.96

Z= 1.96

Q= 0.04

Sustituyendo los valores anteriores en la fórmula, se obtuvo:

$$n = \frac{(77)(0.96)(0.04)(1.96)^2}{(77-1)(0.05)^2 + (0.96)(0.04)(1.96)^2}$$

$$\frac{(2.9568)(3.8416)}{0.19+0.14751744}$$

$$\frac{11.35884288}{0.33751744}$$

$$n = 33.65 \approx 34$$

Aproximadamente 34 contadores generales de las 34 grandes empresas del sector comercio.

2.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

2.4.1 Técnicas

Al realizar la investigación y para la recolección de la información se utilizó la técnica de la encuesta, la cual se dirigió al contador general de las grandes empresas del sector comercio, municipio y departamento de San Salvador. (Ver anexo 2).

2.4.2 Instrumentos

Los instrumentos utilizados en la investigación fueron:

Cuestionario: éste permitió recopilar información mediante la opinión del contador general que era la persona involucrada en la problemática. Se elaboró un listado de preguntas cerradas de opción múltiple el cual se utilizó para hacer un análisis e identificar y cuantificar la magnitud de la problemática de investigación.

Sistematización bibliográfica: con este instrumento se realizó un resumen de la información bibliográfica contenida en leyes, reglamentos y directrices emitidas sobre el tema investigado, el cual ayudó a ampliar el conocimiento de la problemática en estudio.

2.5 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Para procesar la información obtenida se utilizó el paquete Microsoft Excel, en el cual fueron vaciados los datos obtenidos y al mismo tiempo se tabularon, como parte del procesamiento de la información se generaron gráficas de barras que muestran de manera precisa los resultados; lo cual permitió desarrollar una adecuada interpretación de los resultados.

2.6 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Los resultados obtenidos se presentaron en términos absolutos y relativos para su mejor comprensión, para cada una de las preguntas contenidas en el instrumento del cuestionario se elaboró una tabla de frecuencias, un gráfico y se realizó la interpretación de los datos, dando así lugar a una correcta apreciación de la problemática encontrada. (Ver anexo 3).

2.7 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

Para efectos de esta investigación se realizó un análisis donde se identificó a través de interrogantes expuestas al contador general de las grandes empresas comerciales seleccionadas y de acuerdo a los datos obtenidos, que el 91% del total de la población conoce sobre precios de transferencia; asimismo, la mayoría de esas personas manifiestan haber asistido a capacitaciones sobre el tema. Otro aspecto identificado es que de los encuestados, un porcentaje mínimo (6%) tiene conocimiento amplio sobre la temática, la mayoría posee conocimiento básico debido a diversos factores ya sea por falta de capacitaciones, poco interés al tema o por cuestiones que la entidad en la cual laboran no se trabaja con precios de transferencia. Por otra parte, la mitad de los encuestados dice tener un conocimiento regular o poco; el posicionamiento anterior en cuanto al nivel de conocimiento contrasta con el hecho simplemente de conocer sobre precios de transferencia por parte de los contadores generales, lo cual difiere al momento de su aplicación ya que se consideran diferentes circunstancias al momento de poner en práctica, entre las cuales podría mencionarse la complejidad en cuanto a la aplicación de la metodología de los precios de transferencia y los costos de capacitación que amerita este tema.

Los encuestados manifiestan que la mayoría de las empresas del sector comercio para las que laboran realizan transacciones u operaciones con partes o empresas relacionadas. En este sentido se puede observar la falta de importancia para cumplir con las obligaciones que se derivan de los precios de transferencia.

Con respecto a los servicios intragrupo el 74% de los encuestados afirman conocer el tema, pero la idea que la mayoría posee sobre este tipo de servicios es incompleta, debido a que no todos los servicios prestados a una empresa relacionada se consideran servicios intragrupo; para poder identificarlo como tal, este servicio debe satisfacer una necesidad y proporcionar un beneficio para la empresa relacionada

tal como se establece en las directrices emitidas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Es importante resaltar que la mayoría de encuestados en un 56% desconocen de la aplicación de los métodos emitidos por la OCDE para el tratamiento de los servicios intragrupo.

Otro tema de importancia es que la mayoría de los encuestados (74%) tiene conocimiento sobre el principio de plena competencia, lo cual es razonable, considerando que este principio se utiliza para la venta de bienes entre partes relacionadas y lo aplican al momento de realizar operaciones con las empresas vinculadas, es lo que se observa con los resultados obtenidos en otra interrogante relacionada con el principio de plena competencia con un 47% manifiestan que en efecto, sí se toma en cuenta dicho principio, pero en la misma interrogante un porcentaje considerable (32%) respondieron que no saben si se toma en cuenta.

También se determinó que existen empresas que aún carecen de una aplicación adecuada de lo establecido en el Código Tributario y en las directrices emitidas por la OCDE; en algunos casos no se utilizan debido a que consideran que el Ministerio de Hacienda no da prioridad al tema de servicios intragrupo, al no proporcionar material suficiente para la aplicación de éstos.

Los contadores generales consideran que al momento de establecer la base imponible del impuesto sobre la renta les sería de utilidad contar con una guía que explique con ejemplos prácticos como realizar los ajustes correspondientes al existir este tipo de operaciones o transacciones. Con respecto a las limitantes existentes para llevar a cabo los ajustes para la cuantificación del impuesto, los encuestados afirmaron que la dificultad radica en la falta de conocimiento de los servicios intragrupo.

Debido a los resultados descritos en los párrafos anteriores y al realizar la interrogante de si al existir una guía sobre servicios intragrupo sería de utilidad para establecer la cuantificación de la base imponible del impuesto sobre la renta, el 88% de los encuestados afirma la necesidad de que exista una guía de aplicación que contenga los elementos necesarios para identificar cuando se está ante un servicio intragrupo, cuáles son los lineamientos que deben seguirse al momento de efectuarse este tipo de transacciones entre las empresas relacionadas, con el fin de poder determinar de manera adecuada la base imponible para elaborar correctamente la declaración del impuesto sobre la renta y cumplir con lo establecido en el Código Tributario, así también lo que se regula en las Directrices emitidas por la OCDE; por otra parte un 12% de los encuestados opina que no sería de utilidad una guía de aplicación. Con estos

resultados es evidente que los contadores públicos manifiestan la necesidad que hayan más guías o material de apoyo para el estudio que amerita el tema de precios de transferencia específicamente tratar los servicios intragrupo.

CAPÍTULO III: DESARROLLO DE GUÍA COMO PROPUESTA DE SOLUCIÓN

3.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

3.1.1 Investigación Preliminar

Se realizó la investigación sobre los precios de transferencia, específicamente enfocado a la aplicación de los servicios intragrupo, debido a que en la actualidad en el país, algunas empresas se encuentran realizando operaciones entre compañías relacionadas; es por esta razón que se da origen a lo que se conoce precios de transferencia y al hablar sobre las transacciones o servicios que se prestan dentro de un grupo de empresas relacionadas, es lo que se conoce como servicios intragrupo, existe una problemática evidente respecto a la aplicación e identificación de este tipo de servicios, ya que la mayoría de empresas no realizan un estudio de precios de transferencia estando obligadas, esto se debe a que el profesional de la contaduría pública que tienen contratado desconoce de la metodología a aplicar para tratar dichas transacciones.

Por otra parte el profesional de la contaduría pública presenta la dificultad de conocer si los servicios intragrupo han sido prestados y si han sido pagados correctamente y esto es una problemática para efectos fiscales, ya que esta situación provoca una disminución de ingresos en las arcas del Estado, por la inadecuada aplicación que se hace. También es necesario que el contador público obtenga un criterio apropiado que le permita identificar de manera adecuada los ajustes correspondientes que ameritan este tipo de transacciones aplicando la base legal y técnica, es decir lo que se regula en el Código Tributario, así también lo que se establece en las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), para la correcta determinación de la base imponible en la declaración del impuesto sobre la renta.

3.1.2 Alcance

El propósito de la investigación se centra en la elaboración de una guía de aplicación de los servicios intragrupo, dentro de la cual se desarrollan casos prácticos relacionados con algunos de los métodos aplicables emitidos por la OCDE respecto al tema, y aplicando la legislación salvadoreña que regula las condiciones en que operan las empresas vinculadas, la guía permitirá tener conocimiento de la manera en que se da tratamiento tributario a este tipo de servicios.

3.2 ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El estudio de los precios de transferencia tiene inmerso el tema de los servicios intragrupo, es lo que ha dado origen al trabajo de investigación, como se ha detallado anteriormente, este tipo de servicios es necesario saberlos identificar para poder darle el tratamiento tributario que corresponde con base a lo que se establece en el Código Tributario, es por ello que se ha propuesto la guía a desarrollar posteriormente, para que haya una mejor comprensión de cómo se establece la comparabilidad con empresas independientes además de los justos correspondientes, dependiendo del método aplicado los cuales son establecidos por la OCDE y admitidos por la legislación salvadoreña.

Dentro de la guía se ha incorporado información teórica de los servicios intragrupo, definiciones, características, ejemplos para identificar los que se consideran parte de este tipo de servicios, así como los que no son clasificados como tales, entre otros aspectos de importancia, y por último el desarrollo de casos prácticos para poder determinar la base imponible del impuesto sobre la renta cuando se estudien este tipo de transacciones las cuales se realizan entre empresas o partes relacionadas.

3.3 DESARROLLO DE LA GUÍA DE APLICACIÓN

“Guía de aplicación tributaria de los servicios intragrupo para la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta en las empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de San Salvador.”

A. Introducción

Al estudiar los precios de transferencia se identifican dentro de éstos los denominados servicios intragrupo, como aquellos servicios que presta un miembro de un grupo multinacional a favor de otro u otros miembros del grupo, al realizar un estudio sobre este tipo de servicios se puede concluir que debido a la creciente globalización de las empresas multinacionales, es lo que ha dado origen a una amplia gama de transacciones entre este tipo de empresas, dando como resultado a lo que se conoce como servicios intragrupo (por ejemplo tecnologías de la información, recursos humanos, marketing, jurídicos, contables y administrativos, control de inventarios, entre otros.). A medida que han ido aumentando este tipo de transacciones, lo han hecho también los recursos que se requieren para garantizar el cumplimiento y la inclusión del principio de plena competencia. En este sentido, la interpretación y aplicación de dicho principio varía entre las Administraciones Tributarias, lo cual, en sede de las empresas, puede dar lugar a situaciones de incertidumbre, a costos elevados e incluso a situaciones de doble imposición. (Urdin, s.f.).

La contraprestación que se genera al realizar transacciones entre empresas vinculadas deberá valorarse conforme al principio de plena competencia, es decir, como si hubiera sido acordado en las mismas condiciones entre partes independientes.

Para desarrollar el estudio de los servicios intragrupo, se toma en cuenta lo que se establece en las directrices emitidas por la OCDE en materia de precios de transferencia, esta base técnica respecto a este tipo de servicios se abordan específicamente en el Capítulo VII del documento. Las Directrices son fundamentales, pues prácticamente son el único texto que aborda el tema con profundidad y, sobretodo, por estar respaldadas por un amplio consenso en cuanto a su validez y aplicación, tanto en el ámbito administrativo como empresarial. Este documento relaciona dos problemas principales al tratar de identificar si realmente se ha prestado un servicio que se puede clasificar como intragrupo los cuales son: saber si realmente se ha prestado el servicio y si la remuneración de éstos debería adecuarse al principio de plena competencia para efectos fiscales, es por esta razón que se debe comprender de manera adecuada el concepto, clasificación y operatividad de los servicios intragrupo, es esta la razón por la que se ha llevado a cabo el desarrollo de ésta guía de aplicación.

B. Objetivo

Ofrecer una guía simple y flexible para el planteamiento y solución de ejercicios prácticos respecto a las transacciones que se realizan entre empresas relacionadas, es decir, el estudio y aplicación de los servicios intragrupo.

C. Alcance

La guía se desarrolla específicamente para el tratamiento de operaciones que se realizan entre empresas vinculadas ubicadas en El Salvador y otros países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Los ejercicios planteados se desarrollan utilizando los métodos tradicionales basados en las operaciones; método del precio comparable no controlado y método del costo adicionado.

D. Propósito de la guía de aplicación

Se establece mediante esta guía, los lineamientos que los contadores generales de las empresas comerciales deben seguir y aplicar al momento de existir transacciones de servicios intragrupo, con el fin de garantizar una adecuada determinación de la base imponible al momento de elaborar la declaración del impuesto sobre la renta, permitiendo así que las empresas declaren correctamente los costos y sus ingresos evitando infracciones que les provocarían futuras multas o sanciones que estén relacionadas con el tema de servicios intragrupo y precios de transferencia.

La guía se desarrolla tomando en cuenta lo que se establece en el Código Tributario y en los lineamientos establecidos en las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, emitidas por la OCDE ya que en ellos se encuentran las regulaciones sobre este tema, además la Ley de Impuesto sobre la Renta al momento de determinar la base imponible para la aplicación del impuesto correspondiente. Para la amplia justificación de esta guía es necesario recurrir a estos recursos antes mencionados.

Mediante el tratamiento de ejercicios prácticos elaborados bajo los lineamientos emitidos por la OCDE se pretende indicar la manera correcta como deben cuantificarse los servicios prestados a las empresas

vinculadas e identificar cuando se está ante un servicio intragrupo, así mismo se muestra la forma en que deben establecer la base imponible para la cuantificación del impuesto sobre la renta que la empresa debe declarar.

E. Definiciones

Para la comprensión de algunos términos incorporados en la guía de aplicación, se presentan las siguientes definiciones:

- ✓ **Guía de aplicación tributaria de los servicios intragrupo:** es un documento que contiene un conjunto de conceptos y lineamientos a seguir para poder aplicar de manera correcta los criterios técnicos y tributarios al momento de calcular la base imponible del impuesto sobre la renta que las empresas deben pagar al realizar transacciones con empresas relacionadas, específicamente cuando se prestan servicios intragrupo.
- ✓ **Partes relacionadas:** dos o más empresas se consideran vinculadas en las que una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de las otras.
- ✓ **Servicio intragrupo:** se considera dentro de esta clasificación toda actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, entre otras.) que satisface una necesidad que se identifica como real y que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera ejecutado por cuenta propia.
- ✓ **Principio de plena competencia (Arm's Length):** este principio de independencia efectiva se refiere a que los precios pactados entre partes vinculadas deben de ser consistentes con los que han sido pactados entre compañías independientes en operaciones comparables realizadas bajo circunstancias de negocio similares, es decir, a valor de mercado.
- ✓ **Entidades y operaciones comparables:** las entidades comparables son aquellas que efectúan la misma actividad económica que el sujeto en estudio; y se entenderá por operaciones comparables todas aquellas que son de la misma especie que la transacción analizada.

- ✓ **Rango Intercuartil:** es un método estadístico que se utiliza para incrementar el grado de confianza en un análisis determinado. Para efectos del tema de precios de transferencia, en la mayoría de los países latinoamericanos se ha utilizado como una práctica común que busca incrementar el grado de confianza del análisis económico del cual se trate.

F. Marco legal

- ✓ **Código Tributario**

Los contribuyentes que realicen transacciones con sujetos relacionados deberán determinar los precios y montos de las contraprestaciones para lo cual se establecen los lineamientos que deben seguir en el artículo 62-A del CT inciso primero: para efectos tributarios, los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes. Igualmente los contribuyentes deberán determinar a precios de mercado las operaciones o transacciones que se celebren con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Al momento de determinar el precio de mercado, el contribuyente, deberá utilizar los métodos que se establecen en dicho código, así como los lineamientos emitidos por la OCDE respecto a precios de transferencia, así mismo la Administración Tributaria puede hacer uso de estos lineamientos en la aplicación de sus facultades al momento de determinar el precio de mercado correspondiente y aquellos ajustes impositivos que sean necesarios.

Como se establece en el artículo 62-A inciso primero, también deberán determinar los precios de transferencia aquellas empresas que realicen transacciones con sujetos considerados con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, para conocer cuáles son considerados como regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales se tomará en cuenta el inciso tercero de dicho artículo, el cual establece: para efectos de este código (CT.) y las leyes tributarias,

se considerarán regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, los que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- I. Aquellos que no están gravados en el extranjero, o lo están con un impuesto sobre la renta calculado sobre ingresos o renta neta o imponible, inferior al 80% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en El Salvador;
- II. Los que clasifique la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

Aquellos contribuyentes que realicen operaciones o transacciones con sujetos relacionados tienen la obligación de presentar un informe a la Administración Tributaria, esto de acuerdo a lo que se regula en el artículo 124-A, el cual establece: Los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a través de los formularios que proporcione la Administración Tributaria con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta disponga para tal efecto.

El formulario que deberán presentar los contribuyentes dentro de los primeros tres meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal, es decir a más tardar el 31 de marzo, es el F-982. En el caso que los contribuyentes incumplan con esta obligación tendrán una sanción, la cual se encuentra establecida en el artículo 244 literal "I)": No presentar o presentar fuera del plazo legal o remitir sin las especificaciones contenidas en este código o que disponga la Administración Tributaria en sus formularios, el informe de operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Sanción: multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales. En cuanto al balance general a que alude este literal, también le será aplicable lo dispuesto en el inciso final del presente artículo.

Todo contador, auditor y contribuyente debe documentar la información que sea utilizada y que compruebe la legalidad de las transacciones realizadas entre los sujetos relacionados o sujetos que se encuentren en regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Debe considerarse como una obligación ya que está regulado en el artículo 147: Las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, la siguiente documentación, información y pruebas; y específicamente en el literal “e” hace referencia a lo antes mencionado: La documentación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Al momento que las empresas presenten su declaración anual de impuesto sobre la renta y en ella la Administración Tributaria determine que se da origen a impago de impuestos, un saldo a favor superior al que le corresponde, una tributación inferior, un diferimiento en la tributación, o la reclamación de un beneficio o incentivo fiscal superior al que corresponde, tendrá la facultad de estimar la base imponible que le corresponde al contribuyente, dicha facultad se le atribuye en el artículo 199-A inciso tercero y cuarto, el cual establece: Para efectos del impuesto sobre la renta, la Administración Tributaria podrá valorar a precios de mercado las operaciones para determinar la renta y deducciones, cuando éstas resulten ser inferiores o superiores a los precios de mercado.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable cuando los valores establecidos por los contribuyentes resulten inferiores o superiores al valor de mercado, o no se hubieran emitido los documentos a que se refiere este código o las leyes tributarias correspondientes, o el valor de las operaciones no estuviere determinado o no pudiese ser conocido, originando impago de impuestos, un saldo a favor superior al que le corresponde, una tributación inferior, un diferimiento en la tributación, o la reclamación de un beneficio o incentivo fiscal superior al que corresponde.

Dentro del Código Tributario en el artículo 199-C se establece la categoría de quienes serán considerados como sujetos relacionados, se entenderá como relacionados cuando:

- a) Uno de ellos dirija o controle a la otra empresa, o posea, directa o indirectamente, al menos 25% de su capital social o de sus derechos de voto;
- b) Sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión o grupo empresarial;
- c) Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero, y viceversa;
- d) Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectúe compras, y el volumen representa más del 50%;
- e) La empresa realice operaciones con otras domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula tributación.

El artículo 199-D es una introducción a la comparabilidad, el cual establece que para comprobar si los bienes o servicios son de la misma especie, al momento de evaluar el valor de mercado, ciertos elementos como características del bien o servicio; análisis de funciones, activos y riesgos de cada parte involucrada en la operación; estrategias de negocio; circunstancias económicas, y términos contractuales, deben ser tomados en cuenta.

Para realizar la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, deben tomarse en cuenta, entre otros los elementos como; el plazo de pago, cantidades negociadas, propaganda y publicidad, costo de intermediación, acondicionamiento, flete, seguro, naturaleza física y diferencia de fechas de celebración de las transacciones.

✓ **Ley de Impuesto sobre la Renta**

Para la determinación de la renta neta la ley establece el procedimiento que se debe seguir para obtenerla, el artículo 28 establece que: La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.

En todo caso, los costos, gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el código tributario estipulan para su deducibilidad.

No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Esta ley establece como reconocer la renta que los contribuyentes obtuvieron durante el periodo fiscal y cuáles serán aquellos gastos o erogaciones que podrán deducirse para poder determinar su base imponible y así aplicar el porcentaje que les corresponde como impuesto, a continuación se detallarán algunos artículos esenciales para las empresas que realizan transacciones entre partes relacionadas.

Se debe tener en cuenta que la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), por lo cual todas las personas naturales y jurídicas que obtienen rentas por sus actividades económicas están en la obligación del pago de dicho impuesto.

Al momento que las empresas que hayan realizado transacciones entre partes relacionadas, establezcan cuáles serán sus gastos o erogaciones a deducirse, deberán tener en cuenta el artículo 29-A de la LISR, numeral 10) inciso segundo, 12), 13) y 14), los cuales establecen que, no se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida:

- ✓ Numeral 10) En ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
- ✓ Numeral 12) Los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando se haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.

- ✓ Numeral 13) Los costos o gastos incurridos relacionados con rentas sujetas a retención, salvo que el agente de retención entere en el ejercicio o periodo de imposición respectivo, el valor que corresponde pagar en concepto de retenciones. Los valores que correspondería pagar en concepto de retenciones relativas al mes de diciembre, deberán ser enteradas de conformidad a la regla establecida en el artículo 62 inciso segundo de esta ley. En todo caso, también deberá cumplirse con todos los demás requisitos de deducibilidad estipulados.

- ✓ Numeral 14) Los intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas por el sujeto pasivo prestatario, en cualquiera de los casos siguientes: a) no se hubiere efectuado las retenciones de impuesto sobre la renta o de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios establecidas en el código tributario, cuando corresponda; b) el prestamista o prestador fuere un sujeto relacionado domiciliado, y éste no los hubiere declarado como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo; c) se excediere al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal. La tasa promedio a que se refiere es la referente a créditos o préstamos a empresas aplicada por el sistema financiero y publicada por el banco central de reserva; y d) el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario. El patrimonio o capital contable promedio es el cociente que se obtenga de dividir entre dos, la suma del patrimonio o capital contable existente al inicio y al final del ejercicio del prestatario.

G. Régimen Fiscal Preferente, de Nula o Baja Tributación o Paraíso Fiscal.

Son aquellos que aplican un sistema tributario especialmente favorable a las personas y empresas no domiciliadas, para incentivarlos a tener el domicilio de dicho País, Estado o Territorio, con el propósito de

atraer capitales e inversiones. Este incentivo consiste en una exención total o una reducción significativa en el pago de los principales impuestos en proporción al de sus países de origen.

✓ **Países, Estados o Territorios de Nula Tributación**

Son los que se caracterizan por no poseer dentro de sus legislaciones tributarias un impuesto sobre la renta; o si aun teniendo regulación al respecto, ofrecen u otorgan a sujetos o empresas no domiciliados, un tratamiento tributario en el cual aplican exención total de las utilidades que generen los contribuyentes por la inversión que realicen.

✓ **Países, Estados o Territorios de Baja Tributación**

Aquellos que aplican en su legislación tributaria una tasa de impuesto sobre la renta más favorable en relación con las rentas generadas por los sujetos no domiciliados, con diferente tasa aplicable a los sujetos domiciliados, o gravan con dicho impuesto, ya sea el cálculo sobre los ingresos brutos o sobre la renta neta o imponible a una tasa inferior al 80% del impuesto que se originaría y pagaría en El Salvador, a cualquier clase de contribuyente, tenga la calidad de domiciliado o no.

H. Doctrina de la OCDE para identificar un servicio intragrupo

Para identificar un servicio intragrupo como tal, establece las directrices de la OCDE que debe cumplir con las siguientes características: exista un interés económico o comercial para la empresa que recibe el servicio y que al recibir dicha prestación le genere un beneficio en su posición comercial, dichas características se entenderán como cumplidas cuando, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera solicitado a una no relacionada la ejecución de la actividad o haberla realizado ella misma.

✓ **Ejemplos de servicios intragrupo**

Se considerará un servicio intragrupo a todas aquellas actividades centralizadas en la matriz o en un centro de servicios del grupo que son puestas a disposición del grupo y que pueden consistir en servicios

muy diversos, se detallan ejemplos que pueden tomarse como base para evaluar si se está ante un servicio intragrupo:

- a) **Servicios de gestión:** dentro de la gestión de recursos humanos una empresa puede realizar actividades fiscales, administrativas y de seguridad social conectadas con la gestión ordinaria y extraordinaria del personal; la selección y contratación de personal; ofrecer asistencia en materia de retribuciones y prestaciones, se pueden considerar como servicios intragrupo ya que este tipo de servicios da un beneficio a la empresa que los recibe.
- b) **Servicios administrativos:** una parte vinculada puede brindar servicios jurídicos a otra de las empresas pertenecientes al mismo grupo, estos servicios pueden consistir en asistencia en la redacción y revisión de contratos y acuerdos; consultas jurídicas permanentes; asistencia en el cumplimiento de las obligaciones legales; apoyo en cualquier procedimiento judicial; redacción y encargo de dictámenes jurídicos y fiscales.
- c) **Servicios contables:** en este tipo de servicios la empresa relacionada puede recibir asistencia en la preparación de presupuestos, planes de explotación y mantenimiento de los libros y cuentas de carácter obligatorio; ayuda en el cumplimiento de las obligaciones fiscales (elaboración de las declaraciones fiscales, cálculo y pago de los impuestos, etc.); asistencia en la preparación de estados financieros, ya sean estos, periódicos, de balances anuales y extraordinarios; procesamiento de datos; auditoría de las cuentas de las filiales; y gestión del procedimiento de facturación.
- d) **Servicios Técnicos:** una empresa puede solicitar a su vinculada la fabricación de un determinado producto, en este caso el productor puede recibir instrucciones precisas sobre el producto que su vinculada desea, en qué cantidades y con qué calidad debe ser fabricado. La empresa que produce soporta un riesgo mínimo y tiene garantizada la venta de todo el producto, siempre y cuando se ajuste a las normas de calidad. En este caso se estaría ante un servicio intragrupo.

✓ **Ejemplo de servicios que no se consideran intragrupo**

- a) **Beneficio fortuito:** es decir existe un servicio para todos los miembros del grupo, cuando los servicios prestados afectan únicamente a algunos de sus miembros, aun cuando de manera indirecta todos los miembros se beneficien al originarse dicho servicio.

- b) **Servicios de accionistas:** dentro de éstos se engloban aquellas actividades que desarrolla un miembro del grupo, la matriz o una subsidiaria, sobre uno o varios miembros del grupo por su propio interés, debido a que dicha actividad no reporta ningún beneficio para la empresa que recibe dichos servicios, sino más bien para la misma prestadora del servicio y por su condición de accionista.

- c) **Servicios duplicados:** son aquellos por ejemplo, en que un miembro realiza una prestación para otra sociedad del grupo que ésta ya desarrolla por sí misma o tiene contratada con otra entidad, salvo que esto suceda sólo temporalmente o cuando se duplique el servicio para evitar la toma de decisiones equivocadas.

- d) **Servicios a demanda o de previa solicitud:** son los que un miembro del grupo pone a disposición de otro la prestación de un servicio únicamente cuando este segundo lo requiera, cabe determinar si la mera disponibilidad del servicio constituye una prestación de servicio en sí misma y por tanto cuantificable al margen de la prestación exacta y efectiva del mismo.

- e) **Beneficios derivados de la pertenencia a un grupo empresarial:** la asociación pasiva, que representa la ventaja que supone el mero hecho de pertenecer al grupo y la promoción activa, cuando existe una actividad del grupo que provoca una mejor posición para todos sus miembros. Se considera que en este segundo caso, en que una actividad concreta de un miembro del grupo implica una ventaja para otros miembros del grupo, aunque éste beneficio no sea el directamente buscado, sí estamos ante un supuesto de servicios intragrupo.

I. Métodos de precios de transferencia establecidos por la OCDE

Las directrices establecen los métodos que deben utilizarse para medir los precios de transferencia, estos métodos ya sea en forma directa o indirecta, ayudan a determinar el precio libre de mercado. Es necesario manifestar que la aplicación de dichos métodos no tiene un carácter lineal y que es necesario identificar la comparabilidad del bien o servicio objeto de estudio además de considerar la información con la que se cuenta. Las Directrices de la OCDE clasifican en dos grupos estos métodos, los cuales son: métodos tradicionales basados en las operaciones y métodos del beneficio de las operaciones, se considera que los métodos tradicionales son los más convenientes ya que es un medio más directo para establecer si las transacciones comerciales o financieras entre las empresas vinculadas están conforme al precio de plena competencia.

✓ Métodos tradicionales basados en las operaciones

- a) **Precio comparable no controlado:** este método consiste esencialmente en comparar el precio que fue facturado por los servicios o activos transferidos en una transacción a una empresa vinculada, con el precio que se facturó a una empresa no vinculada en circunstancias que pueden ser comparables. Al momento de realizar la comparación no deberían observarse diferencias significativas para poder considerar que son precios de plena competencia, pero si se presentan diferencias entre ambos precios, se podría señalar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas relacionadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la transacción con la empresa vinculada tendría que ser ajustado.

- b) **Precio de reventa:** este método se utiliza cuando la empresa en estudio compra algún producto a una empresa vinculada para revenderlo con un margen determinado a una empresa independiente, dicho margen debería ser suficiente para cubrir los gastos operativos y de venta, además de obtener una utilidad apropiada. Este método compara el margen de reventa de operaciones controladas con las no controladas.

Para la aplicación de este método no se considera apropiado utilizarlo en las operaciones de servicios intragrupo por lo que no se desarrollará este método en la guía, los casos en

los que se utiliza este método pueden ser: importación de bienes desde vinculadas y posterior reventa a independientes, bienes sin valor agregado, empresas distribuidoras.

- c) **Costo adicionado:** este método consiste en aumentar al valor de la adquisición o al costo de producción de un bien o de la prestación de un servicio, en una transacción efectuada entre partes relacionadas o vinculadas, el margen de utilidad bruta que se obtenga en operaciones idénticas o similares con o entre partes independientes. Es aplicable en operaciones de ventas de bienes y servicios sobre los cuales existen márgenes bruto comparables. Este método se considera adecuado para valorar aquellas transacciones que tienen por objeto la compraventa de productos semiterminados o prestación de servicios.

En el estudio de este método se deben comparar los porcentajes de utilidad bruta, cabe destacar que, igual que lo que ocurre con los métodos tradicionales, este requiere la realización de la evaluación de las operaciones controladas contra las transacciones no controladas, siempre que estas mantengan una similitud entre productos comercializados.

✓ **Métodos del beneficio de las operaciones**

- a) **Método de partición de utilidades:** este consiste en asignar la utilidad de operación obtenida entre partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con partes independientes, se trata de eliminar la incidencia que se da al existir condiciones especiales acordadas o impuestas en las operaciones con empresas vinculada, tomando en cuenta un reparto de la utilidades que normalmente habrían acordado empresas independientes si hubieran realizado la operación u operaciones en cuestión.

Con este método el beneficio o pérdida que se derive de una transacción controlada, se debe asignar en proporción a las contribuciones que realizó cada una de las partes involucradas, fijándole a cada empresa del grupo la retribución que le corresponde por el aporte realizado. Dichas contribuciones estarán propiamente relacionadas a los gastos, activos, funciones, riesgos y recursos en los que incurran.

b) Método de margen neto de la transacción: se utiliza para revisar el margen de utilidad neta, el cual puede obtenerse de manera adecuada con base a variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. El margen neto que obtiene una empresa al realizar transacciones con su empresa vinculada idealmente debiera fijarse tomando como referencia al margen neto que la misma empresa obtiene al efectuar operaciones comparables con empresas no vinculadas.

Con este método las empresas vinculadas no tienen la obligación de fijar las funciones desarrolladas ni las responsabilidades asumidas por cada una de ellas. Además, no es necesario homogeneizar los documentos contables de las partes involucradas en la actividad empresarial, ni atribuir costos a todos los participantes.

La empresa debe evaluar cuál es el método más adecuado de utilizar y se debe considerar para tal efecto cuatro factores importantes al momento de seleccionar el mejor método:

- ✓ El grado de comparabilidad entre las transacciones controladas y las no controladas.
- ✓ La calidad y cantidad de la información con la que se cuenta.
- ✓ Los supuestos utilizados en el análisis.
- ✓ La sensibilidad de los resultados con respecto a deficiencias en la información.

J. Pasos a seguir para determinar la base imponible del ISR

- ✓ **Determinar la relación entre las empresas**

Verificar si se cumple con una o más de las condiciones establecidas en el art. 199-C del Código Tributario, en el cual se establecen los criterios para identificar quienes se consideraran como sujetos relacionados.

- ✓ **Identificación del tipo de servicio**

Se considerará un servicio intragrupo aquellas actividades centralizadas en la matriz o en un centro de servicios del grupo que son puestas a disposición del mismo y que pueden consistir en servicios muy

diversos, algunos ejemplos son: Servicios de gestión, servicios administrativos, servicios contables, servicios técnicos. El servicio debe cumplir con dos requisitos los cuales son: la empresa que recibe el servicio y que al recibir dicha prestación le genere un beneficio en su posición comercial, dichas características se entenderán como cumplidas cuando, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera solicitado a una no relacionada la ejecución de la actividad o haberla realizado ella misma.

✓ **Determinación de comparables**

Para la aplicación del principio de plena competencia es necesario comparar la operación llevada a cabo con la parte relacionada tomando en cuenta las condiciones en las que el servicio es prestado contra operaciones similares realizadas entre empresas independientes. Los comparables pueden ser internos o externos.

✓ **Identificar las diferencias entre los comparables**

Se debe tomar en cuenta las diferencias materiales que pueden existir entre las empresas comparadas. Por lo que es necesario cotejar las características de los servicios que se están analizando, debido a que si existiera una diferencia en éstas dentro de la operación con las independientes y con la relacionada deben de ajustarse los comparables.

Entre las características que originan las diferencias se pueden mencionar: plazo de pago, cantidades negociadas, propaganda y publicidad, acondicionamiento de flete y seguro y naturaleza física y contenido.

✓ **Elección del método a aplicar**

Los métodos ayudan a determinar el precio de libre competencia y cada empresa debe seleccionar el método a utilizar de acuerdo al tipo de operación que se esté realizando.

REGLA DEL MEJOR MÉTODO

Tipos de transacción	Método posible
Manufactura de productos	CUP, C+, partición de utilidad.
Venta de productos	CUP, precio de reventa, partición de utilidades, MNT.
Prestación de servicios	CUP, C+, MNT.
Financiero	CUP, partición de utilidades, MNT.
Intangibles	CUP, C+.

Fuente: Libro de Precios de Transferencias del Perú

Donde:

- ✓ CUP= Precio comparable no controlado.
- ✓ C+= Costo adicionado.
- ✓ MNT= Margen neto transaccional.

✓ **Determinación del valor de mercado**

Después de determinar los comparables y efectuar los ajustes si fuere el caso, se procede a establecer el valor de mercado utilizando el rango intercuartil las fórmulas a utilizar son las siguientes:

Mediana $(n+1)/2$

Posición del primer cuartil (Q1) = $(n+1)/4$

Posición del tercer cuartil (Q3) = $3(n+1)/4 = 3*(Q1)$.

Al obtener estos valores se debe verificar que el precio pactado entre las empresas relacionadas se encuentra dentro del primer y tercer cuartil para comprobar que el precio se encuentra a valor de mercado.

✓ **Ajustes para determinar base imponible**

Si en la determinación del valor de mercado existen diferencias se debe efectuar ajustes, cuando el precio pactado entre las empresas relacionadas se encuentra fuera del primer o tercer cuartil se deberá ajustar el precio con respecto a la mediana.

✓ **Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto sobre la renta**

Posterior a realizar los ajustes y obtener el valor de mercado se debe modificar la información para efectos fiscales por lo que se procede a ajustar el precio facturado de la operación realizada entre partes relacionadas y se determina cual es la base imponible correcta para poder calcular de manera adecuada el impuesto que deberá cancelarse durante el periodo tributario.

K. Documentación para demostrar que se cumple con el principio de plena competencia

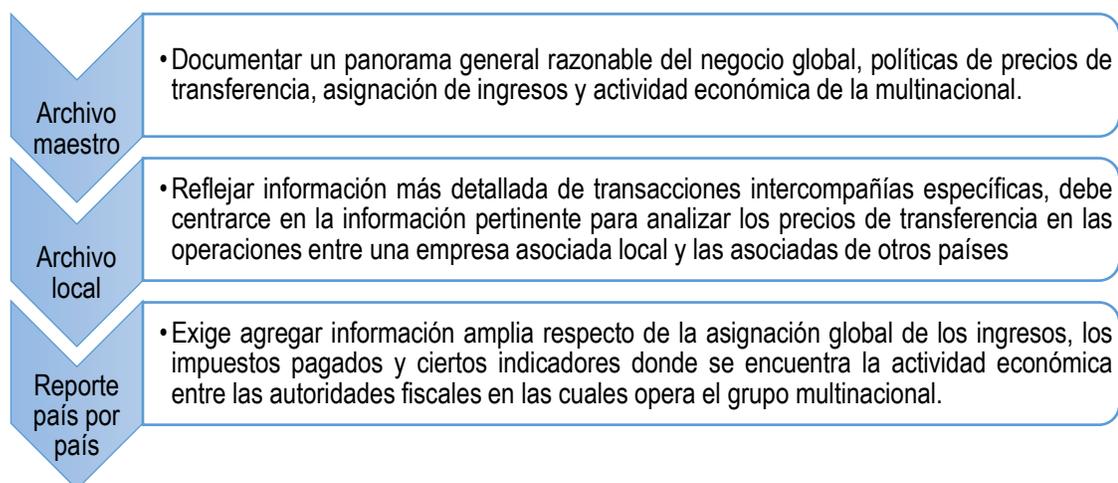
En materia de precios de transferencia es necesario que las empresas tengan la documentación necesaria que respalde las operaciones con sus vinculadas, se pueden detallar tres objetivos principales para cumplir con esta obligación:

- ✓ Las entidades deben tomar en cuenta las obligaciones derivadas de las normas de precios de transferencia al momento de fijar los precios y las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, y a la hora de establecer en sus declaraciones fiscales los rendimientos obtenidos en dichas operaciones;
- ✓ Proporcionar a la Administración Tributaria la información necesaria para efectuar una evaluación fundamentada del riesgo de precios de transferencia y;
- ✓ Facilitar a la Administración Tributaria información útil para realizar una inspección en profundidad de las prácticas de precios de transferencia de los obligados tributarios ubicados en su jurisdicción, tomando en cuenta que de ser necesario deberán complementar la documentación con información adicional a medida que avance la fiscalización.

Es necesario que las empresas tengan la documentación bien elaborada para poder ofrecer a la Administración Tributaria ciertas garantías que se han analizado las posiciones que hacen constar al presentar la declaración de impuesto sobre la renta y que se ha tomado en consideración los datos comparables disponibles para llegar a una posición coherente en materia de precios de transferencia.

Además, los contribuyentes, deben determinar sus precios de transferencia de acuerdo al principio de plena competencia, basándose en la información a la que puedan acceder en el momento de la operación. Así, antes de fijar precios, la empresa normalmente debe analizar si sus precios de transferencia son adecuados a efectos fiscales y ha de comprobar si sus resultados financieros se atienen al principio de plena competencia en el momento de presentar su declaración de impuesto sobre la renta.

✓ **Enfoque de tres niveles de la documentación**



✓ **Documentación de los servicios intragrupo**

En relación a cada caso, la documentación de cada servicio que las empresas deben mantener podrá ser la siguiente:

- a) Descripción de algunos ratios indicativos como parte de un ejercicio de control destinado a contextualizar la prestación de servicios.

- b) Explicación de la prestación del servicio específicamente de la actividad desarrollada para comprender los motivos tanto del proveedor como de su destinatario.
- c) Verificar que se encuentren estos servicios en la política general de precios de transferencia del grupo.
- d) Descripción del tipo de transacciones prestadas y de sus destinatarios.
- e) Explicación detallada de los beneficios que obtengan, o se espere vayan a obtener, los receptores.
- f) Explicación de la estructura a través de la cual se presten los servicios.
- g) Descripción de las normas del grupo referente a su sistema de auditorías y a su aplicación a los servicios. De igual manera deberán detallarse los siguientes aspectos: metodología seguida para definir los costes directos e indirectos para su inclusión en el centro de costos; las salvaguardas existentes para garantizar que un criterio de reparto se aplique de manera coherente a una transacción en concreto; forma en la que se garantiza que los servicios no se dupliquen, entre otros.
- h) Descripción del modo en que se constituya un centro de costos.
- i) Descripción del criterio o criterios de reparto que se apliquen.
- j) Justificación, desde el punto de vista de plena competencia, del tipo de margen que se aplique o, alternativamente, de los motivos por los que no se aplique ningún margen.
- k) Explicación del método de contabilización de los servicios en el que se incluyan el sistema de facturación, las fechas de liquidación, los métodos de pago y cualquier ajuste de lo presupuestado.
- l) Actuación ante la entrada/salida de miembros/servicios en el sistema de reparto.
- m) Descripción del modo en el que se gestionan los servicios "previa solicitud".
- n) Descripción del procedimiento seguido para mantener y actualizar el sistema de prestación de servicios.
- o) Cualquier otra documentación que pueda la empresa pueda considerar indispensable.

L. CASOS PRÁCTICOS

✓ Método de precio comparable no controlado

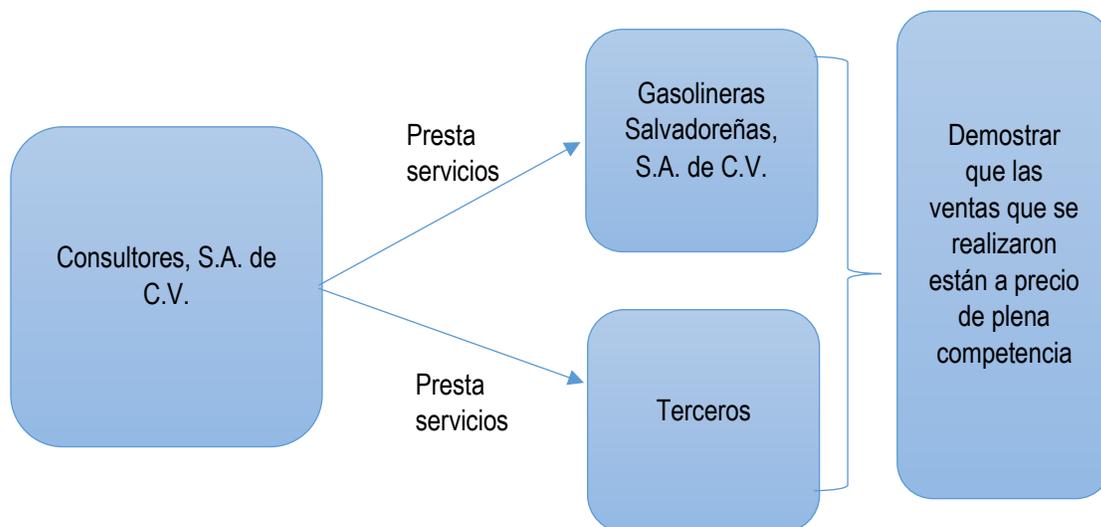
Ejemplo N° 1

Planteamiento del caso:

Consultores Salvadoreños, S.A. de C.V. domiciliado en San Salvador, El Salvador, es una empresa con 10 años dedicados a la prestación de servicios legales, es una empresa líder en su giro en el país.

Consultores, S.A. de C.V., es una empresa que se encuentra dentro del mismo grupo empresarial con Gasolineras Salvadoreñas, S.A. de C.V., domiciliada en El Salvador, la cual se dedica a la venta de combustible y sus derivados. Consultores presta servicios legales a Gasolineras Salvadoreñas.

Consultores también presta servicios a otras empresas no vinculadas ubicadas en el país que se dedican a la misma actividad de gasolineras salvadoreñas.



Los precios facturados por Consultores Salvadoreños, S.A. de C.V. a Gasolineras Salvadoreñas, son los siguientes:

Servicio	Precio Facturado
Redacción y negociación de Contratos y Convenios.	\$350.00
Elaboración y Análisis de Contratos de inmuebles.	\$2% del valor del bien
Asesoría relacionada con la búsqueda y registro de marcas, patentes, nombres comerciales, modelos de utilidad, y diseños industriales ante el CNR.	\$350.00
Elaboración de contratos de distribución de petróleo.	\$2,000.00

Los precios facturados por Consultores Salvadoreños, S.A. de C.V. a sus clientes no relacionados, son los siguientes:

Servicio	Precio Facturado			
	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Cliente D
Redacción y negociación de Contratos y Convenios.	\$100.00	\$80.00	\$90.00	\$85.00
Elaboración y Análisis de Contratos de inmuebles.	1% del valor del bien.	1% del valor del bien.	1.2% del valor del bien.	1.3% del valor del bien.
Asesoría relacionada con la búsqueda y registro de marcas, patentes, nombres comerciales, modelos de utilidad, y diseños industriales ante el CNR.	\$150.00	\$200.00	\$200.00	\$175.00
Elaboración de contrato de distribución de petróleo.	\$940.00	\$970.00	\$1,000.00	\$925.00

Desarrollo del caso:**✓ Determinar la relación entre las empresas**

Las empresas Consultores S. A. de C.V. y Gasolineras Salvadoreñas son relacionadas debido a que pertenecen a un mismo grupo empresarial.

✓ Identificación del tipo de servicio

Se verificó que los servicios que se han recibido cumplen con los dos requisitos necesarios para considerarlos como intragrupo los cuales son que la empresa recibe el servicio y éste le genera un beneficio en su posición comercial, por lo cual los cuatro servicios son considerados como intragrupo.

✓ Determinación de los comparables

En el caso planteado se cuenta con información que la empresa Consultores S. A. de C.V. presta los servicios a terceros no relacionados, por lo tanto se utilizarán los comparables internos.

Se determina que los servicios se prestan bajo las mismas condiciones de pago y la celebración de las transacciones se efectuó dentro de fechas similares por lo cual no se realizan ajustes a las operaciones y sí, se consideran como comparables.

✓ Elección del mejor método

Ya que los mismos servicios son adquiridos por terceros independientes el método de precio comparable no controlado puede aplicarse en este tipo de transacciones, por lo cual se procede a utilizar dicho método.

✓ Determinación del valor de mercado

Redacción y negociación de Contratos y Convenios.

Cientes	datos
A	100.00
B	80.00
C	90.00
D	85.00

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(85+90)}{2}$$

$$\text{Mediana} = \$ 87.50$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil.

$$Q1 = (4+1) / 4$$

$$Q3 = 3 * 1.25$$

$$Q1 = 1.25$$

$$Q3 = 3.75$$

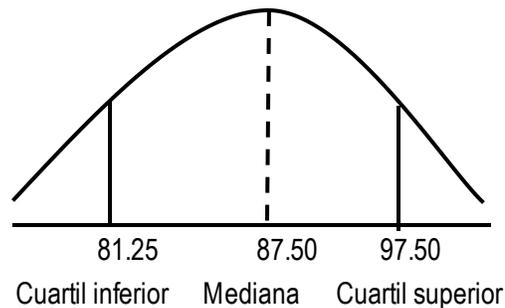
$$Q1 = 80 + 0.25(85-80)$$

$$Q3 = 90 + 0.75(100-90)$$

$$Q1 = \$ 81.25$$

$$Q3 = \$ 97.50$$

Mínimo	80.00
Cuartil inferior	81.25
Mediana	87.50
Cuartil superior	97.50
Máximo	100.00



El precio facturado a la parte relacionada es de \$350.00 no se encuentra dentro del rango intercuartil, por tanto, los precios facturados a la relacionada están por encima del cuartil superior, en tal sentido el precio se ajusta por la mediana correspondiente.

Elaboración y análisis de contratos de bienes inmuebles.

Cientes	datos
A	1.00
B	1.00
C	1.20
D	1.30

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(1+1.20)}{2}$$

$$\text{Mediana} = \$ 1.10$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil.

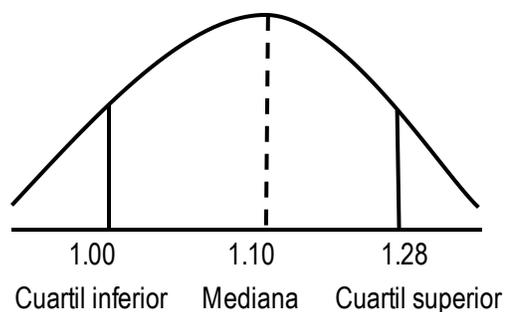
$$Q1 = \frac{(4+1)}{4} \qquad Q3 = 3 \cdot 1.25$$

$$Q1 = 1.25 \qquad Q3 = 3.75$$

$$Q1 = 1 + 0.25(1-1) \qquad Q3 = 1.2 + 0.75(1.3-1.2)$$

$$Q1 = \$ 1.00 \qquad Q3 = \$ 1.28$$

Mínimo	1.00
Cuartil inferior	1.00
Mediana	1.10
Cuartil superior	1.28
Máximo	1.30



El precio facturado a la parte relacionada es de 2% del valor del bien no se encuentra dentro del rango intercuartil, por tanto, los precios facturados a la relacionada están por encima del cuartil superior, en tal sentido el precio se ajusta por la mediana correspondiente.

Asesoría relacionada con la búsqueda y registro de marcas, patentes, nombres comerciales, modelos de utilidad y diseños industriales ante el CNR.

Cientes	datos
A	150.00
B	200.00
C	200.00
D	175.00

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(175+200)}{2}$$

$$\text{Mediana} = \$ 187.50$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil.

$$Q1 = (4+1) / 4$$

$$Q3 = 3 * 1.25$$

$$Q1 = 1.25$$

$$Q3 = 3.75$$

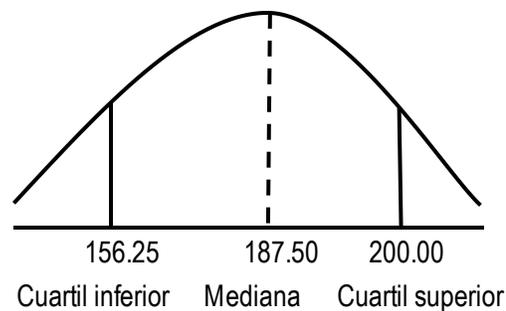
$$Q1 = 150 + 0.25(175-150)$$

$$Q3 = 200 + 0.75(200-200)$$

$$Q1 = \$ 156.25$$

$$Q3 = \$ 200.00$$

Mínimo	150.00
Cuartil inferior	156.25
Mediana	187.50
Cuartil superior	200.00
Máximo	200.00



El precio facturado a la parte relacionada es de \$350.00 no se encuentra dentro del rango intercuartil, por tanto, los precios facturados a la relacionada están por encima del cuartil superior, en tal sentido el precio se ajusta por la mediana correspondiente.

Elaboración de contrato de distribución de petróleo.

Cientes	datos
A	940.00
B	970.00
C	1,000.00
D	925.00

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(940+970)}{2}$$

$$\text{Mediana} = \$ 955.00$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil.

$$Q1 = (4+1) / 4$$

$$Q3 = 3 * 1.25$$

$$Q1 = 1.25$$

$$Q3 = 3.75$$

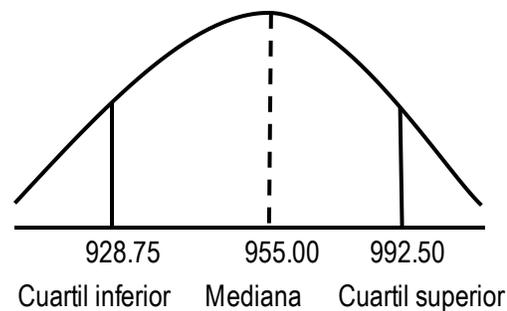
$$Q1 = 925 + 0.25(940 - 925)$$

$$Q3 = 970 + 0.75(1000 - 970)$$

$$Q1 = \$ 928.75$$

$$Q3 = \$ 992.50$$

Mínimo	925.00
Cuartil inferior	928.75
Mediana	955.00
Cuartil superior	992.50
Máximo	1,000.00



El precio facturado a la parte relacionada es de \$2,00.00 no se encuentra dentro del rango intercuartil, por tanto, los precios facturados a la relacionada están por encima del cuartil superior, en tal sentido el precio se ajusta por la mediana correspondiente.

✓ Ajustes para determinar base imponible

Al conocer el valor de mercado de cada servicio se determinó que el precio facturado se encuentra fuera de los extremos por lo que se procede a ajustar el precio facturado al valor de la mediana el cual nos indica cual es el valor de mercado en que tuvo que haberse facturado el servicio en su momento.

Redacción y negociación de contratos y convenios.

Valor facturado	350.00
Precio de libre competencia	87.50
Ajuste	<u>262.50</u>

Elaboración y análisis de contratos de inmuebles.

Valor del bien	150,000.00
Valor facturado	3,000.00
Precio de libre competencia	1,650.00
Valor a ajustar	<u>1,350.00</u>

Asesoría relacionada con la búsqueda y registro de marcas, patentes, nombres comerciales, modelos de utilidad, y diseños industriales ante el CNR.

Valor facturado	350.00
Precio de libre competencia	187.50
Valor a ajustar	<u>162.50</u>

Elaboración de contrato de distribución de petróleo

Valor facturado	2,000.00
Precio de libre competencia	955.00
Valor a ajustar	<u>1,045.00</u>

Total del valor a Ajustar	<u>2,820.00</u>
----------------------------------	------------------------

✓ **Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto sobre la renta**

Estado de Resultados sin ajustes por precios de transferencia

Gasolineras Salvadoreñas, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Expresado den dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	100,000.00	94,518.00
Costo de ventas	25,000.00	23,629.50
Utilidad bruta	75,000.00	70,888.50
Gastos operacionales	76,000.00	669,187.18
Pérdida del ejercicio	(1,000.00)	1,701.32

Estado de Resultados con ajustes por precios de transferencia

Gasolineras Salvadoreñas, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	100,000.00	94,518.00
Costo de ventas	25,000.00	23,629.50
Utilidad bruta	75,000.00	70,888.50
Gastos operacionales	73,180.00	69,187.18
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	1,820.00	1,701.32
Reserva Legal	127.40	119.09
Utilidad antes de ISR	1,692.60	1,582.23
Impuesto sobre la renta	423.15	395.56
Utilidad del Ejercicio	1,269.45	1,186.67

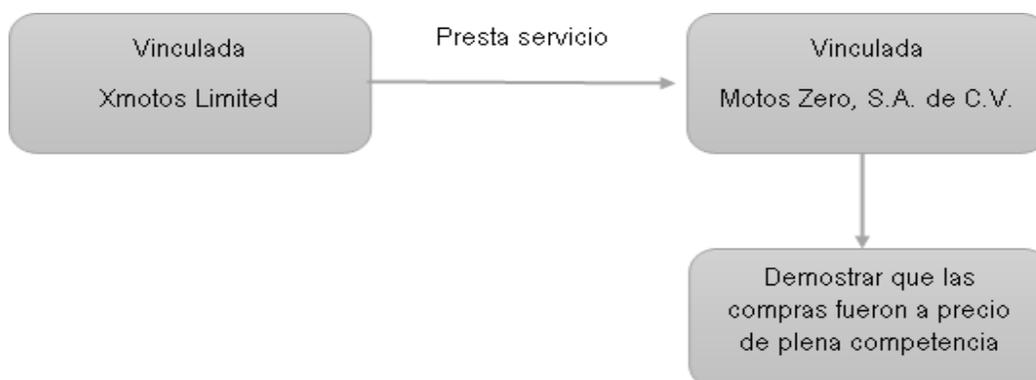
✓ Conciliación fiscal

CONTRIBUYENTE: GASOLINERAS SALVADOREÑAS, S.A. DE C.V.	
CONCEPTO	2015
POR EL EJERCICIO TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015	-
UTILIDAD (PÉRDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 1,000.00
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS:	-
(+) COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES:	\$ 2,820.00
(-) INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES:	-
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTOS:	\$ 127.40
(.) RESERVA NO DEDUCIBLE	
(-) GANANCIAS DE CAPITAL	-
(+) PÉRDIDAS DE CAPITAL	-
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	-
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTÍCULO 41 L.I.S.R.	\$ 1,692.60
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TASA ORDINARIA	
(+) IMPUESTO CALCULADO SOBRE RESTO DE OPERACIONES DE CAPITAL SEGÚN Art. 42 L.I.S.R.	-
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	\$ 423.15

Ejemplo N° 2

Planteamiento del caso

La empresa Motos Zero, S.A. de C.V. con domicilio en el Km 9 1/2 Carretera Panamericana municipio de Santa Tecla, departamento de La Libertad, El Salvador con NIT: 0511-140884-101-3, su actividad económica es la venta de vehículos automotores y motocicletas, en la actualidad se considera una de las empresas más prestigiosas del país. Esta importa su mercadería desde Hong Kong a una empresa llamada Xmotos Limited, domiciliada en 1 Sky Plaza Rd, Hong Kong, las dos empresas pertenecen a un grupo empresarial. Xmotos Limited también proporciona el servicio de coaching presupuestario a Motos Zero, S.A. de C.V.



Los precios facturados por la vinculada en el exterior se detallan en el cuadro siguiente:

Servicio		Precio Facturado
Coaching Presupuestario	\$	20,500.00

Para brindar el servicio la empresa Xmotos Limited envía a un profesional especializado en presupuesto a El Salvador para que proporcione el servicio de forma personalizada. El material proporcionado para llevar a cabo el servicio corre por cuenta de Xmotos Limited.

Desarrollo del caso

✓ **Determinar la relación entre las empresas**

Las empresas Xmotos Limited y Motos Zero, S.A. de C.V. son relacionadas debido a que pertenecen a un mismo grupo empresarial.

✓ **Identificación del tipo de servicio**

El servicio de coaching presupuestario se considera como un servicio intragrupo debido a que cumple con las características ya que la misma actividad se realiza con empresas no relacionadas y el servicio satisface una necesidad real a la adquirente.

✓ **Determinar los comparables**

Debido a que la empresa Xmotos Limited no presta el servicio de coaching presupuestario a otras empresas para poder realizar el estudio de precios de transferencia se procede a comparar los precios con compañías que se dediquen a la misma actividad económica (empresas independientes).

Para la selección de compañías independientes se recurrió a la información disponible en la base de datos EDGAR, en la cual se publica la información financiera de compañías públicas en Estados Unidos y Japón.

✓ **Identificar las diferencias entre los comparables**

De las empresas seleccionadas para el estudio se verificó que las empresas envíen a un profesional especializado al país en donde se prestara el servicio, para que proporcione el servicio de forma personalizada. No es necesario hacer un ajuste porque el servicio se presta en las mismas condiciones. El material proporcionado para llevar a cabo el servicio corre por cuenta de la empresa que proporciona el servicio.

✓ **Elección del método a aplicar**

El servicio es adquirido por terceros independientes en este caso el método de precio comparable no controlado puede aplicarse en este tipo de transacción.

✓ **Determinación del valor de mercado**

Coaching presupuestario

Servicio		Empresa Comparable A	Empresa Comparable B	Empresa Comparable C	Empresa Comparable D	Empresa Comparable E
Coaching Presupuestario	\$	9,100.00	8,500.00	9,000.00	7,980.00	8,890.00

Cientes	datos
A	9,100.00
B	8,500.00
C	9,000.00
D	7,980.00
E	8,890.00

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

$$\text{Mediana} = \$ 8,890.00$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

$$Q1 = \frac{(5+1)}{4}$$

$$Q1 = 1.5$$

$$Q1 = 7980 + 0.5 * (8500 - 7980)$$

$$Q1 = \$ 8,240.00$$

$$Q3 = 3 * Q1$$

$$Q3 = 3 * 1.5$$

$$Q3 = 4.50$$

$$Q3 = 9000 + .5 * (9100 - 9000)$$

$$Q3 = \$ 9,050.00$$

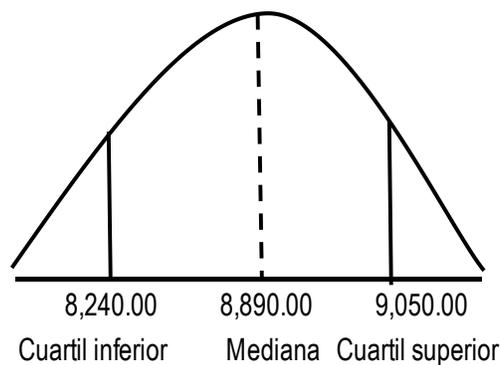
$$\text{Mínimo} = 7,980.00$$

$$\text{Cuartil inferior} = 8,240.00$$

$$\text{Mediana} = 8,890.00$$

$$\text{Cuartil superior} = 9,050.00$$

$$\text{Máximo} = 9,100.00$$



Con los resultados obtenidos se puede observar que durante el período 2015, la muestra que se realizó de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre \$8,240.00 y \$9,050.00 con una mediana de \$8,890.00, son montos inferiores a los que Xmotos Limited obtuvo en la prestación de Servicios de Coaching presupuestario \$20,500.00 durante el ejercicio 2015.

Con base a los resultados obtenidos mediante la aplicación del método de precio comparable no controlado, se concluye que las transacciones o precios pactados entre la compañía Motos Zero, S.A. de C.V. y sus empresas vinculadas respecto a las prestaciones de servicios de coaching presupuestario, se encuentra fuera del rango establecido entre el primer y tercer cuartil de precio comparable no controlado obtenido por una muestra de empresas independiente; por lo tanto analizada de manera independiente se concluye que la compañía presenta un riesgo fiscal.

✓ **Ajustes para determinar la base imponible**

Coaching presupuestario

Valor facturado	20,500.00
Precio de libre competencia	8,890.00
Valor a ajustar	<u>11,610.00</u>
Total del valor a ajustar	<u>11,610.00</u>

✓ **Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto sobre la renta**

Se presenta a continuación el Estado de Resultados de la empresa Motos Zero, S.A. de C.V., antes de ajustar los datos con los obtenidos en los ajustes realizados por las operaciones entre partes relacionadas.

Motos Zero, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	1458,315.00	1247,940.00
Costo de ventas	886,363.86	780,586.47
Utilidad bruta	571,951.14	467,353.53
Gastos operacionales	298,954.58	230,868.90
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	272,996.57	236,484.63
Reserva Legal**	-	-
Impuesto Sobre la Renta	81,898.97	70,945.39
Utilidad del ejercicio	191,097.60	165,539.24

**Reserva Legal al límite.

Estado de resultado ajustado

Motos Zero, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	1458,315.00	1247,940.00
Costo de ventas	886,363.86	467,353.53
Utilidad bruta	571,951.14	230,868.90
Gastos operacionales	287,344.58	236,484.63
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	284,606.57	230,868.90
Reserva Legal**	-	-
Impuesto Sobre la Renta	85,381.97	70,945.39
Utilidad del ejercicio	199,224.60	165,539.24

**Reserva Legal al límite.

✓ Conciliación fiscal

CONTRIBUYENTE: MOTOS ZERO, S.A. DE C.V.	
CONCEPTO	2015
POR EL EJERCICIO TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015	
UTILIDAD (PÉRDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 272,996.57
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS:	-
(+) COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES:	\$ 11,610.00
(-) INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES:	-
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTOS:	-
(-) GANANCIAS DE CAPITAL	-
(+) PÉRDIDAS DE CAPITAL	-
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	-
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTÍCULO 41 L.I.S.R.	\$ 284,606.57
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TASA ORDINARIA	
(+) IMPUESTO CALCULADO SOBRE RESTO DE OPERACIONES DE CAPITAL SEGÚN Art. 42 L.I.S.R.	-
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	\$ 85,381.97

Ejemplo N° 3

Planteamiento del caso

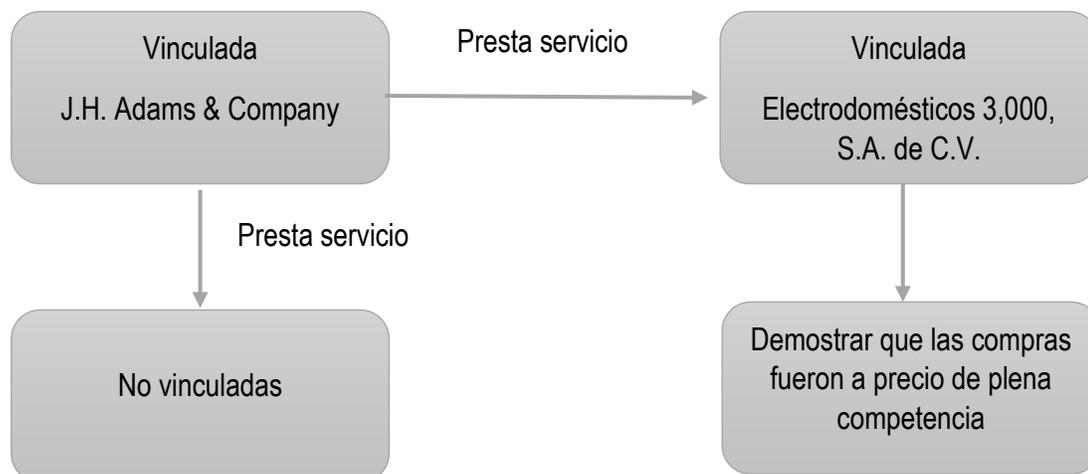
La empresa Electrodomésticos Tres Mil, S.A. de C.V. con NIT 0511-010177-103-7 domiciliada en Km. 11 Carretera Troncal del Norte, Ciudad Delgado, San Salvador, El Salvador, es una empresa con más de 30 años dedicados a la venta de muebles, electrodomésticos y otros enseres eléctricos y de comunicación, sus productos son de primera calidad, distribuye productos de marcas reconocidas en todo el mundo.

Para agregar valor, mejorar las operaciones y cumplir con objetivos y metas de la compañía, se contrató a una empresa llamada J.H. Adams & Company ubicada en Florida, Estados Unidos, con la cual es relacionada.

Las condiciones de J.H. Adams & Co. para prestar el servicio son:

- ✓ La auditoría se realizará cada tres meses.
- ✓ La forma de pago es efectuada contra entrega de un informe trimestral.

Cabe resaltar que J.H. Adams & Co., también realiza operaciones con empresas no relacionadas a nivel mundial.



El precio facturado del servicio de Auditoría Interna por parte de J.H. Adams & Company a la vinculada Electrodomésticos 3,000, S.A. de C.V. fue el siguiente:

Servicio		Precio Facturado
Auditoría interna	\$	30,500.00

Los precios Facturados por J.H. Adams & Company a empresas no relacionadas son los siguientes:

Servicio	Precio Facturado					
		Empresa Comparable A	Empresa Comparable B	Empresa Comparable C	Empresa Comparable D	Empresa Comparable E
Auditoría Interna	\$	20,675.00	18,500.00	21,250.00	18,750.00	19,200.00

Se entenderá en este caso que las empresas comparables elegidas están situadas en Centro América y que poseen similar volumen de operaciones.

Desarrollo del caso

✓ **Determinar la relación entre las empresas**

Las empresas J.H. Adams and Company y Electrodomésticos 3000, S.A. de C.V. son relacionadas debido a que pertenecen a un mismo grupo empresarial.

✓ **Determinar los comparables**

En el caso planteado se cuenta con que la empresa J.H. Adams and Company presta los servicios a terceros no relacionados, por lo tanto se utilizarán los comparables internos.

✓ **Identificar las diferencias entre comparables**

Se determina que los servicios se prestan bajo las mismas condiciones de pago, dentro de la misma zona geográfica, los comparables poseen similar volumen de operaciones y la celebración de las transacciones se fue dentro de fechas similares.

✓ **Elección del método a aplicar**

El servicio es adquirido por terceros independientes en este caso el método de precio comparable no controlado puede aplicarse en este tipo de transacción.

✓ **Determinación del valor de mercado**

Auditoría interna.

Cientes	datos
A	20,675.00
B	18,500.00
C	21,250.00
D	18,750.00
E	19,200.00

Cálculo de la mediana

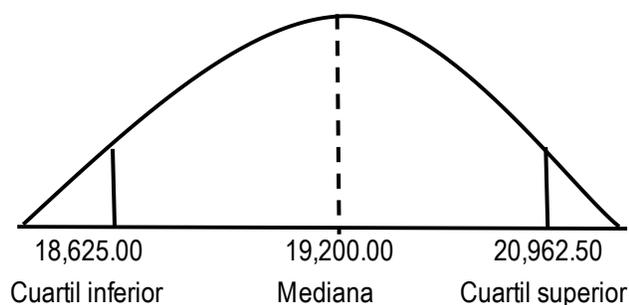
$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

$$\text{Mediana} = \$ 19,200.00$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

Q1	=	$(5+1)/4$	Q3	$3*Q1$
Q1	=	1.5	Q3	$3*1.5$
Q1	=	$18500+0.5*(18750-18500)$	Q3	4.50
Q1	=	\$ 18,625.00	Q3	$20675+.5*(21250-20675)$
			Q3	\$ 20,962.50

Mínimo	18,500.00
Cuartil inferior	18,625.00
Mediana	19,200.00
Cuartil superior	20,962.50
Máximo	21,250.00



Con lo anterior se puede observar que la muestra de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre \$18,625.00 y \$20,962.50 con una mediana de \$19,200.00, la empresa J.H. Adams & Company obtuvo en la prestación de Servicios de auditoría interna \$30,500.00.

Con base a los resultados obtenidos mediante la aplicación del método de precio comparable no controlado, se concluye que las transacciones o precios pactados entre la compañía y sus empresas vinculadas y/o relacionadas en las prestaciones de servicios de auditoría interna al aplicar el método de precio comprable no controlado se encuentra fuera del rango establecido entre el primer y tercer cuartil, resultados que se obtuvieron al realizar una muestra con empresas independientes, que se dedican a la

misma actividad, es decir que es funcionalmente comparable; por lo tanto analizada de manera independiente la compañía presenta un riesgo fiscal.

✓ **Ajustes por estudio de precios de transferencia**

Auditoría Interna

Valor facturado	30,500.00
Precio de libre competencia	19,200.00
Valor a ajustar	<u>11,300.00</u>
Total del valor a ajustar	<u><u>11,610.00</u></u>

✓ **Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto sobre la renta**

A continuación se muestra el Estado de Resultado de la empresa Electrodomésticos 3,000, S.A. de C.V.

Electrodomésticos 3,000, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	2150,315.78	1890,676.58
Costo de ventas	1306,961.93	1149,153.23
Utilidad bruta	843,353.85	741,523.35
Gastos operacionales	440,814.73	387,588.70
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	402,539.11	353,934.66
Reserva Legal**	-	
Utilidad antes de ISR	402,539.11	353,934.66
Impuesto Sobre la Renta	120,761.73	106,180.40
Utilidad del ejercicio	281,777.38	247,754.26

** Reserva Legal al límite.

Estado de resultado ajustado por precios de transferencia

Electrodomésticos 3,000, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	2150,315.78	1890,676.58
Costo de ventas	1306,961.93	1149,153.23
Utilidad bruta	843,353.85	741,523.35
Gastos operacionales	429,514.73	387,588.70
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	413,839.11	353,934.66
Reserva Legal**	-	
Utilidad antes de ISR	413,839.11	353,934.66
Impuesto Sobre la Renta	124,151.73	106,180.40
Utilidad del ejercicio	289,687.38	247,754.26

**Reserva Legal al límite.

✓ **Conciliación fiscal**

CONTRIBUYENTE: ELECTRODOMÉSTICOS 3,000, S.A. DE C.V.	
CONCEPTO	2015
POR EL EJERCICIO TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015	
UTILIDAD (PÉRDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$402,539.11
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS:	-
(+) COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES:	\$ 11,300.00
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTOS:	-

(-) GANANCIAS DE CAPITAL	-
(+) PÉRDIDAS DE CAPITAL	-
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	-
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTÍCULO 41 L.I.S.R.	\$413,839.11
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TASA ORDINARIA	
(+) IMPUESTO CALCULADO SOBRE RESTO DE OPERACIONES DE CAPITAL SEGÚN Art. 42 L.I.S.R.	-
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	\$124,151.73

Método del costo adicionado

Ejemplo N° 1

Planteamiento del caso

La empresa CompuService, S.A, de C.V. domiciliada en El Salvador opera desde hace 20 años, dedicándose a la actividad económica de venta de maquinaria y equipo de oficina, computadores y sus componentes, incluye software, posee un contrato de fabricación con una empresa ubicada en la India llamada Argo Ltda., su giro es la fabricación de partes de computadora, la cual posee el 70% de participación en el capital de CompuService, S.A. de C.V., en el contrato se estipula la fabricación de las piezas Motherboard, memoria ram, procesador dual core, tarjeta de video pci, fuente de poder de 250 w. y disco duro sata de 500GB.

Las principales políticas de la empresa son las siguientes:

- ✓ El costo de flete es asumido por cada cliente, no importando las unidades vendidas.
- ✓ El cobro es 50% anticipado y 50% contra entrega cuando las unidades a producir sobrepasan las 1,000.

Las unidades vendidas tanto a partes relacionadas como a no relacionadas son las siguientes:

Bien	Relacionada	Independiente A	Independiente B	Independiente C
Motherboard	1500	1400	1650	1350
Memoria Ram	1700	1890	1570	1650
Procesador Dual Core	1900	1750	2125	1860
Tarjeta de Video PCI	2150	2500	1750	2320
Fuente de Poder 250 W.	2500	2200	2650	2310
Disco Duro Sata 500 GB	3150	3000	3500	3230

A continuación se muestra el detalle de las ventas, el costo de producción y el margen bruto de las operaciones que Argo Ltda. Realizo con partes no vinculadas o clientes independientes.

Bien	Ventas a partes no vinculadas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Motherboard	178,900.00	135,964.00	42,936.00	31.58%	131.58%
Memoria Ram	174,800.00	136,344.00	38,456.00	28.21%	128.21%
Procesador Dual Core	196,800.00	147,600.00	49,200.00	33.33%	133.33%
Tarjeta de Video PCI	175,200.00	120,888.00	54,312.00	44.93%	144.93%
Fuente de Poder 250 W.	199,500.00	151,620.00	47,880.00	31.58%	131.58%
Disco Duro Sata 500 GB	181,300.00	126,910.00	54,390.00	42.86%	142.86%

La empresa Argo Ltda., ha comprado sus productos a una empresa independiente. Su precio de compra, de ventas y las cantidades vendidas a su vinculada ubicada en El Salvador fueron:

Bien	Valor de compras a partes no vinculadas	Precio de compra según comprobante de pago de vinculada	Unidades compradas por parte vinculada
Motherboard	50.00	67.80	1500
Memoria Ram	30.00	40.00	1700
Procesador Dual Core	40.00	55.00	1900
Tarjeta de Video PCI	80.00	117.00	2150
Fuente de Poder 250 W.	15.00	21.31	2500
Disco Duro Sata 500 GB	30.00	43.90	3150

Desarrollo del caso

✓ **Determinar la relación de las empresas**

La empresa Argo Ltda., posee el 70% de participación en el capital social de CompuService, S.A. de C.V., por lo tanto se considera como una parte relacionada.

✓ **Identificación del tipo de servicio**

El servicio de fabricación se considera como un servicio intragrupo debido a que cumple con las características ya que la misma actividad se realiza con empresas no relacionadas y el servicio satisface una necesidad real a la adquirente.

✓ **Determinar comparables**

Con la información que nos fue proporcionada se puede observar que la empresa ArgoLtda., proporciona el mismo servicio para clientes no relacionados, por lo tanto se utilizaran los comparables internos.

✓ **Identificar las diferencias entre los comparables**

La empresa Argo Ltda., vende a los mismos términos sus productos con empresas no relacionadas y con las empresas relacionadas, por lo cual no es necesario realizar ajustes a los comparables.

✓ **Elección del método a aplicar**

Debido a que se cuenta con la información como las ventas y sus costos de ventas por cada transacción realizada ya sea con partes independientes como relacionadas se selecciona el método del costo adicionado para la determinación del precio de libre competencia.

✓ **Determinación del valor de mercado**

Una vez de tomado seleccionados los comparables se procede a verificar la diferencia del valor de venta entre el precio de plena competencia y los precios facturados según los comprobantes de pago, son los siguientes:

Bien	Costo de adquisición a partes vinculadas	Margen del costo incrementado	Valor de venta a valores de mercado	Precio según comprobante de pago parte vinculada	Diferencia precios de ventas	Unidades vendidas a parte vinculada	Diferencia del valor venta
Motherboard	50	131.58%	65.79	67.80	(2.01)	1,500.00	(3,015.79)
Memoria Ram	30	128.21%	38.46	40.00	(1.54)	1,700.00	(2,615.38)
Procesador Dual Core	40	133.33%	53.33	55.00	(1.67)	1,900.00	(3,166.67)

Tarjeta de Video PCI	80	144.93%	115.94	117.00	(1.06)	2,150.00	(2,274.64)
Fuente de Poder 250 W.	15	131.58%	19.74	21.31	(1.57)	2,500.00	(3,932.89)
Disco Duro Sata 500 GB	30	142.86%	42.86	43.90	(1.04)	3,150.00	(3,285.00)
Costo de venta que debe ajustar CompuService, S.A. de C.V.							(18,290.37)

Se determinó que las operaciones que se llevan a cabo entre las empresas CompuService y Argo no se encuentran a precio de libre competencia, esto debido a que al comparar las operaciones entre la empresa Argo y empresas no relacionadas, se determinó que estas se realizan bajo las mismas condiciones de venta que con CompuService, por lo tanto no es posible justificar el por qué el cambio de precios.

✓ **Ajustes para determinar la base imponible**

Ajuste al costo de ventas		
Costo de venta	\$	64,450.00
Disminución por ajuste de precios	\$	18,290.37
Costo de venta ajustado	\$	46,159.63

✓ **Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto sobre la renta**

El Estado de Resultados presentado por la empresa CompuService es el siguiente:

CampuService, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 Y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	250,000.00	198,500.00
Costo de ventas	64,450.00	60,621.90
Utilidad bruta	185,550.00	137,878.10
Gastos operacionales	143,750.00	114,137.50
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	41,800.00	23,740.60
Reserva Legal**	-	
Utilidad antes de ISR	41,800.00	23,740.60
Impuesto Sobre la Renta	12,540.00	7,122.18
Utilidad del ejercicio	29,260.00	16,618.42

** La reserva legal se encuentra al límite.

CompuService, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	250,000.00	198,500.00
Costo de ventas	46,159.63	60,621.90
Utilidad bruta	203,840.37	137,878.10
Gastos operacionales	143,750.00	114,137.50
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	60,090.37	23,740.60
Reserva Legal**	-	
Utilidad antes de ISR	60,090.37	23,740.60
Impuesto Sobre la Renta	18,027.11	7,122.18
Utilidad del ejercicio	42,063.26	16,618.42

** La reserva legal se encuentra al límite.

✓ Conciliación fiscal

CONTRIBUYENTE: CAMPUSERVICE, S.A. DE C.V.	
CONCEPTO	2015
POR EL EJERCICIO TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015	
UTILIDAD (PÉRDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$41,800.00
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS:	-
(+) COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES:	\$18,290.37
(-) INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES:	-
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTOS:	-
(-) GANANCIAS DE CAPITAL	-
(+) PÉRDIDAS DE CAPITAL	-
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	-
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTICULO 41 L.I.S.R.	\$60,090.37
(+) IMPUESTO CALCULADO SOBRE RESTO DE OPERACIONES DE CAPITAL SEGÚN Art. 42 L.I.S.R.	-
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	\$18,027.11

Ejemplo N° 2

Planteamiento del caso:

La empresa Modas El Salvador, S.A. de C.V. con domicilio en Urb. Madre Selva Av. El Espino Edif. Roble Sta. Elena, El Salvador, empresa que se dedica a la venta de productos textiles y prendas de vestir, reconocida en la región por su excelente calidad, posee un contrato de fabricación con su empresa relacionada en la cual posee el 35% de las acciones en circulación, Taiwán Factory Corp. domiciliada en el país de Taiwán, en el contrato se refleja que el pago será 50% anticipado y el 50% contra entrega, el flete será absorbido por Taiwán Factory, el plazo para llevar a cabo el servicio es de 2 meses, el servicio de fabricación de los siguientes bienes:

Servicio	unidades	Costo Unitario	Precio Facturado
Fabricación de Camisas tipo polo talla M	35,500	12.00	426,000.00
Fabricación de pantalones formales talla M	42,600	17.40	741,240.00
Fabricación de calcetines formales	24,500	2.10	51,450.00
Fabricación de camisas formales talla S	46,800	15.00	702,200.00
Fabricación de camisetas blancas talla L	80,000	3.60	288,000.00

A continuación, se muestra el detalle de las ventas, el costo de ventas y el margen bruto de la operación:

Servicio de fabricación de	Ventas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Camisas tipo polo talla M	426,000.00	230,040.00	195,960.00	85.19%	185.19%
Pantalones formales talla M	741,240.00	437,331.60	303,908.40	69.49%	169.49%
Calcetines formales	51,450.00	26,754.00	24,696.00	92.31%	192.31%
Camisas formales talla S	702,200.00	372,166.00	330,034.00	89.68%	189.68%
Camisetas blancas talla L	288,000.00	155,520.00	132,480.00	85.19%	185.19%

Desarrollo del caso

✓ Determinar la relación entre las empresas

La empresa Modas El Salvador, S.A. de C.V. posee un 35% de las acciones en circulación, Taiwán Factory Corp. por lo cual se consideran relacionadas debido a lo establecido en el artículo 199-C literal a.

✓ Identificación del tipo de servicio

El servicio se considera intragrupo debido a que este satisface una necesidad al adquirente y además la misma transacción ha sido realizada por empresas no relacionadas.

✓ Determinar Comparables

Debido a que la empresa Taiwán Factory Corp. no presta el servicio de fabricación a otras empresas para poder realizar el estudio de precios de transferencia se procede a comparar los precios con compañías que se dediquen a la misma actividad económica (empresas independientes).

Para la selección de compañías independientes se recurrió a la información disponible en la base de datos EDGAR, en la cual se publica la información financiera de compañías públicas en Estados Unidos y Japón.

A continuación, se muestra el detalle de las ventas, el costo de ventas y el margen bruto de la operación de las empresas comparables:

Comparable A

Servicio de fabricación de	Ventas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Camisas tipo polo talla M	507,120.00	344,841.60	162,278.40	47.06%	147.06%
Pantalones formales talla M	604,314.00	423,019.80	181,294.20	42.86%	142.86%
Calcetines formales	45,670.00	28,315.40	17,354.60	61.29%	161.29%
Camisas formales talla S	600,550.00	417,382.25	183,167.75	43.88%	143.88%
Camisetas blancas talla L	345,781.00	238,588.89	107,192.11	44.93%	144.93%

En el contrato se refleja un volumen similar al que Modas El Salvador, S.A. de C.V. y Taiwán Factory Corp. han pactado, que el pago será 50% anticipado y el 50% contra entrega, el flete será absorbido por la prestadora del servicio, el plazo para llevar a cabo el servicio es de 6 meses.

Comparable B

Servicio de fabricación de	Ventas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Camisas tipo polo talla M	426,000.00	293,940.00	132,060.00	44.93%	144.93%
Pantalones formales talla M	741,240.00	504,043.20	237,196.80	47.06%	147.06%
Calcetines formales	51,450.00	28,297.50	23,152.50	81.82%	181.82%
Camisas formales talla S	702,200.00	491,540.00	210,660.00	42.86%	142.86%
Camisetas blancas talla L	288,000.00	187,200.00	100,800.00	53.85%	153.85%

En el contrato se refleja un volumen similar al que Modas El Salvador, S.A. de C.V. y Taiwán Factory Corp. han pactado, que el pago será 75% anticipado y el 25% contra entrega, el flete será absorbido por la prestadora del servicio, el plazo para llevar a cabo el servicio es de 2 meses.

Comparable C

Servicio de fabricación de	Ventas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Camisas tipo polo talla M	426,000.00	251,340.00	174,660.00	69.49%	169.49%
Pantalones formales talla M	741,240.00	481,806.00	259,434.00	53.85%	153.85%
Calcetines formales	51,450.00	29,841.00	21,609.00	72.41%	172.41%
Camisas formales talla S	702,200.00	421,320.00	280,880.00	66.67%	166.67%
Camisetas blancas talla L	288,000.00	182,880.00	105,120.00	57.48%	157.48%

En el contrato se refleja un volumen similar al que Modas El Salvador, S.A. de C.V. y Taiwán Factory Corp. han pactado, que el pago será 50% anticipado y el 50% contra entrega, el flete será absorbido por la prestadora del servicio, el plazo para llevar a cabo el servicio es de 2 meses.

Comparable D

Servicio de fabricación de	Ventas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Camisas tipo polo talla M	426,000.00	242,820.00	183,180.00	75.44%	175.44%
Pantalones formales talla M	741,240.00	504,043.20	237,196.80	47.06%	147.06%
Calcetines formales	51,450.00	32,413.50	19,036.50	58.73%	158.73%
Camisas formales talla S	702,200.00	417,457.90	284,742.10	68.21%	168.21%
Camisetas blancas talla L	288,000.00	176,112.00	111,888.00	63.53%	163.53%

En el contrato se refleja un volumen similar al que Modas El Salvador, S.A. de C.V. y Taiwán Factory Corp. han pactado, que el pago será 45% anticipado y el 55% contra entrega, el flete será absorbido por la adquirente del servicio, el plazo para llevar a cabo el servicio es de 4 meses.

Comparable E

Servicio de fabricación de	Ventas	Costo de ventas	Utilidad bruta	Margen	Margen unitario
Camisas tipo polo talla M	426,000.00	292,875.00	133,125.00	45.45%	145.45%
Pantalones formales talla M	741,240.00	478,915.16	262,324.84	54.77%	154.77%
Calcetines formales	51,450.00	30,304.05	21,145.95	69.78%	169.78%
Camisas formales talla S	702,200.00	449,408.00	252,792.00	56.25%	156.25%
Camisetas blancas talla L	288,000.00	185,616.00	102,384.00	55.16%	155.16%

En el contrato se refleja un volumen similar al que Modas El Salvador, S.A. de C.V. y Taiwán Factory Corp. han pactado, que el pago será 58% anticipado y el 42% contra entrega, el flete será absorbido por la prestadora del servicio, el plazo para llevar a cabo el servicio es de 2 meses.

✓ **Identificar las diferencias entre comparables**

Para que las operaciones sean comparables, se deben de realizar los siguientes ajustes:

Comparable A

Debido a que en esta operación el plazo es de 6 meses se debe de ajustar el comparable

Servicio de fabricación de	Margen	Más Ajuste	Margen ajustado
Camisas tipo polo talla M	147.06%	15.05%	162.11%
Pantalones formales talla M	142.86%	10.50%	153.36%
Calcetines formales	161.29%	16.25%	177.54%
Camisas formales talla S	143.88%	16.70%	160.58%
Camisetas blancas talla L	144.93%	17.31%	162.24%

Comparable B

Debido a que en esta operación el crédito es diferente se debe de ajustar el comparable

Servicio de fabricación de	Margen	Más Ajuste	Margen ajustado
Camisas tipo polo talla M	144.93%	16.06%	160.99%
Pantalones formales talla M	147.06%	10.33%	157.39%
Calcetines formales	181.82%	7.48%	189.30%
Camisas formales talla S	142.86%	16.22%	159.08%
Camisetas blancas talla L	153.85%	18.44%	172.29%

Comparable D

En este caso el cliente es quien incurre en el servicio de flete por lo tanto se debe ajustar a las mismas condiciones que han convenido Modas El Salvador, S.A. de C.V. y Taiwán Factory Corp.

Servicio de fabricación de	Margen	Menos Ajuste	Margen ajustado
Camisas tipo polo talla M	188.86%	15.45%	173.41%
Pantalones formales talla M	172.86%	14.20%	158.66%
Calcetines formales	192.86%	8.10%	184.76%
Camisas formales talla S	198.22%	13.60%	184.62%
Camisetas blancas talla L	188.15%	15.28%	172.87%

En el siguiente cuadro se hace un resumen del costo adicionado que cada comparable asigna a la producción de un producto.

Servicio de fabricación de	Comparable A	Comparable B	Comparable C	Comparable D	Comparable E
Camisas tipo polo talla M	162.11%	160.99%	169.49%	173.41%	145.45%
Pantalones formales talla M	153.36%	157.39%	153.85%	158.66%	154.77%
Calcetines formales	177.54%	189.30%	172.41%	184.76%	169.78%
Camisas formales talla S	160.58%	159.08%	166.67%	184.62%	156.25%
Camisetas blancas talla L	162.24%	172.29%	157.48%	172.87%	155.16%

✓ **Elección del método a aplicar**

Se utiliza el método de costo adicionado debido a que durante el servicio de producción el vendedor añade un margen bruto al producto que vende a la relacionada y este servicio se realiza de igual manera entre empresas no relacionadas.

✓ **Determinación del valor de mercado**

Camisas tipo polo talla M

Comparable	Datos
A	162.11%
B	160.99%
C	169.49%
D	173.41%
E	145.45%

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

$$\text{Mediana} = 162.11\%$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

$$Q1 = \frac{(5+1)}{4}$$

$$Q1 = 1.5$$

$$Q1 = 145.45\% + 0.5 \cdot (160.99\% - 145.45\%)$$

$$Q1 = 153.22\%$$

$$Q3 = 3 \cdot Q1$$

$$Q3 = 3 \cdot 1.5$$

$$Q3 = 4.50$$

$$Q3 = 169.49\% + .5 \cdot (173.41\% - 169.49\%)$$

$$Q3 = 171.45\%$$

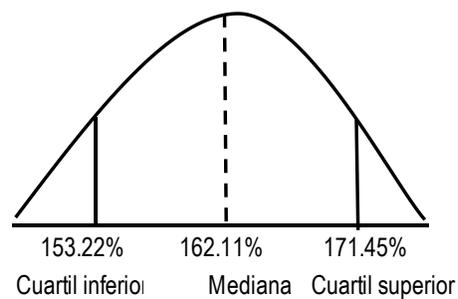
$$\text{Mínimo} = 145.45\%$$

$$\text{Cuartil inferior} = 153.22\%$$

$$\text{Mediana} = 162.11\%$$

$$\text{Cuartil superior} = 171.45\%$$

$$\text{Máximo} = 173.41\%$$



Con lo anterior se puede observar que la muestra de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre el 153.22% y el 171.45% con una mediana de 162.11%, la empresa Taiwán Factory obtuvo en la fabricación de camisas tipo polo talla M 185.19%.

Pantalones formales talla M

Comparable	Datos
A	153.36%
B	157.39%
C	153.85%
D	158.66%
E	154.77%

Cálculo de la mediana

$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

$$\text{Mediana} = 154.77\%$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

$$Q1 = (5+1)/4$$

$$Q1 = 1.5$$

$$Q1 = 153.36\% + 0.5 \cdot (153.85\% - 153.36\%)$$

$$Q1 = 153.61\%$$

$$Q3 = 3 \cdot Q1$$

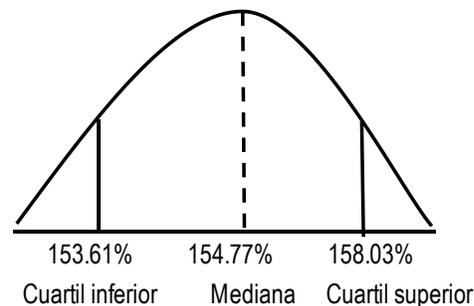
$$Q3 = 3 \cdot 1.5$$

$$Q3 = 4.50$$

$$Q3 = 157.39\% + 0.5 \cdot (158.66\% - 157.39\%)$$

$$Q3 = 158.03\%$$

Mínimo	153.36%
Cuartil inferior	153.61%
Mediana	154.77%
Cuartil superior	158.03%
Máximo	158.66%



La muestra de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre el 153.61% y el 158.03% con una mediana de 154.77%, la empresa Taiwán Factory obtuvo en la fabricación de pantalones formales talla M 169.49%.

Calcetines Formales

Comparable	Datos
A	177.54%
B	189.30%
C	172.41%
D	184.76%
E	169.78%

Cálculo de mediana

$$\text{Mediana} = (5+1)/2 = 3$$

$$\text{Mediana} = 177.54$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

$$Q1 = (5+1)/4$$

$$Q1 = 1.50$$

$$Q1 = 169.78\% + .50(172.41\% - 169.78\%)$$

$$Q1 = 171.10\%$$

$$Q3 = 3 \times 1.50$$

$$Q3 = 4.50$$

$$Q3 = 184.76\% + 0.50(189.30\% - 184.76\%)$$

$$Q3 = 187.03\%$$

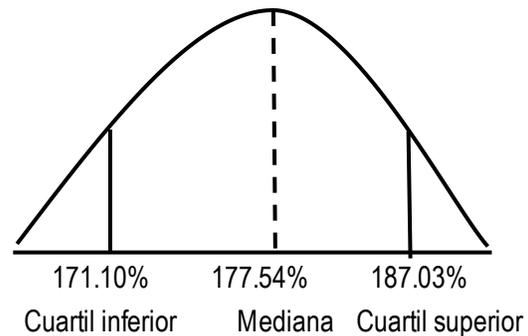
$$\text{Mínimo} = 169.78\%$$

$$\text{Cuartil inferior} = 171.10\%$$

$$\text{Mediana} = 177.54\%$$

$$\text{Cuartil superior} = 187.03\%$$

$$\text{Máximo} = 189.30\%$$



La muestra de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre el 172.41% y el 184.76% con una mediana de 177.54%, la empresa Taiwán Factory obtuvo en la fabricación de calcetines formales 192.31%.

Camisas formales talla S

Comparable	Datos
A	160.58%
B	159.08%
C	166.67%
D	184.62%
E	156.25%

Cálculo de mediana

$$\text{Mediana} = (5+1)/2$$

$$\text{Mediana} = 3 = 160.58$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

$$Q1 = (5+1)/4$$

$$Q1 = 1.50$$

$$Q1 = 156.25\% + .50(159.08\% - 156.25\%)$$

$$Q1 = \mathbf{157.67\%}$$

$$Q3 = 3 \times 1.50$$

$$Q3 = 4.50$$

$$Q3 = 166.67\% + 0.50(184.62\% - 166.67\%)$$

$$Q3 = \mathbf{175.65\%}$$

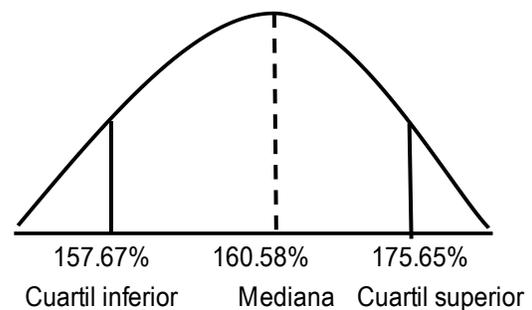
$$\text{Mínimo} = 156.25\%$$

$$\text{Cuartil inferior} = 157.67\%$$

$$\text{Mediana} = 160.58\%$$

$$\text{Cuartil superior} = 175.65\%$$

$$\text{Máximo} = 184.62\%$$



La muestra de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre el 157.67% y el 175.65% con una mediana de 160.58%, la empresa Taiwán Factory obtuvo en la fabricación de calcetines formales 188.68%.

Camisetas blancas talla L

Comparable	Datos
A	162.24%
B	172.29%
C	157.48%
D	172.87%
E	155.16%

Cálculo de mediana

$$\text{Mediana} = (5+1)/2$$

$$\text{Mediana} = 3 = 157.48$$

Se procede a encontrar la posición del primer y tercer cuartil

$$Q1 = (5+1)/4$$

$$Q1 = 1.50$$

$$Q1 = 155.16\% + .50(157.48\% - 155.16\%)$$

$$Q1 = \mathbf{156.32\%}$$

$$Q3 = 3 \times 1.50$$

$$Q3 = 4.50$$

$$Q3 = 172.29\% + 0.50(172.87\% - 172.29\%) = 172.58\%$$

$$Q3 = \mathbf{172.58\%}$$

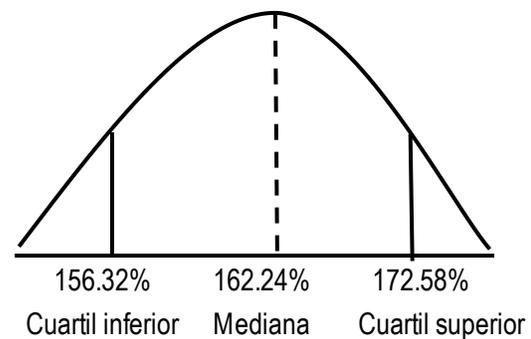
$$\text{Mínimo} = 155.16\%$$

$$\text{Cuartil inferior} = 156.32\%$$

$$\text{Mediana} = 162.24\%$$

$$\text{Cuartil superior} = 172.58\%$$

$$\text{Máximo} = 172.87\%$$



La muestra de compañías comparables generó un rango intercuartil comprendido entre el 156.32% y el 172.58% con una mediana de 162.24%, la empresa Taiwán Factory obtuvo en la fabricación de calcetines formales 185.19%.

Con base en los resultados obtenidos mediante la aplicación del método de costo adicionado, se concluye que las transacciones o precios pactados entre la compañía y sus empresas vinculadas y/o

relacionadas en las prestaciones de servicios de fabricación se encuentra fuera del rango establecido entre el primer y tercer cuartil, resultados que se obtuvieron al realizar una muestra con empresas independientes, que se dedican a la misma actividad, es decir que son funcionalmente comparable; por lo tanto analizada de manera independiente la compañía presenta un riesgo fiscal.

✓ **Ajustes para determinar la base imponible**

Una vez determinado el valor de mercado para cada servicio se deben de realizar ajustes a todos aquellos en los cuales se encontró una diferencia entre el precio facturado y el valor de mercado.

Fabricación de camisas tipo polo talla M

Costo de venta	230,040.00
Margen de costo incrementado	162.11%
Valor de venta a precio de libre competencia	372,917.84
Precio de venta según comprobante	426,000.00
Diferencia de precios de venta	<u>(53,082.16)</u>

Fabricación de pantalones formales talla M

Costo de venta	437,331.60
Margen de costo incrementado	154.77%
Valor de venta a precio de libre competencia	676,858.12
Precio de venta según comprobante	741,240.00
Diferencia de precios de venta	<u>(64,381.88)</u>

Fabricación de calcetines formales

Costo de venta	26,754.00
Margen de costo incrementado	177.54%
Valor de venta a precio de libre competencia	47,499.05
Precio de venta según comprobante	51,450.00
Diferencia de precios de venta	<u>(3,950.95)</u>

Fabricación de camisas formales talla S

Costo de venta	372,166.00
Margen de costo incrementado	160.58%
Valor de venta a precio de libre competencia	597,624.16
Precio de venta según comprobante	702,200.00
Diferencia de precios de venta	<u>(104,575.84)</u>

Fabricación de camisetas blancas talla L

Costo de venta	155,520.00
Margen de costo incrementado	162.24%
Valor de venta a precio de libre competencia	252,315.65
Precio de venta según comprobante	288,000.00
Diferencia de precios de venta	<u>(35,684.35)</u>
Total del valor a ajustar al costo de venta	<u><u>(261,675.18)</u></u>

✓ **Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto sobre la renta**

El Estado de Resultados que presenta Modas El Salvador es el siguiente:

Modas El Salvador, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	5345,680.90	4227,815.46
Costo de ventas	3488,056.79	2748,080.05
Utilidad bruta	1857,624.11	1479,735.41
Gastos operacionales	1202,778.20	980,853.19
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	654,845.91	498,882.22
Reserva Legal**	-	-
Utilidad antes de ISR	654,845.91	498,882.22
Impuesto Sobre la Renta	196,453.77	149,664.67
Utilidad del ejercicio	458,392.14	349,217.56

**Reserva Legal al límite.

Estado de resultado con ajustes al costo de venta:

Modas El Salvador, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015 y 2014		
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América)		
	2015	2014
Ventas	5345,680.90	4227,815.46
Costo de ventas	3226,381.61	2748,080.05
Utilidad bruta	2119,299.29	1479,735.41
Gastos operacionales	1202,778.20	980,853.19
Utilidad antes de impuesto y reserva legal	916,521.09	498,882.22
Reserva Legal**	-	-
Impuesto Sobre la Renta	274,956.33	149,664.67
Utilidad del ejercicio	641,564.76	349,217.56

**Reserva Legal al límite.

✓ Conciliación fiscal

CONTRIBUYENTE: Modas El Salvador, S.A. de C.V.	
CONCEPTO	2015
POR EL EJERCICIO TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015	
UTILIDAD (PERDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$654,845.91
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS:	-
(+) COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES:	\$261,675.18
(-) INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES:	-
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTOS:	-
(.) RESERVA NO DEDUCIBLE	-
(-) GANANCIAS DE CAPITAL	-
(+) PERDIDAS DE CAPITAL	-
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	-
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTICULO 41 L.I.S.R.	\$916,521.09
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TASA ORDINARIA	
(+) IMPUESTO CALCULADO SOBRE RESTO DE OPERACIONES DE CAPITAL SEGÚN Art. 42 L.I.S.R.	-
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	\$274,956.33

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

- a) Como resultado de la investigación se determinó que la mayoría de empresas del sector comercio no consideran lo establecido en el Código Tributario y las Directrices emitidas por la OCDE debido a que los precios pactados cuando existen servicios intragrupo no se encuentran a valor de mercado.
- b) Los contadores generales de las empresas del sector comercio conocen de manera general cuándo se están realizando operaciones intragrupo, pero no específicamente cuales son las características que deben considerarse para identificar si se ha dado lugar a un servicio intragrupo, ya que de los contadores encuestados más de la mitad no logra identificarlas, por lo cual es necesario que adquieran los criterios necesarios que les permitan identificar de manera precisa si están ante un servicio intragrupo.
- c) Existe poca información que guíe al profesional de la contaduría pública para poder analizar las transacciones que se dan entre empresas relacionadas, es por ello que ayudaría de gran manera a comprender mejor este tipo de transacciones la elaboración de casos prácticos utilizando los métodos aplicables para el tratamiento de los servicios intragrupo y así determinar el valor correcto de la base imponible del impuesto sobre la renta.
- d) La mayoría de los contadores generales de las empresas del sector comercio considera que el Ministerio de Hacienda no ha proporcionado el material suficiente para identificar y cuantificar los servicios intragrupo, por eso el diseño de una guía sobre la aplicación tributaria de éstos ayudaría a los contadores generales a determinar cuándo se está ante un servicio intragrupo y como determinar si se encuentra dentro del rango de libre competencia.

4.2 RECOMENDACIONES

- a) Se invita a las empresas del sector comercio a invertir en capacitaciones sobre el tema al personal del área contable, para que éstos posean un conocimiento sobre cuál es el tratamiento tributario de los servicios intragrupo, asimismo, se recomienda a las universidades desarrollar este tipo de temas con más profundidad para que los profesionales puedan determinar si un servicio intragrupo se encuentra a valor de mercado utilizando lo establecido en el Código Tributario y en las Directrices emitidas por la OCDE.
- b) A los contadores generales profundizar en los criterios establecidos en las Directrices emitidas por la OCDE y en el Código Tributario sobre la identificación de los servicios intragrupo, para que al momento de estar ante uno de estos servicios puedan tomar en cuenta cada uno de los lineamientos ya establecidos.
- c) Se recomienda a la Administración Tributaria emitir más documentos que expliquen con ejemplos prácticos la operatividad de los servicios intragrupo, con el propósito que el contador general tenga la capacidad analizar los ajustes respectivos para poder determinar la base imponible del impuesto sobre la renta y así evitar la evasión fiscal.
- d) A los estudiantes, profesionales de contaduría pública y contadores generales hacer uso de la guía de aplicación tributaria como instrumento que ayude a identificar correctamente cuando se está ante un servicio intragrupo y cuantificar de manera correcta la base imponible del impuesto sobre la renta para garantizar a la Administración Tributaria que se está declarando correctamente el impuesto correspondiente.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

APAZA MEZA, MARIO. Año 2007. Primera Edición. Precios de Transferencia en el Perú. Editorial Instituto Pacifico S.A.C.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (2014), Código Tributario 2014, San Salvador, El Salvador.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (2014), Ley de Impuesto sobre la Renta 2014, San Salvador, El Salvador.

CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. Año 20010. Fiscalidad de los Precios de Transferencia, operaciones vinculadas.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII). Septiembre 2014. “Guía de orientación general para facilitar el reconocimiento de países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales y el tratamiento tributario aplicable”.

ESCALANTE HIJO, CARLOS. Año 1966. “Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta”. Tesis para optar al grado de Dr. en Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales.

LÓPEZ DÍAZ MEJÍA, CARLOS SAÚL. Año 2013. Primera Edición. La Institución de los Precios de Transferencia en el Código Tributario Salvadoreño. Editorial UCA.

OCDE. Año 1999. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales.

RODRÍGUEZ, M. E. (2014). Cuadernos de formación. Obtenido de Escuela de la Hacienda Pública Instituto de Estudios Fiscales: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_09.pdf

ANEXOS

Directorio de empresas sector comercio 2014.

DIRECTORIO DE EMPRESAS SECTOR COMERCIO 2014					
CORRELATIVO	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	CIURV4	ACTIVIDAD	NOMBRE COMERCIAL
1	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4620104	VENTA AL POR MAYOR DE CAFÉ ORO	SAN VICENTE COFFEE COMPANY, S.A.DE C.V.
2	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4649301	VENTA AL POR MAYOR DE APARATOS ELECTRODOMÉSTICOS Y ELECTRÓNICOS	DISTRIBUIDORA AGELSA
3	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4641601	VENTA AL POR MAYOR DE CALZADO DE TODA CLASE	TIENDAS MD-EASY BUY – PUMA
4	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4641801	VENTA AL POR MAYOR DE CUERO NATURAL, SINTÉTICO Y OTROS ARTÍCULOS DE PELETERÍA	COMERCIAL DE PLASTICOS, S.A. DE C. V.
5	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4651001	VENTA AL POR MAYOR DE EQUIPO (COMPUTADORAS), ACCESORIOS Y MATERIALES DE USO INFORMÁTICO	TECNASA ES, S. A. DE C. V.
6	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4651001	VENTA AL POR MAYOR DE EQUIPO (COMPUTADORAS), ACCESORIOS Y MATERIALES DE USO INFORMÁTICO	INTCOMEX, S. A. DE C. V.
7	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4652001	VENTA AL POR MAYOR DE EQUIPO, APARATOS, ACCESORIOS Y MATERIALES DE COMUNICACIÓN	DIRCAM, S.A. DE C.V.

“Listado de empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de San Salvador según Ministerio de Economía”.

ANEXO 1

8	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4659504	VENTA AL POR MAYOR DE EQUIPO, ARTÍCULOS Y MATERIALES PARA USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO, Y HOSPITALES	ELECTROLAB MEDIC
9	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4669501	VENTA AL POR MAYOR DE FERTILIZANTES Y ABONOS	SAGRISA, S.A. DE C.V.
10	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4630107	VENTA AL POR MAYOR DE HUEVOS	LA NUEVA AVICOLA S.A DE C.V
11	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4649304	VENTA AL POR MAYOR DE INSTRUMENTOS MUSICALES	ELECTRONICA 2001, S.A DE C.V.
12	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4663905	VENTA AL POR MAYOR DE LADRILLO DE CEMENTO PARA PISOS, RECUBIERTO O NO CON COLORANTES, MÁRMOL, PORCELANA (CERÁMICA); Y OTROS MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN	CERAMICA DEL PACIFICO ,S.A DE C.V
13	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530103	VENTA AL POR MAYOR DE LLANTAS Y TUBOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	DIPARVEL
14	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4659912	VENTA AL POR MAYOR DE MAQUINARIA, EQUIPO Y ACCESORIOS PARA LA INDUSTRIA.(EXCEPTO LAS ESPECIFICADAS EN ESTA CLASE)	OXGASA
15	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4653001	VENTA AL POR MAYOR DE MAQUINARIA, EQUIPO, ACCESORIOS Y MATERIALES	COMPAÑIA GENERAL DE EQUIPOS, S.A. DE C.V.

PARA LA AGRICULTURA

16	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4659910	VENTA AL POR MAYOR DE MOBILIARIO, EQUIPO Y ACCESORIOS DE OFICINA	OFFICE DEPOT
17	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	1931	CLÍNICAS DE MEDICINA GENERAL	CENTRO DE MEDICINA BIOLOGICA
18	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4649603	VENTA AL POR MAYOR DE PERIÓDICOS	DISTRIBUIDORA EDITORIAL, S. A. DE C.V.
19	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4663914	VENTA AL POR MAYOR DE PRODUCTOS DE ALUMINIO, HIERRO Y ACERO PARA LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN, COMERCIO Y OTROS: LÁMINA, SARANDA, ÁNGULOS, PERFILES, CANALES, TUBERÍA, ETC.	DIDELCO
20	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4630114	VENTA AL POR MAYOR DE PRODUCTOS DE PANADERÍA (PAN DULCE, ETC.)	PANADERIA LOS TRILLIZOS
21	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4649101	VENTA AL POR MAYOR DE PRODUCTOS MEDICINALES: FARMACÉUTICOS Y NATURÓPATAS	HELIOS INTERNACIONAL, S. A. DE C. V.
22	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4649101	VENTA AL POR MAYOR DE PRODUCTOS MEDICINALES: FARMACÉUTICOS Y NATURÓPATAS	DROGUERIA SANTA LUCIA, S A DE C. V.
23	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4649103	VENTA AL POR MAYOR DE PRODUCTOS Y ARTÍCULOS DE BELLEZA Y DE USO	BELLMART , S.A. DE C.V.

PERSONAL

24	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4641501	VENTA AL POR MAYOR DE ROPA USADA	SHOPPING CENTER
25	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4630132	VENTA AL POR MAYOR DE SORBETES, HELADOS, ETC.	HELADOS SARITA
26	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4652004	VENTA AL POR MAYOR DE TARJETAS PREPAGO	SUBES
27	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4641101	VENTA AL POR MAYOR DE TELAS Y TEJIDOS EN PIEZAS, ROLLOS O BOBINAS	HASGAL, S. A. DE C. V.
28	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4741202	VENTA AL POR MENOR DE EQUIPO DE COMUNICACIÓN (RADIO COMUNICADOR, TELÉFONOS Y BEEPERS)	CRECE CENTROAMERICA
29	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4730002	VENTA AL POR MENOR DE ACEITES GRASAS Y LUBRICANTES PARA AUTOMOTORES Y OTROS	ACERO CENTRO AVILES, S. A. DE C. V.
30	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4759301	VENTA AL POR MENOR DE APARATOS ELECTRODOMÉSTICOS, REPUESTOS Y ACCESORIOS	AGENCIAS WAY
31	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4759301	VENTA AL POR MENOR DE APARATOS ELECTRODOMÉSTICOS, REPUESTOS Y ACCESORIOS	UNION COMERCIAL DE EL SALVADOR, S. A. DE C. V.
32	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4759301	VENTA AL POR MENOR DE APARATOS ELECTRODOMÉSTICOS, REPUESTOS Y	OMNISPORT, S.A. DE C.V.

ACCESORIOS

33	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789502	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DE FERRETERÍA Y CONSTRUCCIÓN	FERRETERIA FREUND
34	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789502	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DE FERRETERÍA Y CONSTRUCCIÓN	FERRETERIA EPA, S. A. DE C. V.
35	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789502	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DE FERRETERÍA Y CONSTRUCCIÓN	MC HENRIQUEZ
36	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789502	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DE FERRETERÍA Y CONSTRUCCIÓN	FERRETERIA LA PALMA
37	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789502	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DE FERRETERÍA Y CONSTRUCCIÓN	LEMUS
38	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789502	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DE FERRETERÍA Y CONSTRUCCIÓN	FERRETERIA AZ, S. A. DE C. V.
39	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4763002	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DEPORTIVOS (PATINETAS, PATINES, EQUIPO DEPORTIVO, ETC.)	JAGUAR SPORTIC
40	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4763002	VENTA AL POR MENOR DE ARTÍCULOS DEPORTIVOS (PATINETAS, PATINES, EQUIPO DEPORTIVO, ETC.)	SPORTLINE AMERICA
41	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4771201	VENTA AL POR MENOR DE CALZADO	PAYLESS SHOESOURCE
42	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4730004	VENTA AL POR MENOR DE COMBUSTIBLE LIBRE DE CONTAMINANTES AMBIENTALES	DLC, S. A DE C. V.

43	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4730001	VENTA AL POR MENOR DE COMBUSTIBLES, LUBRICANTES Y OTROS. (GASOLINERAS)	JORGE ANTONIO CERVANTES AGUIRRE
44	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4730001	VENTA AL POR MENOR DE COMBUSTIBLES, LUBRICANTES Y OTROS. (GASOLINERAS)	ROCELI CONSULTORES, S. A. DE C. V.
45	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4730001	VENTA AL POR MENOR DE COMBUSTIBLES, LUBRICANTES Y OTROS. (GASOLINERAS)	TEXACO CENTROAMERICA
46	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4741101	VENTA AL POR MENOR DE COMPUTADORAS Y EQUIPO PERIFÉRICO	GBM DE EL SALVADOR, S. A. DE C. V.
47	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4721903	VENTA AL POR MENOR DE DULCES, CHOCOLATES, ETC. (CONFITERÍAS)	ETCETERA, S.A. DE C.V.
48	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789402	VENTA AL POR MENOR DE ENVASES DE TODA CLASE USADOS (BOTELLAS DE VIDRIO, ETC.)	INAGYLSA , S. A. DE C. V.
49	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4721204	VENTA AL POR MENOR DE JAMÓN Y EMBUTIDOS	NEGOCIOS CAMYRAM S. A. DE C. V.
50	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4789404	VENTA AL POR MENOR DE LIBROS, NUEVOS Y USADOS, ETC.	EDITORIAL OCEANO DE EL SALVADOR , S.A. DE C.V.
51	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530204	VENTA AL POR MENOR DE LLANTAS Y TUBOS USADOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	DASAL

52	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO (FARMACIA)	FARMACIAS EUROPEAS
53	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO (FARMACIA)	DROGUERIA Y FARMACIA GUADALUPE
54	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO (FARMACIA)	FARMACIA UNO
55	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO (FARMACIA)	FARMACIA VIRGEN DE GUADALUPE
56	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO	FARMACIA LOS ROBLES

				(FARMACIA)	
57	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO (FARMACIA)	FARMACIAS CAMILA
58	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772101	VENTA AL POR MENOR DE MEDICAMENTOS FARMACÉUTICOS Y OTROS MATERIALES Y ARTÍCULOS DE USO MÉDICO, ODONTOLÓGICO (FARMACIA)	FARMACIAS ECONOMICAS
59	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4540101	VENTA AL POR MENOR DE MOTOCICLETAS	MOTOSPORT
60	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4772201	VENTA AL POR MENOR DE PERFUMES, COSMÉTICOS Y ARTÍCULOS DE TOCADOR	VOGUE CORP.
61	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4773505	VENTA AL POR MENOR DE PLACAS, TROFEOS Y OTROS ARTÍCULOS BAÑADOS DE BRONCE, ETC.	TOROGOZ, S. A. DE C. V.
62	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	TRANSPESA ,S.A DE C.V
63	SAN SALVADOR	SAN	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS	A & A REPUESTOS

		SALVADOR		NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	
64	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	IMPRESSA REPUESTOS
65	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	SUPER REPUESTOS
66	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	ECONOPARTS
67	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	LA CASA DEL REPUESTO
68	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4530105	VENTA AL POR MENOR DE REPUESTOS NUEVOS PARA VEHÍCULOS AUTOMOTORES	REPUESTOS DIDEA, S. A. DE C. V.
69	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4774201	VENTA AL POR MENOR DE ROPA USADA	VARIEDADES GENESIS, S.A. DE C.V.
70	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4741203	VENTA AL POR MENOR DE TARJETA PREPAGO Y ACCESORIOS DE TELEFONÍA MÓVIL	TDM SA DE CV
71	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4741203	VENTA AL POR MENOR DE TARJETA PREPAGO Y ACCESORIOS DE TELEFONÍA	PREPAGO Y MAS

MÓVIL					
72	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4741203	VENTA AL POR MENOR DE TARJETA PREPAGO Y ACCESORIOS DE TELEFONÍA MÓVIL	DISERV, S. A DE C. V.
73	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4741203	VENTA AL POR MENOR DE TARJETA PREPAGO Y ACCESORIOS DE TELEFONÍA MÓVIL	MOVIKAL, S.A DE C.V.
74	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4510003	VENTA AL POR MENOR DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES NUEVOS	DIDEA
75	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4510003	VENTA AL POR MENOR DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES NUEVOS	GRUPO Q EL SALVADOR
76	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	4773104	VENTAS AL POR MENOR DE AROS, ANTEOJOS Y OTROS ARTÍCULOS ÓPTICOS	GRUPO 20/20 (OPTICA FRANKLIN, REY, MARQUESA, CUSCATLAN Y OPTI SERVICIOS)
77	SAN SALVADOR	SAN SALVADOR	119101	VIVERO DE PLANTAS ORNAMENTALES, ÁRBOLES FRUTALES Y OTROS (EXCEPTO VIVEROS PARA PLANTACIÓN FORESTAL)	VIVERO RL TATUANO

Fuente: Ministerio de Economía.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



CUESTIONARIO

DIRIGIDO A: Los contadores generales de las empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de San Salvador.

OBJETIVO: Recopilar información sobre los conocimientos que poseen los contadores generales de las empresas comerciales, acerca de los servicios intragrupo y la aplicación de los lineamientos legales y técnicos adoptados en El Salvador.

PROPÓSITO: El presente cuestionario ha sido elaborado por egresados de la carrera de licenciatura en Contaduría Pública, con el propósito de sustentar el trabajo de investigación relativo al diseño de una guía de aplicación tributaria de los servicios intragrupo para la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta en las empresas del sector comercio ubicadas en el municipio de san salvador.

INDICACIONES: Marque con una "X" la(s) respuesta(s) que considere más conveniente.

1. ¿Conoce sobre los precios de transferencia?

SI NO

Objetivo: Señalar el porcentaje de contadores generales que poseen conocimiento sobre los precios de transferencia.

2. ¿Ha asistido a alguna capacitación que tenga como temáticalos precios de transferencia?

SI NO

Objetivo: Indagar si las empresas están invirtiendo en la capacitación para el contador general sobre los precios de transferencia.

3. ¿Cuánto considera que conoce sobre el tema de precios de transferencia?

a) Bastante c) Poco

- b) Regular d) Nada

Objetivo: Establecer un rango de conocimiento que posee el contador general sobre los precios de transferencia.

4. ¿La empresa en la que labora realiza transacciones con partes o empresas relacionadas?

SI NO

Objetivo: Conocer si en las empresas pueden existir figura de servicios intragrupo.

5. ¿Posee conocimiento de los servicios intragrupo?

SI NO

Objetivo: Conocer el porcentaje de contadores generales que poseen conocimiento sobre los servicios intragrupo.

6. ¿Cuándo se está ante un servicio intragrupo?

- a) Cuando el servicio proporcionado a una relacionada satisface una necesidad y el servicio proporcione un beneficio para esta.
- b) Cuando el servicio se preste a una parte relacionada.
- c) Cuando el servicio que se presta a la parte relacionada es un servicio duplicado.
- d) Todas son correctas

Objetivo: Identificar si realmente los Contadores Generales poseen conocimiento sobre los servicios intragrupo.

7. Señale los métodos que considera que pueden aplicarse en la prestación de servicios intragrupo.

- a) Precio de compra.
- b) Costo adicionado.
- c) Margen neto de la transacción.
- d) Ninguna es correcta.
- e) Otros

Mencione: _____

Objetivo: Identificar si se tiene conocimiento de los métodos establecidos en las directrices de la OCDE para aplicarse a los tipos de servicios intragrupo.

8. ¿Tiene conocimiento de la aplicación del principio de plena competencia?

SI NO

Objetivo: Determinar si los contadores generales podrían utilizar el principio de plena competencia.

9. ¿Al realizar operaciones entre partes relacionadas toman en cuenta el principio de plena competencia?

SI NO NO SABE

Objetivo: Identificar si en las empresas cumplen con lo establecido en las Directrices de la OCDE con respecto al principio de plena competencia.

10. ¿Toma en cuenta el precio de plena competencia de los servicios intragrupo al momento de realizar la declaración de impuesto sobre la renta?

SI NO NO SABE

Objetivo: Conocer el porcentaje de empresas que determinan de manera correcta la base imponible del impuesto sobre la renta cuando existen servicios intragrupo.

11. ¿Para comprobar que un servicio ha sido prestado de acuerdo con el principio de plena competencia, se considera esencial que la información suministrada sea suficiente y de buena calidad?

SI NO

Objetivo: Verificar si existe suficiente información para determinar si se ha cumplido con el principio de plena competencia.

12. ¿Cuál es el proceso que debe seguirse para determinar si se está cumpliendo con el principio de plena competencia?

a) En primer lugar el importe facturado y en segundo lugar valorar si es acorde al precio que habrían pactado partes independientes

b) En primer lugar valorar si es acorde al precio que habrían pactado partes independientes y en segundo lugar el importe facturado.

c) Ninguna es correcta

Objetivo: Saber si el contador general tiene conocimiento de los elementos a cumplirse para determinar que se trabaja bajo el principio de plena competencia como lo establece la OCDE.

13. ¿Al realizar operaciones de servicios intragrupo el precio pactado se encuentra a valor de mercado?

SI NO

Objetivo: Identificar si las transacciones que se realizan en la empresa respecto a los servicios intragrupo se pactan a precio de mercado.

14. ¿Cuál es el factor principal que se debe tener en cuenta para determinar el precio de plena competencia?

- a) El valor del servicio para el destinatario
- b) El importe que estaría dispuesto a pagar una empresa independiente
- c) Costos para el proveedor del servicio
- d) Todas las anteriores

Objetivo: Determinar si en la empresa están considerando los factores para determinar el precio de plena competencia establecidos por la OCDE.

15. ¿Considera que el Ministerio de Hacienda ha proporcionado el material suficiente para poder conocer sobre los servicios intragrupo?

SI NO

Objetivo: Conocer la opinión del Contador General con respecto a la importancia que le da el Ministerio de Hacienda al tema de servicios intragrupo.

16. ¿Existe un responsable de impuestos en la empresa en la cual labora?

SI NO

Objetivo: Conocer la importancia que las empresas le dan al manejo de tributos de la Administración Tributaria.

17. ¿Cree que al existir una guía sobre servicios intragrupo sería de utilidad para la cuantificación de la base imponible del impuesto sobre la renta?

SI NO

Objetivo: Saber si los contadores generales harían uso de la guía que se proporcionará al finalizar la investigación.

18. Señale las limitantes que considera que existen al momento de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta en la aplicación de los servicios intragrupo.

- a) Falta de conocimiento sobre servicios intragrupo
- b) Falta de acceso a la base de datos
- c) Otros

Explique: _____

Objetivo: Identificar las limitantes que existen para poder determinar la base imponible del impuesto sobre la renta.

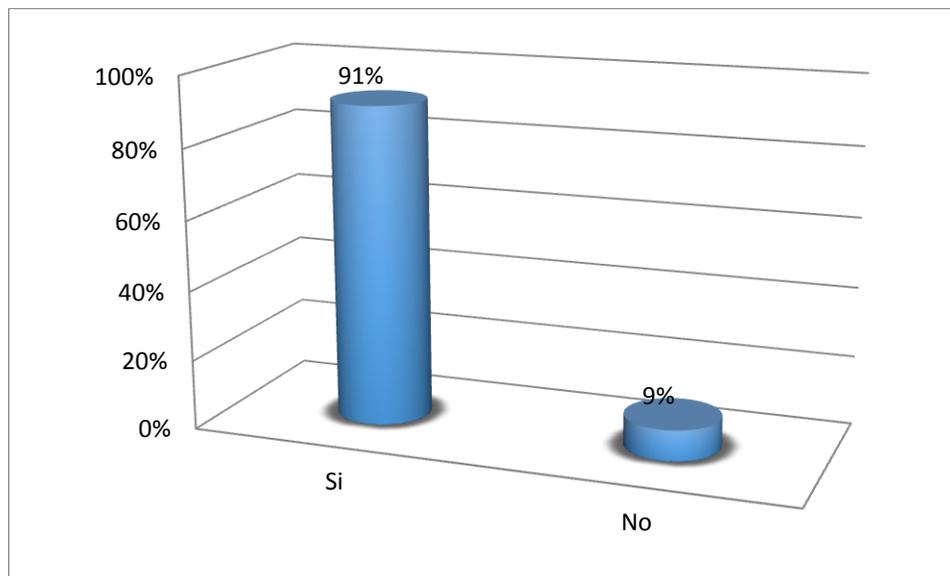
TABULACIÓN Y ANÁLISIS

Pregunta N° 1. ¿Conoce sobre los precios de transferencia?

Objetivo: Señalar el porcentaje de contadores generales que poseen conocimiento sobre los precios de transferencia.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. Si	31	91%
b. No	3	9%
Total	34	100%

Gráfico N° 1



Análisis

Los contadores generales encuestados manifiestan tener conocimientos sobre los precios de transferencia, es de suma importancia que los contadores se actualicen con temas como este, puesto que debido a la creciente expansión del comercio a nivel mundial, las empresas multinacionales han trasladado centros de producción y distribución de bienes de un país a otro, a través de sus empresas vinculadas, El Salvador no es la excepción, realizando intercambios de bienes y servicios entre las

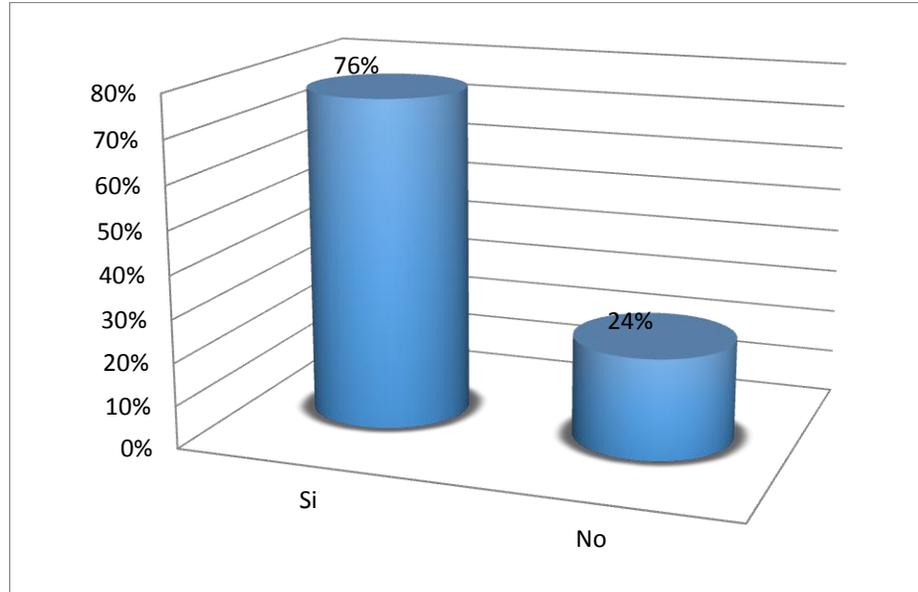
mismas, estos precios pactados entre vinculadas, es lo que ha dado origen a lo que se conoce como precios de transferencia.

Pregunta N° 2. ¿Ha asistido a alguna capacitación que tenga como temáticos los precios de transferencia?

Objetivo: Indagar si las empresas están invirtiendo en la capacitación para el contador general sobre los precios de transferencia.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	26	76%
No	8	24%
Total	34	100%

Gráfico N° 2



Análisis

Los resultados obtenidos dan a conocer que la mayor parte de los encuestados han asistido a capacitaciones con temática de precios de transferencia actualizando conocimientos, volviéndose

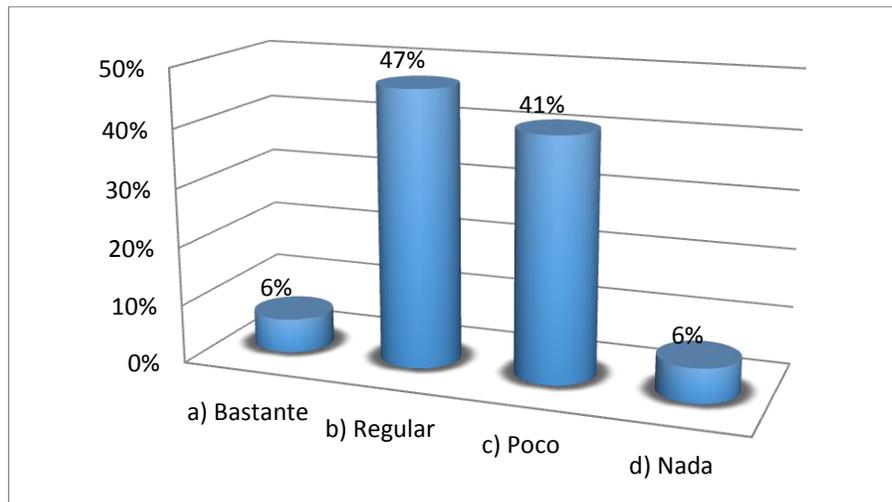
personas más competitivas, teniendo en cuenta que es necesario capacitarse para tener una visión más clara sobre los parámetros que se establecen tanto el Código Tributario como lo establecido en las Directrices emitidas por la OCDE respecto al tema.

Pregunta N° 3 ¿Cuánto considera que conoce sobre el tema de precios de transferencia?

Objetivo: Establecer un rango de conocimiento que posee el contador general sobre los precios de transferencia.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. Bastante	2/34	6%
b. Regular	16/34	47%
c. Poco	14/34	42%
d. Nada	2/34	6%

Gráfico N° 3



Análisis

A pesar que en los resultados de las interrogantes antes planteadas han sido afirmativas respecto al conocimiento que poseen los contadores generales y que han asistido a capacitaciones con temas

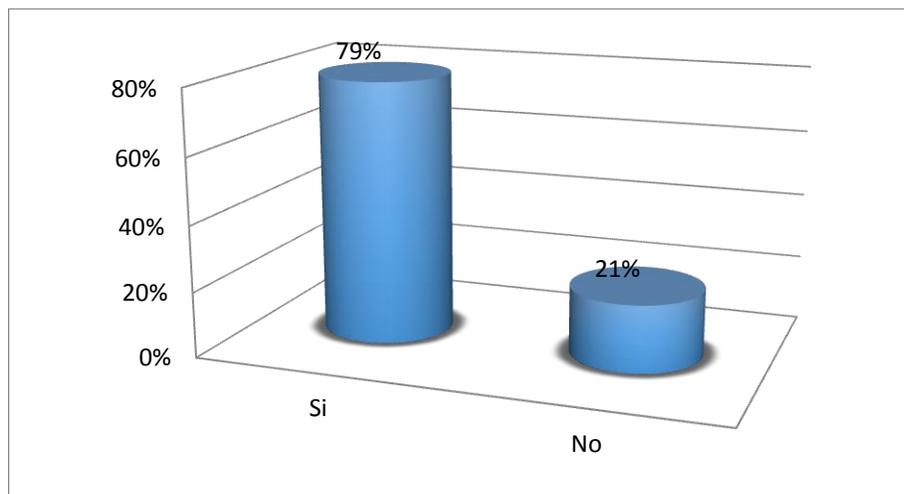
relacionados a precios de transferencia, en los resultados que se obtuvieron en ésta interrogante, afirman que es regular o poco el conocimiento adquirido respecto a precios de transferencia, dejando de manifiesto que es necesario que haya más información como guías u otro tipo de material, para poder tener una mayor comprensión y así aplicar correctamente lo regulado al respecto.

Pregunta N° 4 ¿La empresa en la que labora realiza transacciones con partes o empresas relacionadas?

Objetivo: Conocer si en las empresas pueden existir figura de servicios intragrupo.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	27	79%
No	7	21%
Total	34	100%

Gráfico N° 4



Análisis:

Con los resultados obtenidos se afirma que la mayoría de las empresas del sector comercio del municipio de San Salvador, realizan transacciones con partes relacionadas o empresas vinculadas, dando como resultado la aplicación de precios de transferencia al realizar transacciones de bienes y

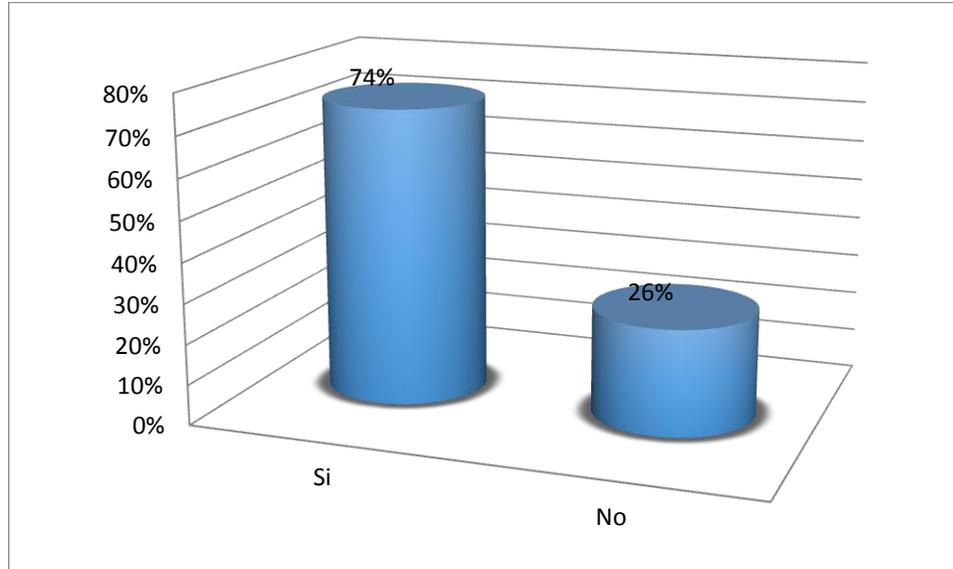
servicios entre ellas, dejando de manifiesto lo necesario e importante que resulta el conocimiento sobre el tema en cuestión.

Pregunta N° 5 ¿Posee conocimiento de los servicios intragrupo?

Objetivo: Conocer el porcentaje de contadores generales que poseen conocimiento sobre los servicios intragrupo.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	25	74%
No	9	26%
Total	34	100%

Gráfico N° 5



Análisis:

Las directrices emitidas por la OCDE respecto a los precios de transferencia, tienen un apartado que trata puntualmente los servicios intragrupo, está desarrollado en el capítulo siete específicamente, por lo que es necesario que el contador conozca la aplicación y operatividad de dichos servicios, es por ello que se dio

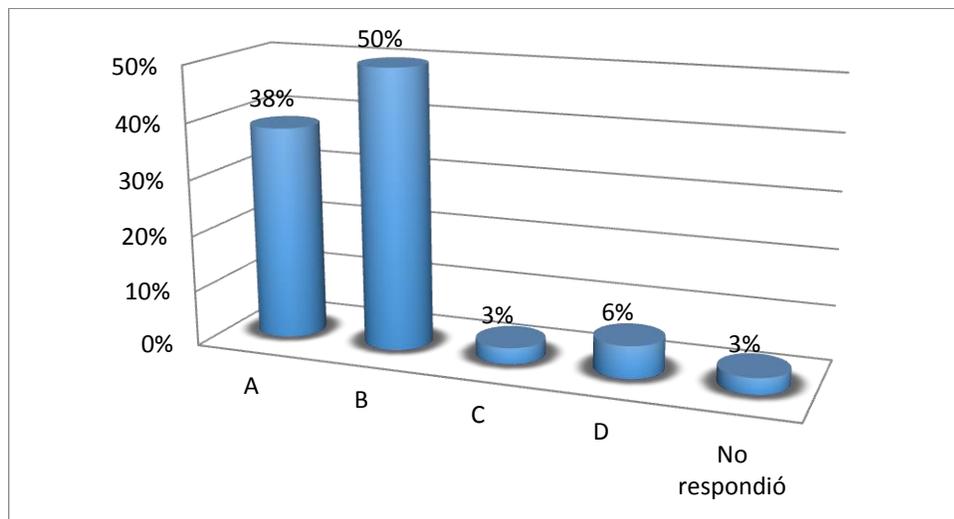
la interrogante antes planteada, dando como resultado que más de la mitad de los encuestados conocen sobre los servicios intragrupo, por ende tienen la capacidad de identificar cuando se presta ése tipo de servicio y cuándo no se considera como tal.

Pregunta N° 6 ¿Cuándo se está ante un servicio intragrupo?

Objetivo: Identificar si realmente los contadores generales poseen conocimiento sobre los servicios intragrupo.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. Cuando el servicio proporcionado a una relacionada satisface una necesidad y el servicio proporcione un beneficio para esta.	13/34	38%
b. Cuando el servicio se preste a una parte relacionada.	17/34	50%
c. Cuando el servicio que se presta a la parte relacionada es un servicio duplicado.	1/34	3%
d. Todas son correctas.	2/34	6%
No respondió	3/34	3%

Gráfico N° 6



Análisis:

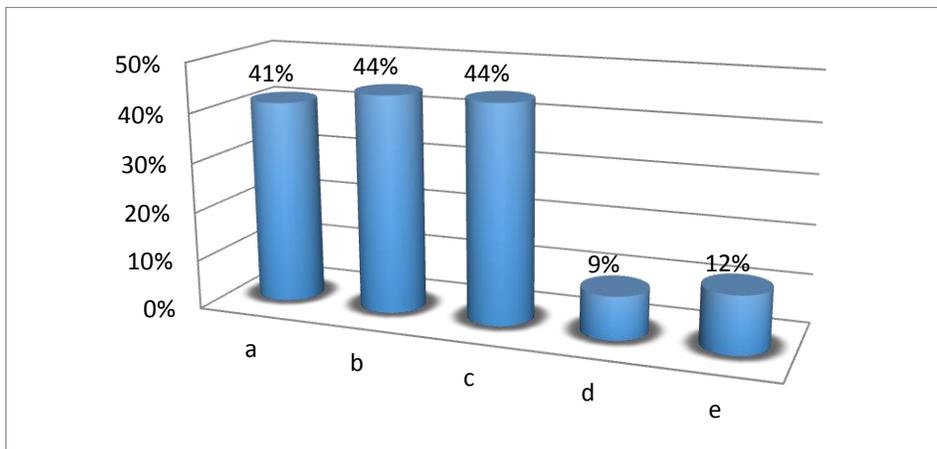
Los servicios intragrupo efectivamente son los que se realizan entre empresas vinculadas, que es lo que ha determinado gran parte de los encuestados, pero hay que tener en cuenta que no todo servicio prestado entre ellas es considerado servicio intragrupo, por tanto la mejor definición o entendimiento es lo que se establece en el primer literal, cuando el servicio proporcionado a una relacionada satisface una necesidad y el servicio proporcione un beneficio para esta, hay un número aceptable que respondieron correctamente, demostrando que en efecto tienen conocimiento al respecto.

Pregunta N° 7 Señale los métodos que considera que pueden aplicarse en la prestación de servicios intragrupo.

Objetivo: Identificar si se tiene conocimiento de los métodos establecidos en las directrices de la OCDE para aplicarse a los tipos de servicios intragrupo.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. Precio de Compra	14/34	41%
b. Costo Adicionado	15/34	44%
c. Margen neto de la transacción	15/34	44%
d. Ninguna es correcta	3/34	9%
e. Otros	4/34	12%

Gráfico N° 7



Análisis:

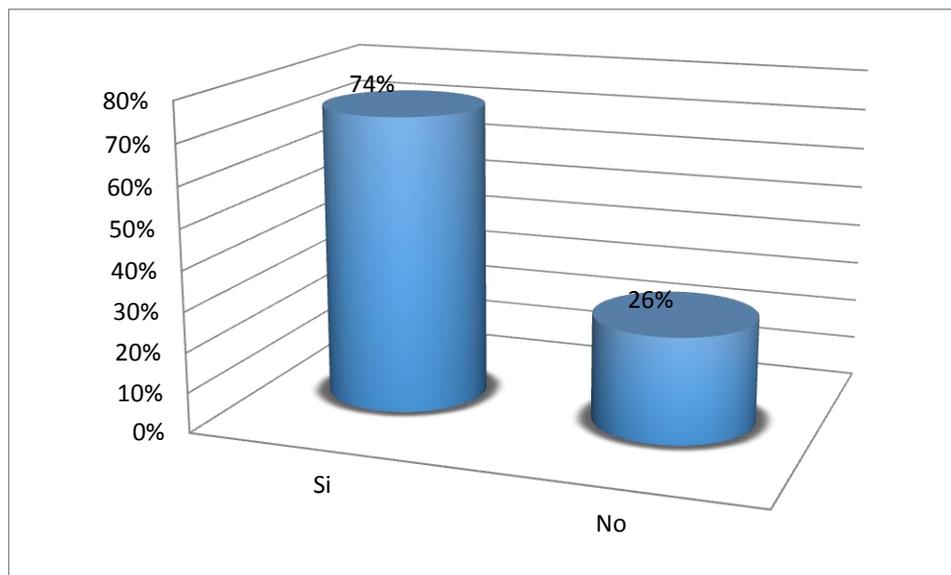
Dos de los métodos que se establecen en las Directrices emitidas por la OCDE son el costo adicionado y el margen neto de la transacción, 15 de 34 encuestados conocen sobre estos métodos, lo cual muestra que más de la mitad de los contadores generales encuestados desconocen de los métodos que deben aplicarse al existir servicios intragrupo.

Pregunta N° 8 ¿Tiene conocimiento de la aplicación del principio de plena competencia?

Objetivo: Determinar si los contadores generales podrían utilizar el principio de plena competencia.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	25	74%
No	9	26%
Total	34	100%

Gráfico N° 8



Análisis:

El principio de plena competencia es indispensable al momento de realizar un estudio sobre los servicios intragrupo, ya que permite conocer si el precio facturado por el servicio, es el que las empresas independientes hubieren facturado en las mismas condiciones comparables, la mayoría de los

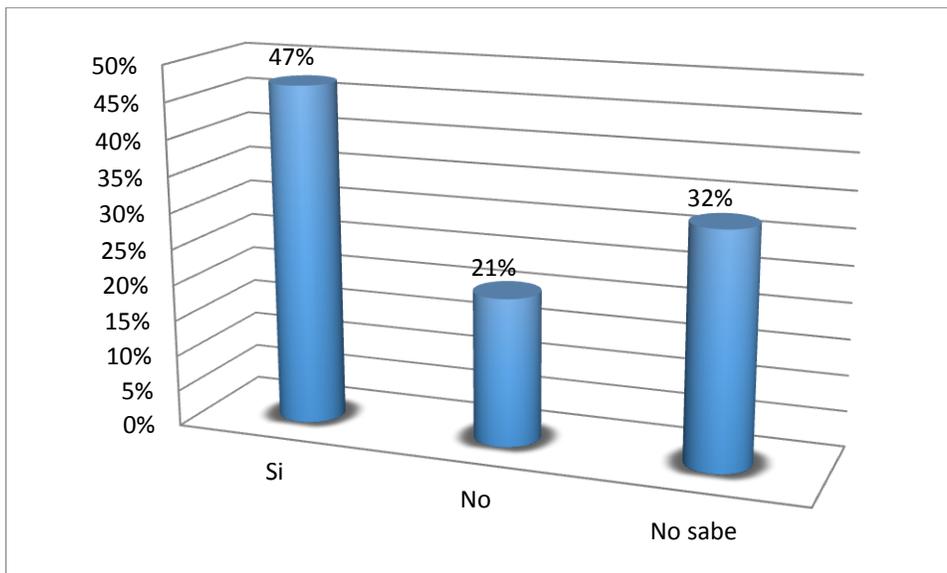
encuestados dicen tener conocimiento sobre este principio, lo que permite la correcta aplicación de este al momento de existir este tipo de transacciones.

Pregunta N° 9 ¿Al realizar operaciones entre partes relacionadas toman en cuenta el principio de plena competencia?

Objetivo: Identificar si en las empresas cumplen con lo establecido en las Directrices de la OCDE con respecto al principio de plena competencia.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	16	47%
No	7	21%
No sabe	11	32%
Total	34	100%

Gráfico N° 9



Análisis:

Para poder realizar una correcta aplicación del principio de plena competencia es indispensable tomarlo en cuenta en cada una de las transacciones realizadas entre partes relacionadas considerando que

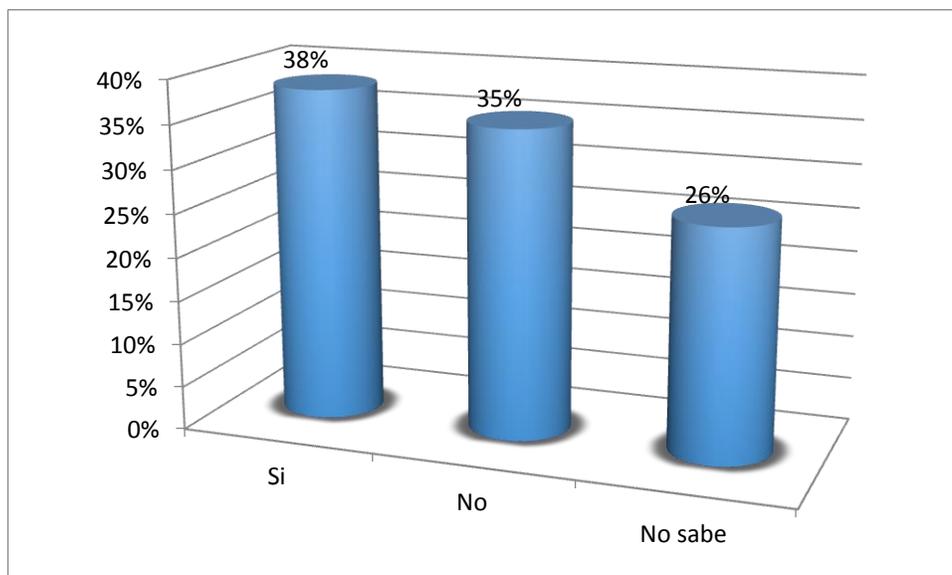
hubiesen hecho las empresas independientes ante esa misma transacción, al realizar las encuestas se pudo observar que no todos los contadores toman en cuenta este principio e incluso un alto porcentaje de estos no saben si es aplicado o no.

Pregunta N° 10 ¿Toma en cuenta el precio de plena competencia de los servicios intragrupo al momento de realizar la declaración de impuesto sobre la renta?

Objetivo: Conocer el porcentaje de empresas que determinan de manera correcta la base imponible del impuesto sobre la renta cuando existen servicios intragrupo.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	13	38%
No	12	35%
No sabe	9	26%
Total	34	100%

Gráfico N° 10



Análisis:

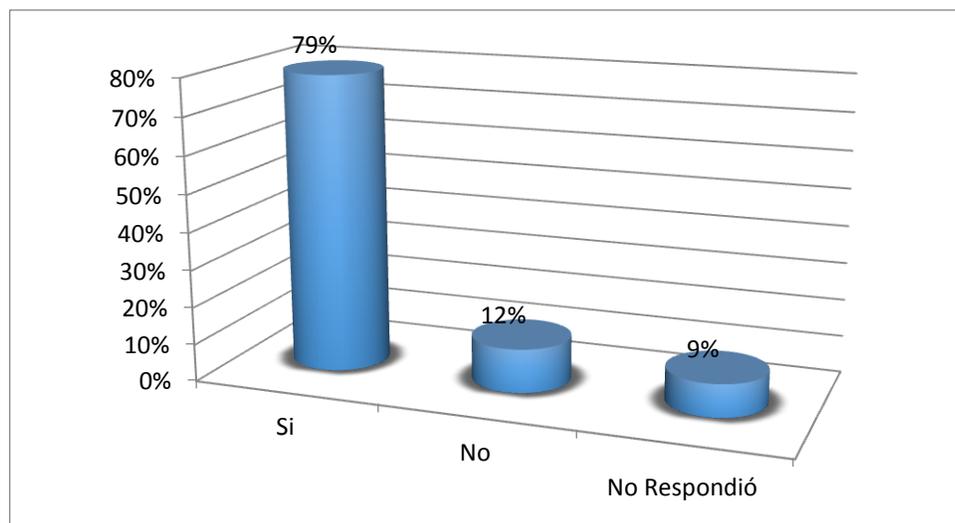
Es indispensable que las empresas que realizan transacciones de servicios intragrupo determinen correctamente el precio de plena competencia y que al momento de elaborar su declaración de impuesto sobre la renta consideren este valor, únicamente el 38% de los encuestados consideran este precio de plena competencia para elaborar su declaración lo cual refleja que la mayoría de los contadores no lo toma en cuenta, determinando así una base imponible incorrecta al momento de realizar la declaración de impuesto sobre la renta.

Pregunta N° 11 ¿Para comprobar que un servicio ha sido prestado de acuerdo con el principio de plena competencia, se considera esencial que la información suministrada sea suficiente y de buena calidad?

Objetivo: Verificar si existe suficiente información para determinar si se ha cumplido con el principio de plena competencia.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	27	79%
No	4	12%
No Respondió	3	9%
Total	34	100%

Gráfico N° 11



Análisis:

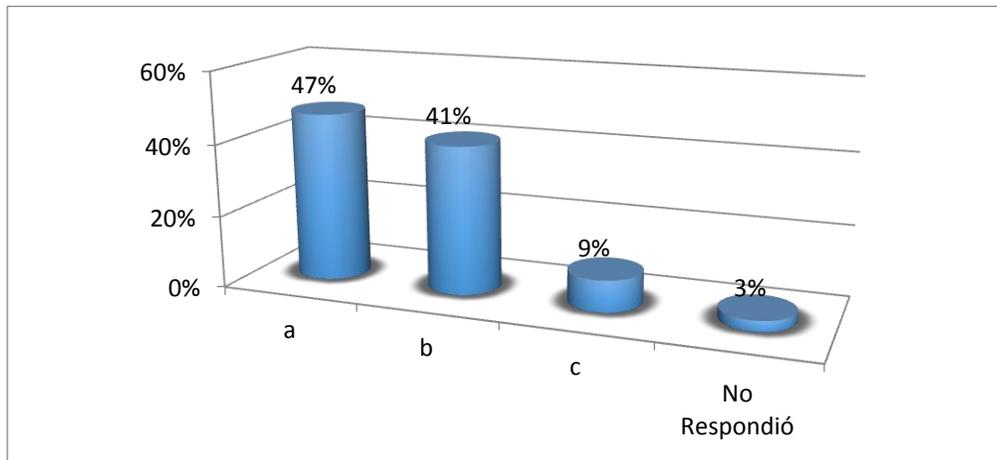
Al momento de la prestación de servicios intragrupo es indispensable que la información suministrada sea suficiente y de buena calidad para conocer que si dichas transacciones están de acorde al principio de plena competencia, la mayoría de los encuestados si considera esencial este tipo de información.

Pregunta N° 12 ¿Cuál es el proceso que debe seguirse para determinar si se está cumpliendo con el principio de plena competencia?

Objetivo: Saber si el contador general tiene conocimiento de los elementos a cumplirse para determinar que se trabaja bajo el principio de plena competencia como lo establece la OCDE.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. En primer lugar el importe facturado y en segundo lugar valorar si es acorde al precio que habrían pactado partes independientes.	16/34	47%
b. En primer lugar valorar si es acorde al precio que habrían pactado partes independientes y en segundo lugar el importe facturado.	14/34	41%
c. Ninguna es correcta	3/34	9%
No Respondió	2/34	3%

Gráfico N° 12



Análisis:

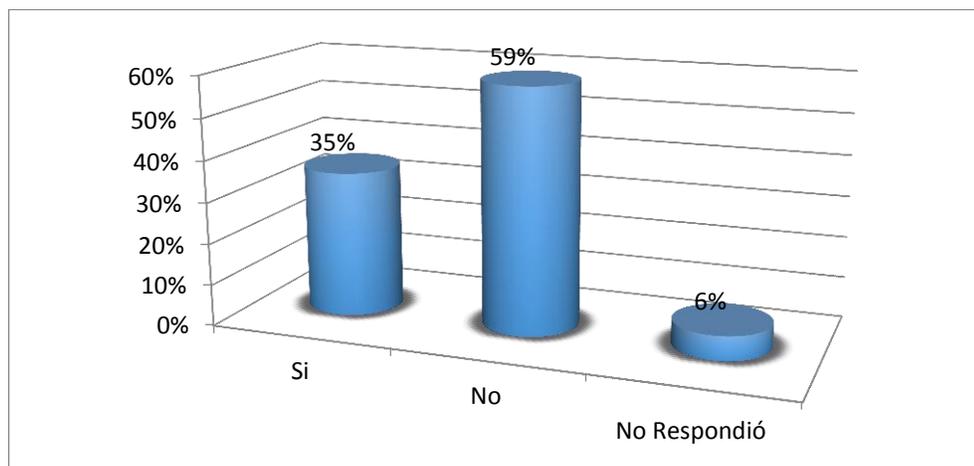
Para cumplir con lo se establece en las directrices de la OCDE, respecto al principio de plena competencia, se establece que como primer paso se debe determinar el importe facturado teniendo definido esto lo que sigue es valorar si es acorde al precio que habrían pactado partes independientes, al verificar los resultados efectivamente es lo que los encuestados en su mayoría respondieron, teniendo en cuenta que este principio se aplica en las transacciones que se realizan entre empresas vinculadas.

Pregunta N° 13 ¿Al realizar operaciones de servicios intragrupo el precio pactado se encuentra a valor de mercado?

Objetivo: Identificar si las transacciones que se realizan en la empresa respecto a los servicios intragrupo se pactan a precio de mercado.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	12	35%
No	20	59%
No Respondió	2	6%
Total	34	100%

Gráfico N° 13



Análisis:

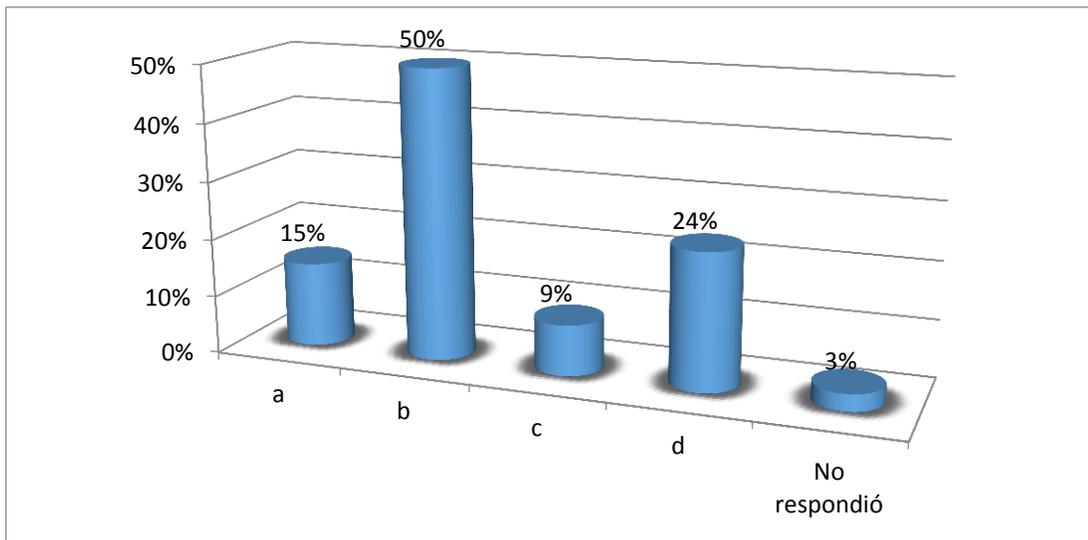
La prestación de servicios entre empresas relacionadas que estén dentro de la categoría de servicios intragrupo deben de ser facturadas al precio de mercado, los encuestados confirmaron que cuando se realizan este tipo de operaciones en sus empresas no toman en cuenta el precio de mercado.

Pregunta N° 14 ¿Cuál es el factor principal que se debe tener en cuenta para determinar el precio de plena competencia?

Objetivo: Determinar si en la empresa están considerando los factores para determinar el precio de plena competencia establecidos por la OCDE.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. El valor del servicio para el destinatario.	5/34	14%
b. El importe que estaría dispuesto a pagar una empresa independiente.	17/34	50%
c. Costo para el proveedor del servicio.	3/34	9%
d. Todas las anteriores.	8/34	24%
No Respondió	2/34	3%

Gráfico N° 14



Análisis:

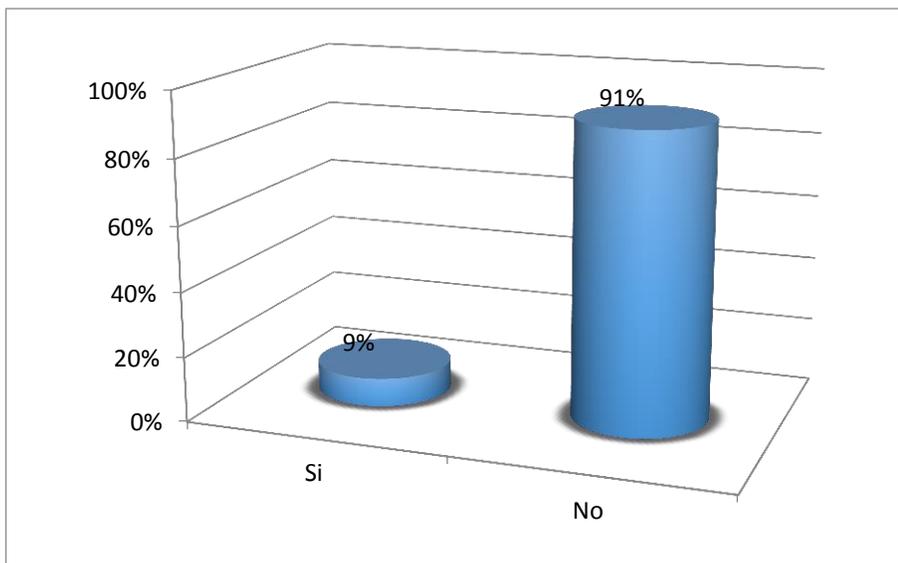
El factor principal que se debe de tener en cuenta al momento de determinar el precio de plena competencia para servicios intragrupo es el mismo para operaciones con bienes por lo tanto la mayoría de los encuestados que conoce sobre el tema de precios de transferencia tiene las bases para responder correctamente esta interrogante, por lo tanto podemos decir que poseer conocimiento sobre precios de transferencias facilita el aprendizaje sobre los servicios intragrupo.

Pregunta N° 15 ¿Considera que el Ministerio de Hacienda ha proporcionado el material suficiente para poder conocer sobre los servicios intragrupo?

Objetivo: Determinar si en la empresa están considerando los factores para determinar el precio de plena competencia establecidos por la OCDE.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	3	9%
No	31	91%
Total	34	100%

Gráfico N° 15



Análisis:

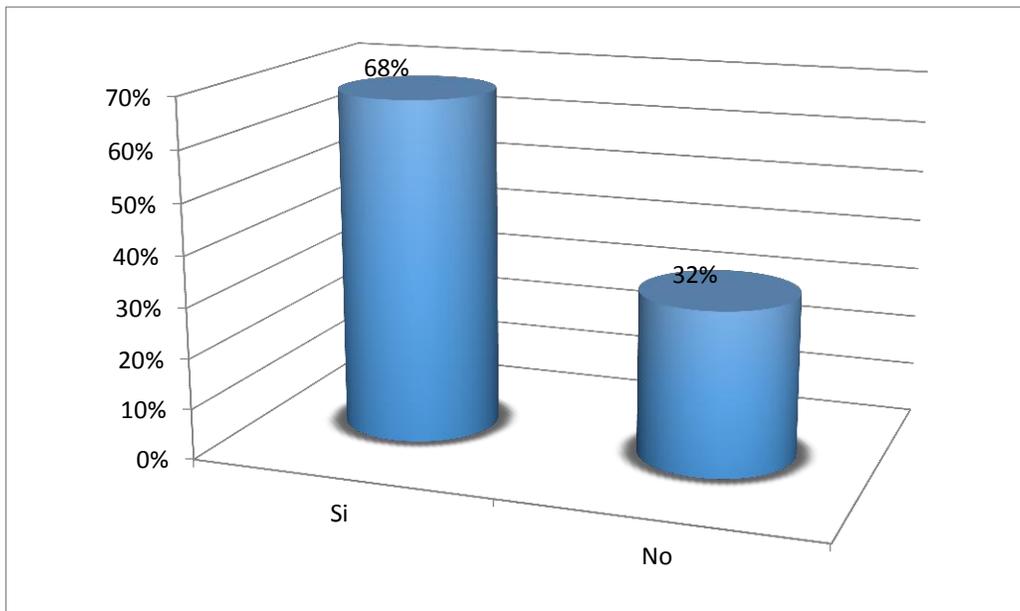
Los contadores generales de las empresas comerciales tomados como muestra manifestaron que el Ministerio de Hacienda no le da importancia al tema de servicios intragrupo debido a que no facilita material para el estudio de estos, por lo tanto muchos de ellos dicen no conocer mucho sobre este tema.

Pregunta N° 16 ¿Existe un responsable de impuestos en la empresa en la cual labora?

Objetivo: Conocer la importancia que las empresas le dan al manejo de tributos de la Administración Tributaria.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	23	68%
No	11	32%
Total	34	100%

Gráfico N° 16



Análisis:

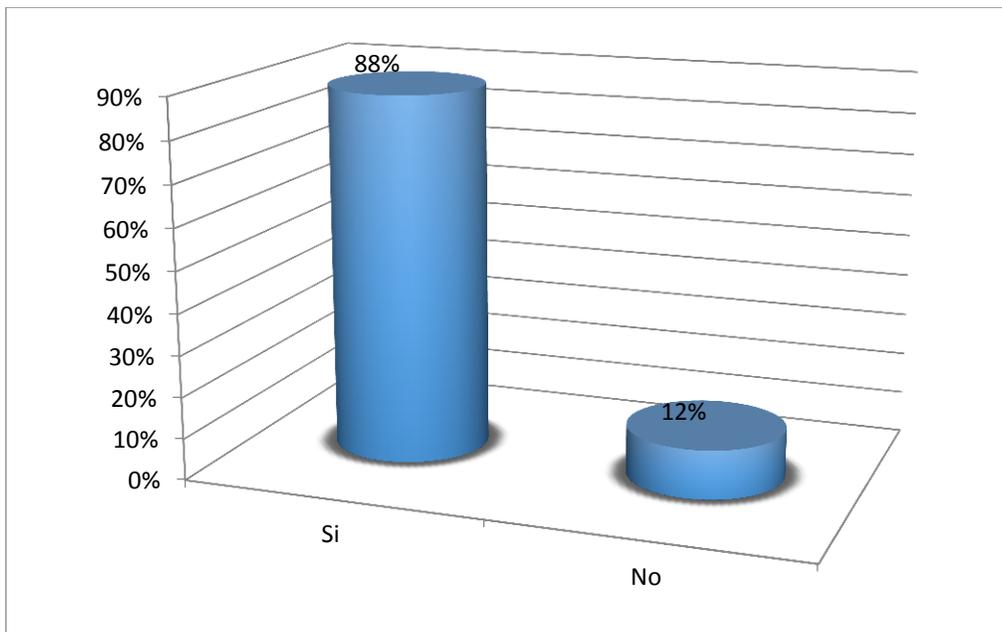
La mayoría de encuestados manifestaron que la empresa en la cual laboran le dan importancia al manejo de tributos por tanto poseen a un encargado de impuestos, quien vela por el cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas.

Pregunta N° 17 ¿Cree que al existir una guía sobre servicios intragrupo sería de utilidad para la cuantificación de la base imponible del impuesto sobre la renta?

Objetivo: Saber si los contadores generales harían uso de la guía que se proporcionará al finalizar la investigación.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
Si	30	88%
No	4	12%
Total	34	100%

Gráfico N° 17



Análisis:

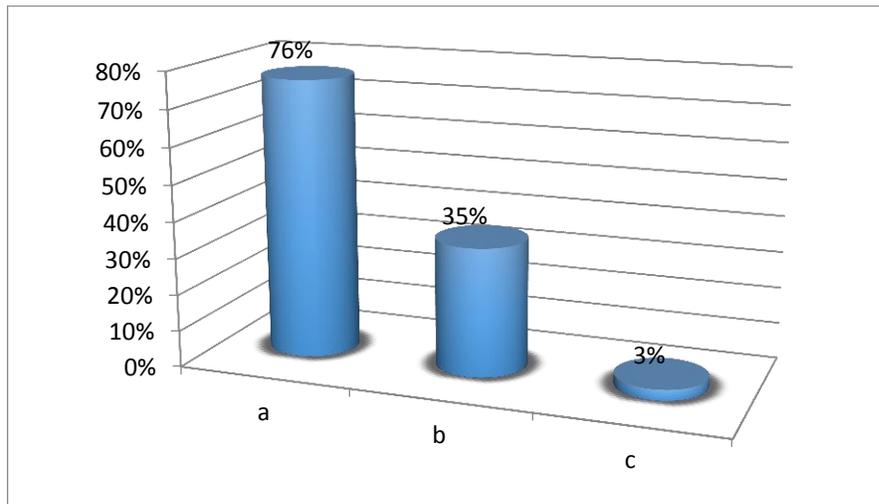
Al momento de establecer la base imponible sobre la cual se calculará el tributo los encuestados manifestaron que sería de utilidad contar con una guía que ayude a la cuantificación de esta. Mientras que las personas que manifestaron que poseerla no sería de ayuda, es debido a que en la empresa en la cual labora no existe este tipo de transacciones.

Pregunta N° 18 Señale las limitantes que considera que existen al momento de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta en la aplicación de los servicios intragrupo.

Objetivo: Identificar las limitantes que existen para poder determinar la base imponible del impuesto sobre la renta.

Opciones	Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta
a. Falta de conocimiento sobre los servicios.	26/34	76%
b. Falta de acceso a la base de datos.	12/34	35%
c. Otros	1/34	3%

Gráfico N° 18



Análisis:

La falta de conocimiento sobre los servicios intragrupo es la mayor limitante para los encuestados al momento de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta en la aplicación de servicios intragrupo, debido a que esta temática no es usualmente abordada como un tema de importancia como lo es aplicar precios de transferencia en operaciones como bienes tangibles. Otro tipo de limitante que se pudo observar es la falta de acceso de datos, debido a que una persona puede llegar a conocer sobre los servicios intragrupo y como realizar el análisis intercuartilico para la determinación del rango de libre competencia, pero esta no posee los datos comparables con los cuales realizar dicho análisis.