

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



“PROPUESTA DE UN MANUAL PARA LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA, APLICANDO EL MÉTODO DE PRECIOS COMPARABLE NO CONTROLADO PARA LAS FIRMAS DE AUDITORÍA UBICADAS EN EL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR”.

Trabajo de investigación presentado por:

Beltran Mejia, Karla Janet

Díaz Melara, Cristian Jehovanny

Lemus Quijada, Wilbert Alexander

Para optar por el grado de

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Mayo de 2016

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
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 Vázquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la escuela de Contaduría Pública	: Licenciada María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador de seminario	: Licenciado Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Asesor Especialista	: Msc. Edgar Ulises Mendoza
Jurado Examinador	: Msc. Edgar Ulises Mendoza : Lic. José Santos Cañenguez Guzmán : Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez

Mayo de 2016

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS.

A Dios, por darme la sabiduría y entendimiento para esforzarme cada día y así lograr superar cada peldaño en los que consiste alcanzar el objetivo propuesto, culminar mi carrera que ha sido con un gran esfuerzo y sacrificios los que he tenido que superar, a mi madre Norma Isabel Mejía que ha estado ahí siempre apoyándome y el amor que brindo durante el transcurso de mi carrera enseñándome que hay que luchar para lograr nuestras metas, a mi hermana Marcela Carolina Beltrán que siempre he tenido su apoyo moral, me ha dado los ánimos para seguir adelante, José Roberto Duran quien estuvo en mis momentos más difíciles y me ayudo, sin dudar a la Unidad de Estudios Socio Económico (UESE) de la Universidad de El Salvador quien me apoyo a lo largo de mi carrera por medio de una beca, ya que por dicho programa logre culminar mi objetivo, les agradezco a cada una de las personas que influyeron grandemente en mi formación profesional, lo que para mí es un orgullo haber pertenecido a los profesionales que forma la Universidad de El Salvador.

Karla Janet Beltrán Mejía.

A Dios, por haberme permitido la oportunidad de formarme profesionalmente, concediéndome el derecho a la vida y el amor de mis hermanos y de mi madre, los cuales me apoyaron siempre y han sido un pilar fundamental para poder lograr el éxito. A mi madre María Alicia Melara por haber velado por mis necesidades, y por enseñarme el camino de la rectitud y del esfuerzo personal. A mi abuelita Claudia Pérez, por ser ese ejemplo claro del temor a Jehová. A mis hermanos por el sacrificio realizado para que pudiera ser lo que hoy en día soy y de manera especial a cada uno de los docentes, maestros y profesores que contribuyeron a mi formación académica.

Cristian Jehovanny Díaz Melara.

A Dios, padre celestial por concederme el conocimiento y la sabiduría para poder guiarme en este largo camino llamado "vida" y que me ha permitido llegar a este punto de mi vida y culminar uno de mis logros más soñados; a mi padre José Roberto Lemus quien aún después de fallecer dejó los recursos necesarios para que su hijo pudiera continuar con sus estudios; a mi madre Daysi Noemy Quijada quien me ha apoyado incondicionalmente durante toda mi carrera desde el hogar y finalmente a la Unidad de Estudios Socio Económico (UESE) de la Universidad de El Salvador, quienes confiaron en mí y me proporcionaron una beca de estudios en ésta prestigiosa Alma Máter, la cual fue un aporte fundamental en el logro de este objetivo, a estas personas e instituciones antes mencionadas les digo de corazón mil gracias, es a ustedes a quienes debo mi formación profesional.

Wilbert Alexander Lemus Quijada.

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPITULO I - MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL.	1
1.1 MARCO TEÓRICO	1
1.1.1 Generalidades de las firmas de auditoría y sus servicios	1
1.1.2 Antecedentes del Ministerio de Hacienda	4
1.1.3 Antecedentes del Código Tributario	5
1.1.4 Antecedentes de los precios de transferencia	6
1.1.5 Definiciones	8
1.2 MARCO TÉCNICO	9
1.2.1 Importancia del estudio de los precios de transferencia	10
1.2.2 Funciones principales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	11
1.2.3 Criterios para la identificación de una parte relacionada	11
1.2.4 Etapas en la elaboración de un estudio de precios de transferencia	13
1.2.5 Principio de plena competencia	16
1.2.6 Métodos tradicionales	19
1.2.7 Métodos transaccionales de utilidad (No tradicionales)	22
1.2.8 Guía de orientación emitida por la Dirección General de Impuestos Internos	24
1.2.9 Normativa técnica internacional	25
1.2.9.1 Requisitos importantes para la aplicación del método.	27
1.2.9.2 Características para la ejecución del método del precio comparable no controlado	28
1.2.9.3 Determinación del rango de plena competencia	31
1.2.9.4 Ventajas en la aplicación del método de precio comparable no controlado	34
1.2.9.5 Limitaciones de la aplicación del método de precio comparable no controlado	34
1.3 MARCO LEGAL	35
1.3.1 Código Tributario	35
1.3.2 Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales	37
1.3.3 Ley de Competencia.	38
1.3.4 Ley de Impuesto sobre la Renta	40
CAPITULO II - DISEÑO METODOLÓGICO	43
2.1 TIPO DE ESTUDIO HIPOTÉTICO- DEDUCTIVO	43

2.2	UNIDAD DE ANÁLISIS	43
2.3	UNIVERSO Y MUESTRA	44
2.3.1	Universo	44
2.3.2	Muestra	44
2.4	INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN	45
2.5	PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	46
2.6	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS PROCESADOS	47
2.7	DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	47
	CAPITULO III – MANUAL DE APOYO METODOLÓGICO EN LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	49
3.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	49
3.2	ENTORNO DE LAS FIRMAS DE AUDITORIA	49
3.2.1	Visión de las firmas de auditoría	49
3.2.2	Misión de las firmas de auditoría	50
3.2.3	Estructura organizativa de las firmas de auditoría	50
3.3	PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN	51
3.3.1	Pasos previos al estudio	55
3.3.2	Planificación	60
3.3.3	Ejecución del estudio	66
3.3.4	Análisis económico	75
3.3.5	Informe y discusión	85
3.3.6	Fases posteriores	93
3.3.7	Casos prácticos de aplicación del método de precio comparable no controlado	97
3.3.8	Sanciones por incumplimiento	124
3.3.9	Cálculo de multa e intereses moratorios	127
	CAPÍTULO IV - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	131
4.1	CONCLUSIONES	131
4.2	RECOMENDACIONES	132
	BIBLIOGRAFÍA	133
	ANEXOS	135

INDICE DE TABLAS Y FIGURAS

FIGURA 01. Etapas del estudio de Precios de Transferencia	14
FIGURA 02. Métodos de la OCDE.	19
FIGURA 03. Métodos tradicionales	20
FIGURA 04. Métodos No tradicionales	22
FIGURA 05. Fuentes de comparabilidad	30
FIGURA 06. Formula de cuartiles en Microsoft Office Excel	32
FIGURA 07. Determinación de Cuartil N°1 en Microsoft Office Excel	33
FIGURA 07. Determinación de Cuartil N°1 en Microsoft Office Excel	33
FIGURA 08. Cuartiles en Microsoft Office Excel	33
FIGURA 09. Organigrama de firmas de auditoría	50
FIGURA 10. Partes relacionadas de San Juan S.A de C.V.	97
FIGURA 11. Determinación de cuartiles caso práctico N°01	107
FIGURA 12. Gráfico de caja y bigotes caso práctico N°01	109
FIGURA 13. Determinación de cuartiles caso práctico N°02	115
FIGURA 14. Gráfico de caja y bigotes caso práctico N°02	120
FIGURA 17. Conciliación fiscal	129
TABLA 01. Resumen de reformas del Código Tributario	5
TABLA 02. Comparación de criterios para la identificación de una parte vinculada	12
TABLA 03. Normativa técnica legal de El Salvador	24
TABLA 04. Normativa de la OCDE	25
TABLA 05. Transacciones comerciales del grupo empresarial	97

TABLA 06. Características de los bienes comparables	100
TABLA 07. Detalle de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°01	105
TABLA 08. Resumen de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°01	107
TABLA 09. Cuadro de frecuencias caso práctico N°01	107
TABLA 10. Análisis del precio pactado con sujeto relacionado caso práctico N°01	109
TABLA 11. Análisis del precio que debió pactarse en plena competencia caso práctico N°01	110
TABLA 12. Ajuste de la transacción a precio de mercado caso práctico N°01	110
TABLA 13. Detalle de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°02	113
TABLA 14. Resumen de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°02	115
TABLA 15. Cuadro de frecuencias caso práctico N°02	115
TABLA 16. Análisis del precio pactado con sujeto relacionado caso práctico N°02	117
TABLA 17. Análisis del precio que debió pactarse en plena competencia caso práctico N°02	118
TABLA 18. Ajuste de la transacción a precio de mercado caso práctico N°02	118
TABLA 23. Ajustes a precios de mercado	128
TABLA 24. Determinación del total a pagar	130

RESUMEN EJECUTIVO

En la actualidad una gran parte del comercio se desarrolla entre empresas relacionadas, generando constantemente el nacimiento de nuevas transacciones, que para las administraciones tributarias de muchos países resulta difícil poder fiscalizar, ya que estas transacciones nacen planificadas por los grupos empresariales con el ánimo de llevar sus ganancias a países donde existe una menor presión fiscal inclusive pueden ser de nula tributación, evitando así que sus rentas sean sujetas al pago de los tributos en su país de origen.

Por lo tanto, en el país la situación no es muy distinta, es por ello que el Ministerio de Hacienda ha tomado a bien, establecer mecanismos que garanticen que las transacciones entre partes relacionadas sean gravadas con el respectivo impuesto sobre la renta y para ello ha incluido en la legislación salvadoreña explícitamente la utilización de las directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, para poder determinar si las operaciones entre partes relacionadas se han realizado a precios de mercado y si el interés fiscal no se ha visto afectado por tales operaciones.

Tal situación conlleva a los profesionales de la contaduría pública y auditoría a actualizarse en la aplicación de estas directrices, debido a que los grupos empresariales acuden a ellos para que les ayuden a determinar si los precios transados entre partes relacionadas, han sido realizados ante la exigencia del Código Tributario, a precios de mercado. En ese sentido surge una problemática, debido a que se debe conocer los aspectos teóricos y prácticos de tales directrices para poder aplicarlas correctamente.

Es por ello que el presente trabajo nace en vista de esa necesidad, con la finalidad de contribuir al fortalecimiento de la profesión mediante la propuesta de un manual que contribuya a la aplicación del método del precio comparable no controlado y que éste ofrezca un apoyo metodológico en la prestación de servicios de determinación de precios de transferencia.

Para su elaboración se recurrió a consultar a profesionales de la contaduría pública y auditoría, que prestan sus servicios a las firmas de auditoría del municipio de San Salvador, en tal sentido, para poder determinar la familiaridad que se tiene a los lineamientos de las directrices de la OCDE, y de la necesidad de tener una herramienta de apoyo metodológico que ilustre la aplicación de uno de los métodos

utilizados para realizar el estudio y la determinación de los precios de transferencia a nivel mundial. Obteniendo como resultado la necesidad que los profesionales tienen en cuanto a consultar casos prácticos, los cuales podrán ser encontrados en este documento y además podrá consultar una estructura general del trabajo que conlleva la realización de un estudio de precios de transferencia.

Sin embargo, el tema de precios de transferencia en El Salvador no es muy reciente, puesto que se incluyó en la legislación tributaria en el año 2009, aún sigue existiendo la necesidad de obtener mayores conocimientos sobre la aplicación correcta de los métodos que reconoce la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), no solo para los profesionales de la contaduría pública y auditoría, sino también para la Administración Tributaria; la cual debe continuar buscando factores claves para legislar lo que actualmente, se presentan como vacíos que las mismas leyes salvadoreñas no han logrado cubrir.

En tal sentido, en este documento se puede encontrar la normativa legal vigente en El Salvador, ya que es de gran importancia que los profesionales consideren dichas leyes al momento de desarrollar un estudio de precios de transferencia, puesto que el legislador salvadoreño ha incluido dicha figura en el marco legal del país, en tal sentido, como un aporte fundamental al sector de profesionales de la contaduría pública y la auditoría, se muestra en esencia el marco legal que rige la figura de precios de transferencia en El Salvador, así como obligaciones formales y sustantivas que se derivan del desarrollo de un estudio de precios de transferencia.

Como ya es bien conocido, el contador público en el ejercicio de sus funciones no solamente debe cumplir con los requerimientos legales, sino también con un marco técnico, el cual está delimitado en materia de precios de transferencia por las directrices de la OCDE, las cuales se encuentran contempladas en este documento, los requerimientos y principios fundamentales, además de una descripción de cada método reconocido por dichas directrices, así como también una descripción de cada uno de los momentos claves que involucran un estudio de precios de transferencia.

Todo lo anterior como una respuesta legal, técnica y práctica, a la necesidad de los profesionales de la contaduría pública y Auditoría en cuanto a la temática en cuestión, por lo tanto, en el documento se muestran casos prácticos de la aplicación del método de precio libre comparable no controlado, para reforzar los conocimientos y de la misma manera evitar en cierta medida problemas de incumplimientos por parte de los clientes que están obligados a realizar dicho estudio.

INTRODUCCIÓN

En El Salvador el tema de precios de transferencia ha sido legislado poco a poco, ejemplo de ello es la última reforma al Código Tributario (D.L. N° 233 publicado en el Diario Oficial de fecha 21 de diciembre de 2009, Tomo N° 385), en materia de precios de transferencia, en la que se creó el Artículo 62-A el cual se refiere a la determinación de precios en operaciones celebradas con sujetos relacionados, las cuales deberán realizarse a precios de mercado, regulando de esta manera la forma en la que se debe estimar la base imponible en operaciones realizada con entes relacionados.

Sin embargo, en el año 2014 según D.L. N°763 publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de julio de 2014, donde se realizó una modificación al artículo 62-A, el cual consistió en plasmar en la legislación salvadoreña, la utilización de los procedimientos técnicos contenidos en el Código Tributario para determinar los precios de mercado, y los procedimientos dictados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en lo que a materia de precios de transferencia se refiere. En este sentido se ha generado, de esta manera una necesidad de obtener mayores conocimientos por parte de los profesionales de la contaduría pública y auditoría, de las directrices emitidas por la OCDE en materia de precios de transferencia, siendo éste el nuevo marco técnico mediante el cual se deben basar los estudios de precios de transferencia en El Salvador.

Es por ello que esta investigación ha sido realizada para contribuir al desarrollo y mejor entendimiento de la aplicación del Método del Precio Comparable no Controlado, mediante una herramienta de apoyo metodológico como lo es un manual.

Dentro del contenido del Capítulo I, del presente documento, se encuentra las generalidades de las firmas de auditoría y de sus servicios, antecedentes importantes del Ministerio de Hacienda, el marco legal y marco técnico aplicable a los precios de transferencia, generalidades de los métodos para la determinación de precios de transferencia en base a las directrices de la OCDE, tanto de los métodos tradicionales como de los métodos basados en las utilidades y en especial énfasis al estudio y aplicación del método del Precio Comparable no Controlado, del cual se ha investigado los requisitos importantes de su aplicación, sus características y las ventajas y desventajas.

Además, se presenta la manera de cómo utilizar una herramienta de hoja de cálculo, para poder determinar el rango de plena competencia de una manera práctica y sencilla por medio de ilustraciones,

puesto que el profesional debe recurrir a técnicas estadísticas para determinar el rango de precio de mercado.

En el Capítulo II, se presenta el diseño metodológico utilizado en el desarrollo de la investigación en el cual se establecen las unidades de análisis, los instrumentos, técnicas utilizadas en la recolección de datos y el diagnóstico como resultado de los instrumentos que se utilizaron para recopilar la información fiable del campo de estudio, las cuales han sido de gran utilidad para detectar la problemática, establecer puntos claves que deben reforzarse y de esta manera dar una respuesta técnica, a las necesidades detectadas.

Continuando con el desarrollo, en el Capítulo III, se presenta como parte fundamental la propuesta del manual, describiendo procesos y pasos importantes, por medio del desarrollo de tres ejercicios prácticos, en los cuales se aplica el método de Precio Comparable no Controlado, utilizando los requerimientos tributarios, requerimientos técnicos establecidos por la OCDE, y técnicas estadísticas para la determinación del rango intercuartílico, con la finalidad de aportar un caso integral, se ilustran cada uno de los pasos que debe cumplir como mínimo la estructura de un estudio de precios de transferencia; asimismo para una mejor comprensibilidad del documento se explican en orden los pasos a seguir y se sustentan con anexos presentados al final del documento, esto como un aporte que abonará a los conocimientos de los profesionales de la contaduría pública y la auditoría que presten servicios en materia de precios de transferencia.

Finalmente en el Capítulo IV, están contenidas las conclusiones y recomendaciones, como todo proceso investigativo al culminar debe recomendar cuestiones que traten de evitar en cierta medida que el problema planteado siga presentándose, y este documento no es la excepción, por lo cual se concluye y se recomienda en función de las situaciones que se detectaron a lo largo del proceso de investigación.

Como antes se mencionó, este trabajo también cuenta con una serie de documentos anexos, esto con el objetivo de ilustrar y hacer más comprensible el contenido desarrollado.

CAPITULO I - MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL.

1.1 MARCO TEÓRICO

1.1.1 Generalidades de las firmas de auditoría y sus servicios

De la auditoría en El Salvador.

En El Salvador, el ejercicio de la auditoría como tal se conoció en el año 1929, debido a que el país contrató a una firma inglesa, con el propósito de que desarrollara un trabajo, después de haberlo concluido, dos de los auditores de la firma se quedaron en El Salvador ejerciendo la auditoría de forma independiente.

Un año más tarde, en fecha 5 de octubre, fue fundada la Corporación de Contadores de El Salvador, dicha Institución influyó en gran medida para que en el Estado salvadoreño se reconociera el “título de contador”; luego de haber logrado este reconocimiento, también se reglamentó la Contaduría Pública a nivel de enseñanza extendiendo a los profesionales, títulos que los acreditasen legalmente como contadores y tenedores de libros.

A continuación, en el año de 1940, se crea el “Consejo Nacional de Contadores Públicos”, mediante Decreto Legislativo N° 57, publicado en el Diario Oficial N° 233, de fecha 15 de octubre de ese mismo año, esta entidad, era quien otorgaba los exámenes para optar a tener la calidad de Contador Público Certificado, dicha autoridad solo fue ejercida para el periodo de 1492 a 1967, siendo éste el último año que se autoriza al Ministerio de Educación para que otorgase dicha calidad.

Un año más tarde 1968, esta profesión toma mayor importancia en el área académica, es en este año cuando, la Universidad de El Salvador crea la Escuela de Contaduría Pública, la cual, hasta la fecha de 2016, aún sigue promoviendo y formando profesionales de gran calidad en materia de auditoría y contabilidad.

Luego en año de 1970, se establecen los requisitos mínimos legales para que se pueda ejercer la profesión de Contaduría Pública y Auditoría, los cuales están establecidos en los artículos 289 y 290, del

Código de Comercio de El Salvador; en base al Decreto Legislativo 671, que fue publicado en el Diario Oficial 140, de fecha 31 de julio del mismo año.

Se publicó en el Diario Oficial de fecha 29 de febrero de 2000, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en la que le dio la facultad al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), para que otorgara la debida certificación a los Contadores Públicos.

La profesión de auditoría y contaduría, continuará teniendo cambios; sin embargo, a manera de resumen de su historia, en el año 2000, mediante Decreto Legislativo N° 828, emitido el 26 de enero de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 42, de fecha 29 de febrero de ese mismo año (CVPCPA, 10), cuando se crea El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que actualmente es quien acredita la calidad de contador público autorizado, para que los profesionales en contaduría pública y auditoría, puedan ejercer legalmente la profesión de la auditoría de acuerdo al artículo 5 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública. (LEGISLATIVO, 2000)

Hasta la fecha del 31 de diciembre de 2015, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría ha autorizado a más de 4,000 auditores, incluyendo personas jurídicas y naturales. (GRAFICA, 2015, págs. 133-145).

De las firmas de auditoría y sus servicios

Debido al gran crecimiento y desarrollo que ha vivido el ejercicio de la auditoría en El Salvador, se han creado muchas firmas de auditoría, muchas de las cuales son ciento por ciento salvadoreñas, es decir, sus socios son salvadoreños y otras que han venido desde el extranjero a prestar los servicios de auditoría en el país; sin embargo, la mayoría de estas firmas prestan similares servicios entre los cuales podemos mencionar los siguientes:

- Auditorías financieras
- Auditorías especiales
- Asesoría en materia fiscal e impuestos
- Servicios de contabilidad
- Consultorías empresariales
- Determinación de precios de transferencia

- Certificaciones (bancos, aseguradoras y entidades financieras reguladas por la Superintendencia del Sistema Financiero)
- Auditorías de sistemas
- Auditorías gubernamentales
- Auditorías forenses
- Trabajos especiales que no constituyen una auditoría

En la actualidad, no todas las firmas de auditoría prestan los servicios de determinación de precios de transferencia, puesto que consideran que es un tema muy complejo y no cuentan con los recursos y conocimientos necesarios para poder desarrollarlo. Por otra parte existen otras que realizan este tipo de estudio; sin embargo, no cuentan con una metodología, lineamientos, ni procesos propios que les permitan desarrollar el estudio de precios de transferencia de manera mucho más práctica.

Sin embargo de las firmas que si prestan el servicio en cuestión, existen algunas que no desarrollan el trabajo por ellas mismas, sino que lo realizan por medio de un tercero, generalmente dicho encargo es realizado en el extranjero, por alguna empresa especializada en la realización de estos estudios y simplemente facturan o sirven de intermediarios, entre el cliente y la empresa especializada; lo anterior lo realizan porque de igual manera consideran que no cuentan con el conocimiento y experticia necesaria para poder desarrollar el estudio por sí mismos.

Además cuando se está nombrado como auditor fiscal por un contribuyente, uno de los requerimientos es verificar si el obligado posee estudios de precios de transferencia entre compañías relacionadas (cuando aplique) o no; según lo establecido en el artículo 62-A de Código Tributario. No obstante, por cuestión de la independencia, no puede ser el mismo auditor fiscal quien realice el estudio, ya que este debe pronunciarse y decir si el estudio cumple con los requerimientos establecidos por el Ministerio de Hacienda y con las directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

De esta situación, surge la necesidad de un manual de control de calidad, que incluya una lista de verificación de los aspectos más importantes y relevantes a cumplir en la realización de trabajos de esta naturaleza, el cual permita constatar que el estudio presenta una base suficiente y adecuada para pronunciarse en cuanto a la razonabilidad del precio determinado mediante éste.

1.1.2 Antecedentes del Ministerio de Hacienda

La historia del Ministerio de Hacienda inicia en febrero de 1829, cuando José María Cornejo asumió la presidencia de El Salvador, quién asignó a Manuel Barberena como encargado de Hacienda y Guerra, cinco años después, en febrero de 1833, llega al poder Joaquín de San Martín y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova.

En mayo de 1938, Timoteo Menéndez en ese entonces vicejefe del ejecutivo, nombró Ministro General a Patricio Antonio José Cañas, quien inició un arduo trabajo, organizando a la Administración Pública en cuatro secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación; debido a esta relevante gestión realizada, Antonio José Cañas es considerado el primer Ministro de cada una de las cuatro secciones más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador.

En los periodos posteriores, se fusiona el Ministerio de Economía con el de Hacienda, de esta manera funcionó hasta 13 de marzo de 1950, cuando el Ministerio de Hacienda fue separado e inicio sus labores de manera independiente. En resumen, desde el año 1829, se organizó el Ministerio de Hacienda, desempeñando funciones de control de finanzas y equilibrio el gasto público, condición que ha traído como resultado el mejoramiento económico y social del país.

Antecedentes de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)

La historia de la Dirección General de Impuestos Internos, inició en 1915, con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual consignó al Fisco la facultad de intervenir directa y eficazmente, siendo así que el 3 de mayo de 1931, se constituyó la Dirección General de Contribuciones; en tal sentido, surgió la necesidad de establecer las funciones y facultades de la Dirección General de Contribuciones; por lo cual mediante Decreto Legislativo N°47 del 15 de mayo de 1941, publicado en el Diario Oficial número 109 del 20 de mayo de 1941, se difundió la Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.

Cuando se observó que la Dirección General de Contribuciones, presento deficiencias en la ejecución de sus funciones se decide suprimirla y es así como el 21 de diciembre de 1949, según Decreto Legislativo No. 459, se estableció la creación de la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, las cuales entraron en vigencia el 1 de enero de 1950.

Con el Decreto Legislativo número 451, emitido el 22 de febrero de 1990, se fusionan las dos Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y es creada la que hoy es conocida como Dirección General de Impuestos Internos, con su correspondiente Ley Orgánica, como un organismo adscrito al Ramo de Hacienda, dicho decreto fue publicado en el Diario Oficial No.56, tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

1.1.3 Antecedentes del Código Tributario

El Código Tributario fue aprobado por la Asamblea Legislativa, mediante el Decreto Legislativo N°230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, el cual entró en vigencia el uno de enero del año 2001.

Dicho documento legal fue creado con el fin de garantizar los derechos y obligaciones bilaterales entre el Fisco y los contribuyentes, regulando obligaciones formales y sustantivas, enfocado en dar cumplimiento a los principios de igualdad de tributación y seguridad jurídica; así como también la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas.

Es así como desde su creación el Código Tributario ha sufrido reformas, en esta ocasión, se hace referencia a las que involucran el tema de precios de transferencia, en el cuadro resumen siguiente:

TABLA01. Resumen de reformas del Código Tributario.

AÑO	N° DE DECRETO LEGISLATIVO	DESCRIPCIÓN DE REFORMA
2000	D.L. N° 230	En este año se procedió a la aprobación del Código Tributario, que entro en vigencia a partir del año 2001, se creó con la finalidad de normar las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, asegurando una relación jurídica que permitiera el ordenamiento del sector fiscal, hacer cumplir sus lineamientos y recaudación eficiente de los tributos con la finalidad de sufragar el gasto público de la nación.
2004	D.L. N° 497	Se presenta su primera reforma, en la cual incluyo información relativa a los precios de mercado, mediante la cual se constituyó el artículo 199-A

AÑO	N° DE DECRETO LEGISLATIVO	DESCRIPCIÓN DE REFORMA
		y 199-B, del Título IV, del mismo en el que son referidas la liquidación de oficio de los tributos y determinación de la base presunta.
2010	D.L. N° 233	<p>La reforma radicó en la creación del artículo 62-A, el cual se refiere a la determinación de precios en operaciones celebradas con sujetos relacionados, las cuales deberán realizarse a precios de mercado, regulando de esta manera, la forma en la que se debe estimar la base imponible en operaciones realizada con entes relacionados.</p> <p>Otro de los cambios trascendentales en la reforma ocurrida en este año, fue la creación de los artículos 199-C y 199-D; en los cuales se incluyó en la legislación, los parámetros para determinar la presencia de un sujeto relacionado (199-C); y los criterios para determinar la comparabilidad en transacciones con sujetos relacionados y eliminar las diferencias con el fin de establecer los precios de mercado.</p>
2014	D.L. N°763	En esta reforma, se incluye una modificación al artículo 62-A, la cual consiste en plasmar en la legislación nacional, la utilización de los procedimientos técnicos contenidos en el Código Tributario para determinar los precios de mercado, y los procedimientos dictados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en lo que a materia de precios de transferencia se refiere.

1.1.4 Antecedentes de los precios de transferencia

El concepto de precios de transferencia a nivel mundial surgió a principios del siglo XX, exactamente en 1915, y fue en la Gran Bretaña donde se adoptó por primera vez en una legislación fiscal oficial, luego a tan solo pocos años, los Estados Unidos de Norte América fue el segundo país en adoptar, en su legislación fiscal, lo que se conoce actualmente como “precios de transferencia” en el año 1917. Esta concepción en un principio nació como un simple instrumento de prevención y solo hasta después de la segunda guerra mundial, fue cuando se le concedió una mayor importancia en cuanto a su regulación.

Fue de esta manera, que el vocablo “Precios de Transferencia” es empleado desde los principios del siglo XX, y el primer organismo que realizó un estudio a profundidad sobre el tema, fue la Organización de las Naciones Unidas (ONU), sentando un primer precedente, enfocado a realizar estándares internacionales entre los años 1928 y 1935; en las convenciones de la Liga de las Naciones, en las que se reconoce el principio “*Arm’s Length*” (principio de igualdad), como un dispositivo natural del mercado, para reconocer el precio real de las transacciones mercantiles por medio de la libre competencia entre partes no vinculadas, dichos estudios actualmente se siguen conservando, y estos lineamientos se plasmaron en un esquema tributario que se le conoce como “Modelo de la ONU”.

Así con el pasar de los años en 1935, Estados Unidos de Norte América, proporcionó una definición de “precio normal de mercado abierto”, en la sección 482, de su Código de Impuesto a la Renta Interna.(Hacienda, Publicaciones y Boletines, 2011)

Pero no fue hasta 1963, cuando en el primer modelo CDI de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en donde se incluyó la primera definición de “precio normal de mercado”, divulgando así, un concepto que fue aceptado por las naciones miembros de dicho organismo, por lo cual en 1979, se emitió el informe titulado “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, en el que se aseveró la primacía del ya conocido principio de la libre competencia para establecer el valor de bienes y servicios entre empresa relacionadas. (Hacienda, 2011)

En la década de los ochentas, específicamente en 1984, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, tuvo a bien ratificar en su informe sobre esta temática, la consideración del principio de libre competencia, que se considera fundamental en la determinación de valores de bienes y servicios en condiciones de mercado abierto (Hacienda, 2011). En el año 1995, la OCDE, emitió las “Directrices sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, las cuales han estado vigentes hasta hoy, después de una reforma que ocurrió en el año 2010. (Hacienda, 2011).

En el año 2004, la legislación tributaria salvadoreña incluyó en el Código Tributario, los artículos 199-A y 199-B, referentes a la determinación de precios de mercado, como una antesala para generar en el futuro nuevos cambios más específicos (Hacienda, 2011); después de un tiempo en el año 2009, ocurre una transformación importante en la legislación tributaria salvadoreña, y es en ese entonces cuando

sucedió la introducción del tema precios de transferencia, en el marco regulatorio tributario, este fue el primer antecedente de los precios de transferencia en El Salvador a través del Decreto N° 233 publicado en el Diario Oficial de fecha 21 de Diciembre de 2009.

Posteriormente en el año 2014, se realizó otra reforma tributaria, en la que se incluyó en el artículo 62-A, que la determinación de los precios de transferencia, se efectuará siguiendo los procedimientos normativos establecidos por el Código Tributario y los dictados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (Hacienda, Publicaciones y Boletines, 2014)

Sintetizando lo anterior, la temática de precios de transferencia fue incluida en la legislación salvadoreña en el año 2009, desde su entrada en vigencia, se ha caracterizado por ser una temática compleja y que goza de cierta complicación en términos de comparabilidad, es por ello que existen en el país, un grado alto de desconocimiento de la temática, por ser novedosa, por falta de material, divulgación y por escasas capacitaciones que han recibido los profesionales de contaduría pública y auditoría.

1.1.5 Definiciones

- **Que es un manual para la determinación del estudio de precios de transferencia:** es una herramienta teórica y práctica que servirá al profesional que ejerce la contaduría y auditoría, dando a conocer los pasos que se deben seguir para la elaboración de un estudio de precios de transferencia.
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):** es un organismo que nace en el año 1961, con la doble finalidad que consiste en contribuir e impulsar el comercio internacional bajo el principio de libre competencia y no discriminativa, así mismo crear y establecer políticas comerciales, en materia de precios de transferencia que les permitan, a sus estados parte un mayor grado de crecimiento. (OCDE O. p., 2010)
- **Análisis de comparabilidad:** es la comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Las operaciones vinculadas y no vinculadas son comparables, si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología. (OCDE O. p., 2010).

- **Análisis funcional:** Es el análisis de las funciones que desempeñan las empresas asociadas en operaciones vinculadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), y por empresas independientes en operaciones no vinculadas. (OCDE O. p., 2010)

- **Método del precio comparable no controlado:** Consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transferidos, en el marco de una operación no vinculada efectuada en condiciones comparables. (OCDE O. p., 2010)

- **Operación no vinculada comparable:** es una operación realizada entre dos partes independientes, que puede compararse a la operación vinculada objeto de examen. Puede tratarse bien de una operación comparable efectuada entre una parte interviniente en la operación vinculada y una parte independiente (“comparable interno”), o entre dos partes independientes, ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada (“comparable externo”). (OCDE O. p., 2010)

- **Principio de plena competencia:** Norma internacional, que debe ser utilizada para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma, se expone en el artículo 9, del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, de la siguiente forma: "Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas, de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia. (OCDE O. p., Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias., 2003)

1.2 MARCO TÉCNICO

Muchas economías del mundo se han visto fuertemente incrementadas, gracias a las múltiples transacciones comerciales que desarrollan las empresas o entidades multinacionales, lo cual ha generado

que las autoridades fiscales planeen cuestiones cada vez más complejas para velar por sus intereses, inclusive la gran cantidad de transacciones comerciales entre las mismas empresas transnacionales conlleva mayor trabajo en procesos de controles, que velen por la buena operatividad de sus mismas transacciones. Además, muchas de las empresas multinacionales, con el mismo ánimo de maximizar sus rentas se establecen en países con baja o nula tributación, que también son conocidos como paraísos fiscales.

Por otra parte, existe el riesgo de que estas operaciones comerciales al momento de que las autoridades fiscales de cada país quieran obtener de ellas sus impuestos o contribuciones correspondientes, se pueda dar el fenómeno de la doble tributación, ya que a veces es difícil para la Administración Tributaria de una nación, poder obtener información fiscal de un contribuyente que también esté o mantenga operaciones en otro país; debido a todo lo anterior, es como nace la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

1.2.1 Importancia del estudio de los precios de transferencia

El régimen tributario, ha sufrido sin duda una constante evolución debido a dos motivos, primeramente, a la globalización de la economía, lo que ha ocasionado una expansión para las empresas, el crecimiento del tráfico internacional, lo cual hace que exista un conflicto de intereses; por consecuencia la empresa multinacional, diseña sus transacciones conforme a los beneficios de la unidad económica que conforma, estableciendo condiciones anormales en sus relaciones comerciales y financieras. (CIAT, Curso sobre precios de transferencia, pág. 3)

Los paraísos fiscales o estados de nula o baja tributación, ofrecen ventajas en cuestiones tributarias, para atraer a inversores extranjeros; mientras que los estados de alta tributación, sufren detrimentos en la recaudación de impuestos, por la falta de una política de transferencia aplicable a grupos de empresas multinacionales, que no responde al valor normal de mercado de acuerdo al tipo de operación. (CIAT, Curso sobre precios de transferencia, pág. 3)

Debido a la disminución de ingresos tributarios, se provoca una deslocalización de beneficios, por lo que se ha adoptado el principio de plena competencia, como criterio de tributación de las operaciones vinculadas internacionales; aplicando el principio mencionado anteriormente, se considerará a cada empresa como una empresa independiente, es decir, se obvian las relaciones comerciales y financieras

derivadas de la vinculación que éstas poseen, para efectos fiscales. (CIAT, Curso sobre precios de transferencia, pág. 3)

Así se habilita a la administración tributaria, a practicar ajustes “primarios” o “iniciales” en las bases imponibles declaradas por los contribuyentes vinculados, residentes bajo su soberanía fiscal con la finalidad de redistribuir los beneficios empresariales obtenidos, a través de tales transacciones con arreglo al valor normal de mercado. (CIAT, Curso sobre precios de transferencia, pág. 4).

1.2.2 Funciones principales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Nace en el año 1961, con la doble finalidad que consiste en contribuir e impulsar el comercio internacional bajo el principio de libre competencia y no discriminatoria, así mismo, crear y establecer políticas comerciales en materia de precios de transferencia, que les permitan a sus estados parte un mayor grado de crecimiento y evitar la tributación en más de una jurisdicción tributaria, y a la misma vez que las empresas multinacionales que realizan operaciones u transacciones entre partes vinculadas (relacionadas), puedan cumplir con menores costos con los cumplimientos fiscales impuestos por sus gobiernos o respectiva jurisdicción.

1.2.3 Criterios para la identificación de una parte relacionada

En la normativa técnica dictada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no están establecidos los criterios que determinan cuando, se está en presencia de una parte vinculada, sea esta relación directa o indirecta, así mismo no establece un porcentaje mínimo o máximo para considerar a una controladora y a una controlada.

En la legislación tributaria de El Salvador, si existen criterios que conllevan a establecer los indicadores que determinan la presencia de una parte vinculada a la organización, por tanto, es conveniente realizar una relación en la cual se pueda enmarcar las directrices dictadas por la OCDE y de esa manera vincular a la legislación salvadoreña, en cuanto a la identificación de una parte relacionada.

Es de esta forma como en el siguiente cuadro comparativo, se establecen las condiciones establecidas en cada normativa, tanto en las directrices de la OCDE y los criterios establecidos en el Código Tributario en el artículo 199-C; para tener claro lo que establecen ambas normativas y determinar que ambas tienen un punto de convergencia complementario la una de la otra:

TABLA 02. Comparación de criterios para la identificación de una parte vinculada

<p>DIRECTRICES DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)</p>	<p>ARTÍCULO 199-C DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</p>
<p>La OCDE, no proporciona una explicación detallada de lo que significa una participación directa o indirecta en el control administrativo o accionario de una entidad. (OCDE O. p., 2010)</p>	<p>El Código Tributario, establece porcentajes de participación para considerar a una empresa vinculada, cuya relación puede ser directa o indirecta, al obtener el 25% de su capital social.</p> <p>Otro criterio fundamental, es la obtención de la mayoría de derechos de votos en una relacionada y se tenga facultades de nombrar o destituir a miembros de la administración.</p> <p>Cuando exista un conglomerado o las empresas pertenezcan a un mismo grupo empresarial.</p> <p>Establece la consideración, para una persona natural con influencia significativa, si esta participa directa o indirectamente en la propiedad accionaria o en administración, o por medio de su cónyuge o persona con parentesco lineal, directo o colateral, hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo</p>

DIRECTRICES DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)	ARTÍCULO 199-C DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
	de afinidad. (Hacienda, Código Tributario, 2015)
Las directrices de la OCDE, refieren la circunstancia que, si un aspecto no está retomado ampliamente en ellas, los países miembros pueden retomar el criterio establecido en sus respectivas legislaciones, por lo cual, permite que cada legislación establezca las premisas y criterios bases para determinar a una parte vinculada.	En el Código Tributario, artículo 62-A, establece la adopción de los criterios dictados por la OCDE, por lo cual permite establecer los parámetros necesarios para considerar a una parte vinculada, dichos parámetros son los contenidos en el artículo 199-C.

Como se puede observar, al superponer ambas normativas se puede comprender que, la normativa técnica permite que cada país suscrito establezca sus criterios tan amplios como considere necesario, para determinar si se está en presencia de una empresa vinculada; lo cual se relaciona directamente con el artículo 199-C, del Código Tributario, donde la legislación salvadoreña establece los parámetros que se ajustan a la necesidad del país. (OCDE O. p., 2010)

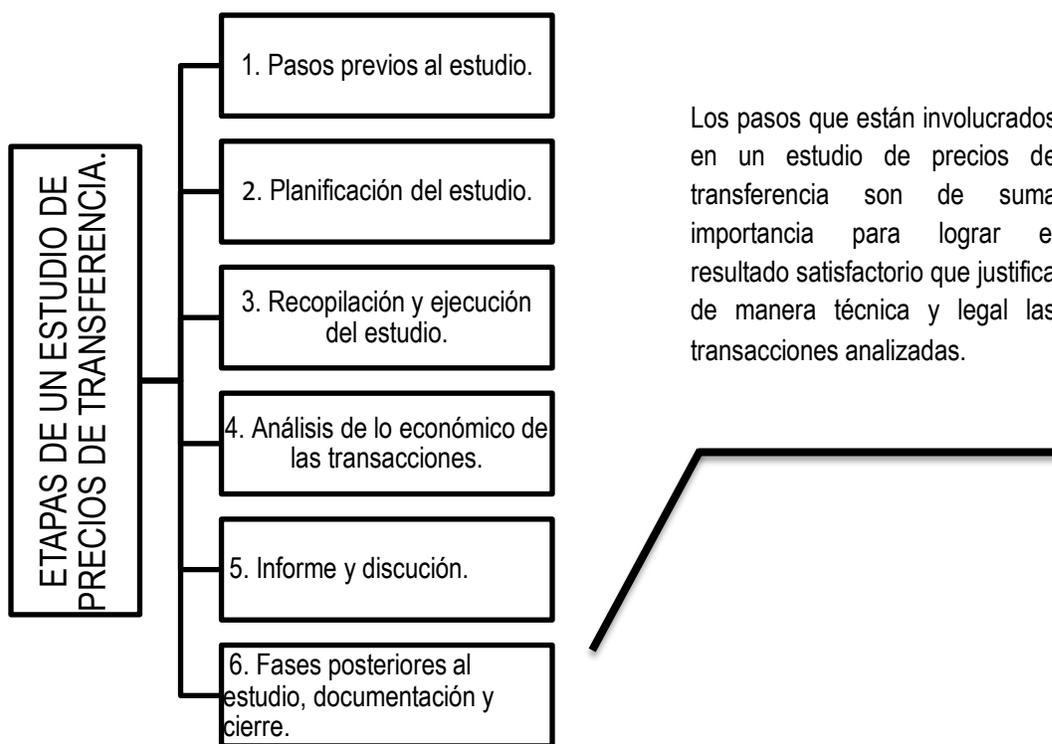
1.2.4 Etapas en la elaboración de un estudio de precios de transferencia

Con los elementos antes plasmados, es importante conocer que partes se ven involucradas en el proceso de la elaboración de un estudio de precios de transferencia, para obtener un panorama más amplio de la ruta a seguir, para la aplicación de cualquier método elegido por el contribuyente.

La realización de un estudio de precios de transferencia, se sintetiza en la presentación de un informe, el cual deberá tener un contenido detallado que pueda aclarar y valorar las transacciones analizadas, y así

justificar de manera técnica y legal las acciones realizadas derivadas del estudio en cuestión. (MEJÍA, 2013)

FIGURA 01. Etapas de un estudio de precios de transferencia



A continuación, se presenta una breve descripción de las actividades más importantes que se encuentran inmersas, en cada una de las etapas antes mencionadas:

- **Pasos previos al estudio:** esta etapa, está referida al periodo antes de iniciar con el estudio, engloba actividades como el contacto con la empresa que necesita el servicio, descripción de objetivos y alcance del estudio, así como también los plazos y establecer.
- **Planificación del estudio:** Es el momento en el que el obligado (contribuyente), acepta los términos del servicio a recibir, en esta etapa se planifica la manera de llevar a cabo el estudio de precios de transferencia, mediante el establecimiento de canales de comunicación con el cliente, solicitudes de documentación, identificación de bienes y servicios, identificaciones de las funciones de la entidad, estructura y conocimiento organizacional del grupo de empresas.

Esta etapa, es de suma importancia para la realización del estudio, pues se establece que se hará y cuando se hará, de acuerdo al cronograma de actividades y un examen global de la información administrativa e identificación de los sujetos y de las operaciones realizadas, que serán el objeto de análisis.

- **Recopilación y ejecución del estudio:** en esta etapa, se recopila la mayor cantidad de información sobre el cliente, para poder trabajar de lleno en el estudio, además de recopilar la información interna, también se recopila información externa a la entidad, por ejemplo, la identificación de competencia, proveedores, clientes, obtención de bases de datos internas, contratos, aspectos legales que rigen a la entidad, riesgos del negocio, identificar las transacciones con sujetos relacionados y determinar la importancia material de las mismas.
- **Análisis económico de las transacciones identificadas:** etapa en la que debe analizar cada operación realizada por separado y evaluar sus términos de comparabilidad, basados en el principio de plena competencia y los requerimientos que exige la normativa técnica; la elección del método que más se ajuste a cada una de las transacciones objeto de estudio, búsqueda de documentación que respalde la comparabilidad de las transacciones, determinación de rangos estadísticos, evaluación de resultados de los rangos intercuartílicos y conclusión de cada transacción analizada.
- **Informe y discusión:** se presenta un borrador del informe para ser discutido con la administración de la empresa y para clarificar cualquier aspecto que esta solicite, para posteriormente presentar el informe final.
- **Fase posterior al estudio:** se ordena y archiva todo documento de respaldo del informe, revisión y autorización de los papeles para poder dar soporte y legalidad ante terceros, que soliciten la base sobre la cual se sustenta el informe, salvaguardas, preparación del archivo para mantenerlo resguardado el tiempo que sea requerido por el Ministerio de Hacienda.

1.2.5 Principio de plena competencia

A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad independiente, los países miembros de la OCDE, han optado por el principio de plena competencia, debido a que se debe eliminar el efecto provocado por condiciones especiales sobre el nivel de beneficios, en las operaciones intragrupos, es decir, el impuesto debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente.

Es importante aclarar, que el principio de plena competencia, es una norma internacional que debe utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma se enuncia en el Artículo 9, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, de la siguiente forma: “Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

Dicho en otras palabras, el principio de libre competencia, supone que los contribuyentes deben ajustar sus precios de transferencia, en sus transacciones controladas a aquellos que se hubieran dado entre partes independientes; para ello, deben utilizar cualquiera de los métodos de determinación de precios de transferencia, según directrices de la OCDE.

Criterios del principio de plena competencia

➤ Análisis de comparabilidad

Consiste en la comparación de condiciones de las operaciones entre empresas independientes; la situación económica de éstas, deben de ser lo suficientemente comparables, es decir, si poseen diferencias, éstas no deben afectar materialmente las condiciones analizadas. (OCDE O. p., Directrices, 2003, pág. 38)

Las administraciones tributarias, como los contribuyentes enfrentan con frecuencia dificultades para aplicar el principio de plena competencia, ya que este exige una gran cantidad de datos, para evaluar las operaciones no vinculadas y las actividades comerciales de empresas independientes.(OCDE O. p., Directrices, 2003, pág. 36)

Es necesario cotejar las características de las operaciones, que hubieran efectuado en condiciones de negociación en plena competencia, para poder determinar el grado de comparabilidad actual y poder realizar así los ajustes apropiados, en consecuencia establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características que pueden ser importantes son: las de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que éstas persiguen.

➤ **Análisis funcional**

En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas, es necesario comparar las funciones asumidas por las partes. Al realizar esta comparación, que se basa en un análisis funcional que pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico. (OCDE, 2003, págs. I-8)

Los contribuyentes y las administraciones tributarias tienen que identificar y comparar el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, la financiación y la gestión. Al encontrar una diferencia importante, con respecto de las actividades asumidas por cualquier empresa independiente con la que se compara al interesado, se deberá de realizar el respectivo ajuste. (OCDE, 2003)

En el mercado libre, la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado. Cuando se refiere a riesgos asumidos, son tales como las fluctuaciones en los costos de los factores y en los precios de los productos; los de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda, de los tipos de interés y los riesgos crediticios. (OCDE, 2003, págs. I-9)

Las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí, cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de lo cual no se puede realizar un ajuste adecuado. (OCDE, 2003, págs. I-9)

➤ **Las cláusulas contractuales.**

En las relaciones comerciales, en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales de las operaciones establecen las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. El estudio de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que rigen, normalmente las relaciones entre empresas independientes. (OCDE, 2003, pág. 43)

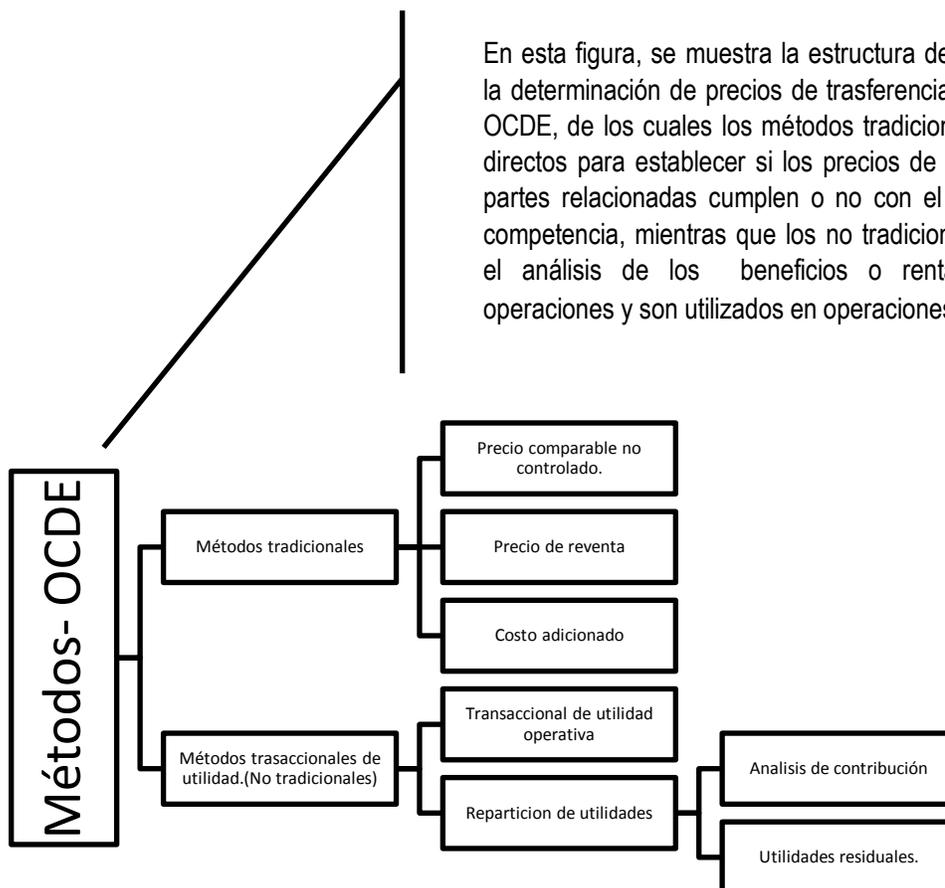
➤ **Las circunstancias económicas.**

Los precios de plena competencia, pueden variar entre mercados diferentes, incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios todo de acuerdo a la localización geográfica, su dimensión, las relaciones que tengan con compradores y vendedores, los costos directos e indirectos para la fabricación de los bienes; por lo cual, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas sean comparables, y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados. (OCDE, 2003, pág. 11)

➤ **Las estrategias mercantiles.**

Se debe de realizar un estudio de las estrategias mercantiles, al determinar la comparabilidad, con el fin de fijar los precios de transferencia. Éstas atenderían a un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, así como cualesquiera otros factores que influyen en la dirección cotidiana de la empresa. (OCDE, 2003, pág. 12)

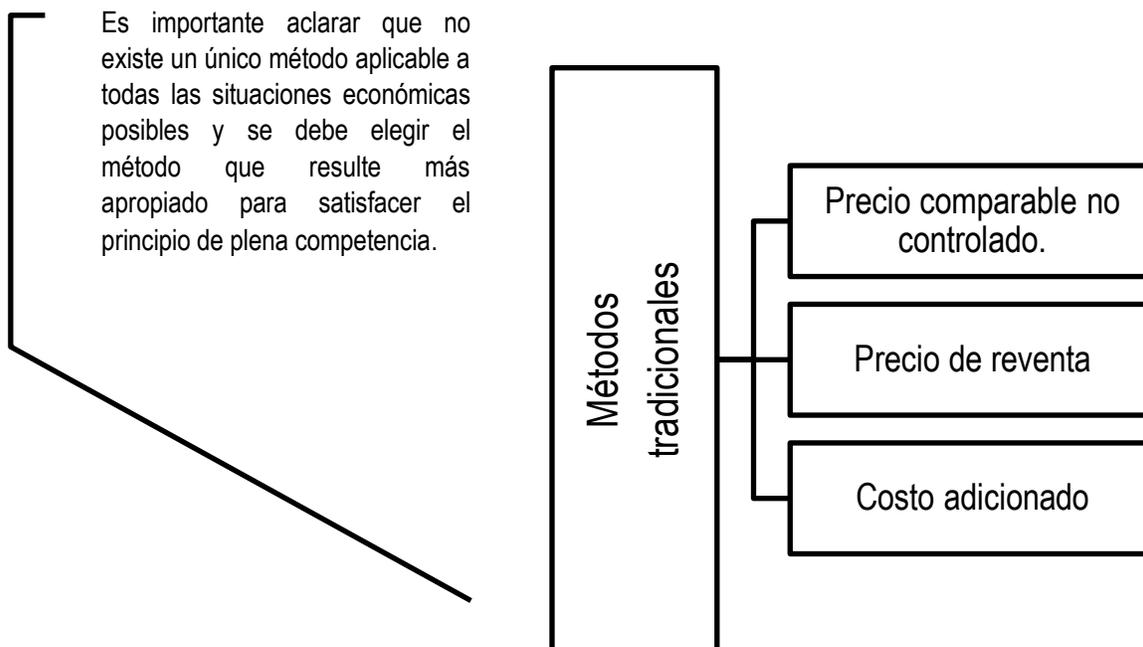
FIGURA 02.Métodos de la OCDE.



1.2.6 Métodos tradicionales

En las directrices de 2010, que la OCDE emitió, se encuentran ampliamente desarrollados cada uno de los métodos, entre los cuales, se hace mención a aquellos métodos que se basan en las transacciones (operaciones), conocidos comúnmente como “Métodos Tradicionales”, estos son conocidos como una forma más directa de determinar el precio de mercado, además se debe recordar que el tipo de información con la que se cuenta en el momento de la realización del estudio, determina en cierta medida el método que debe seleccionarse para proceder a su aplicación técnica. A continuación se presentan en el siguiente esquema estos métodos:

FIGURA03.Métodos tradicionales



El precio de transferencia, debe establecerse sobre la base de datos e información que ya existan, que se encuentren disponibles o que sean accesibles al momento de la operacionalización del mismo método.

➤ **Método de precio comparable no controlado.**

Consiste en la comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Las operaciones vinculadas y no vinculadas son comparables, si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido, para aplicar la metodología o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustanciales que provoquen esas diferencias.

Este método básicamente consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos, en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada, efectuada en condiciones comparables, con el objeto de ofrecer una estimación

directa del precio que las partes hubieran acordado, de haber acudido directamente a una opción alternativa de mercado a la operación vinculada. (Tributarias., pág. 4)

El método es menos fiable, cuando no son comparables todas las características de estas operaciones no vinculadas, que influyen significativamente en el precio cargado entre empresas independientes. (OCDE O. p., Directrices, 2003, pág. 39)

➤ **Método del precio de reventa.**

Conocido también como *Resales Price Method (RPM)*, por sus siglas en inglés, se basa en el supuesto que, en una economía abierta, las remuneraciones por funciones similares en actividades diferentes, tienden a ser muy parecidas, de lo cual se ha concluido que si dos revendedores, venden productos similares y estos asumen cada quién sus riesgos pero involucrando igual similitud de activos, se cree que esperan recibir a cambio de todo ello, una rentabilidad equivalente.

Por lo tanto, este método no compara el precio de los productos, sino más bien, las utilidades brutas obtenidas en la venta o enajenación de los bienes.

A manera de ilustración el método funciona así:

$$PT(\text{a precio de mercado}) = \text{Precio de enajenación} \times \left(1 - \frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Ventas}}\right)$$

Dónde:

PT = Precio de transferencia

El margen de utilidad de mercado calculado sobre el precio de reventa, representa la cantidad a partir de la cual un vendedor independiente buscaría cubrir sus costos y otros gastos operativos y obtener un beneficio razonable, tomando en cuenta las operaciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

En general es usado para empresas distribuidoras, que revenden sus productos pero que no les adicionan alguna otra parte, ni mucho menos los alteran físicamente, ya que entre menos sea alterado un producto, más confiable será el resultado del método.

➤ **Método del costo adicionado**

Es conocido también como el método de costo más el margen, en este método a los costos de la operación en los que incurre el proveedor (examinado) de los bienes, servicios o derechos, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados, a una parte relacionada, se le adiciona un margen de utilidad, de acuerdo a las funciones efectuadas y a las condiciones del mercado.

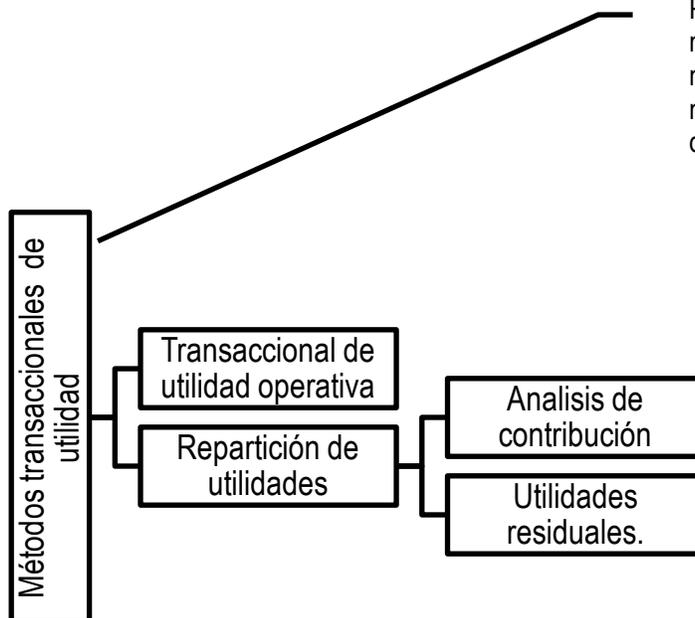
A manera de ilustración el método funciona así:

$$PT = \text{Costo de adquisición} \times \left(1 + \frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Costo}}\right)$$

Este método es muy recomendado para examinar negocios de productores de bienes y servicios que realizan exportaciones a partes relacionadas.

1.2.7 Métodos transaccionales de utilidad (No tradicionales)

FIGURA 04. Métodos no tradicionales



Estos métodos, basan su análisis en los beneficios o rentabilidades netas operativas obtenidas, en las operaciones realizadas entre entidades relacionadas y las comparan, con los beneficios o rentabilidades obtenidas en las operaciones realizadas entre empresas no relacionadas.

Para efectos de la determinación de los precios de transferencia, la utilidad neta operativa de una transacción, es resultado de la diferencia entre el precio de venta del bien o servicio pactado y todos aquellos costos erogados en su adquisición, transformación y/o fabricación, más aquellos originados en su mantenimiento y comercialización.

En términos generales, en los métodos tradicionales el análisis de comparabilidad se realiza a nivel de la transacción, mientras que en los métodos no tradicionales, dicha comparabilidad se realiza a nivel de los beneficios o rentabilidades netas operativas de la transacción.

A continuación, se amplía un poco cada uno de estos métodos:

➤ **Método de división del beneficio de la transacción (Transaccional de utilidad operativa)**

Consiste en determinar la utilidad operativa obtenida, por todo el grupo de transacciones en las cuales intervienen entidades relacionadas y distribuir dicho resultado, entre aquellas partes en función a un indicador apropiado.

En este método existen dos formas de dividir el resultado o beneficio operativo de la transacción:

- La primera es, partiendo de la división total de los resultados obtenidos de las operaciones entre las entidades relacionadas, sobre la misma base que lo hubiesen hecho entidades independientes, de acuerdo a las funciones llevadas a cabo, activos comprometidos y riesgos asumidos.
- En la segunda, denominada división residual, se asigna primero a cada integrante las utilidades que puedan atribuirse directamente (por ejemplo, partiendo de la aplicación de otro método), y luego, se acude al reparto de beneficio en base a un parámetro relevante, para las utilidades que no pudieron asignarse directamente.

Este método es muy recomendable utilizarlo en uniones transitorias de empresas, en transacciones que involucren servicios interrelacionados, transacciones en donde se generen beneficios conjuntos y para cuando se desarrollen activos intangibles no rutinarios.

No obstante, este método es de difícil aplicación debido a la cantidad de información que se necesita, tanto de las compañías relacionadas intervinientes en la operación como también de aquellas transacciones que se seleccionen para ser comparables.

➤ **Método de repartición de utilidades**

Consiste en asignar a cada una de las entidades relacionadas que participa en una operación vinculada, la parte del beneficio (o pérdida) total que se haya generado por dicha transacción, que una entidad independiente esperarían realizar en el marco de una operación no vinculada y sea a su vez comparable.

Estos beneficios conjuntos se reparten entre las entidades relacionadas, en función de una base económica válida que se aproxime al reparto de beneficios que se hubiera esperado, entre entidades independientes. Esta base económica válida, puede fundamentarse en información de mercado independiente o en información interna, sin embargo, la relevancia de la información interna dependerá de los hechos y las circunstancias relevantes de cada caso, pudiendo incluir criterios de reparto basados en ventas, gastos en investigación y desarrollo, gastos de explotación, activos o número de trabajadores de las empresas asociadas.

1.2.8 Guía de orientación emitida por la Dirección General de Impuestos Internos.

TABLA 03. Normativa técnica legal de El Salvador

Normativa técnica legal de El Salvador que regula a los precios de transferencia.

TÍTULO DE LA NORMATIVA	RESUMEN DE SU CONTENIDO
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. (DGII)	Esta guía se basa en lo dispuesto en el artículo 199-B del Código Tributario, referente al tema del “precio de mercado” y el Ministerio de Hacienda la emitió con el fin de proporcionar a los contribuyentes una visión más clara y precisa del concepto de los precios de mercado, que para efectos fiscales deben comprender los

TÍTULO DE LA NORMATIVA	RESUMEN DE SU CONTENIDO
	contribuyentes, además trata asuntos muy importantes de los países o territorios que para efectos fiscales, son paraísos fiscales en bases a los mismos lineamientos y directrices de la OCDE.

1.2.9 Normativa técnica internacional

TABLA 04. Normativa de la OCDE

Normativa técnica Internacional que regula a los precios de transferencia.

TÍTULO DE LA NORMATIVA	RESUMEN DE SU CONTENIDO
Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias	<p>Está dividida en nueve capítulos, en el primero se trata lo referente al principio de la libre competencia, el cual es la base fundamental y razón de ser, de estas directrices. También se ha desarrollado una guía de orientación para la aplicación del principio de la libre competencia, donde se puede encontrar los factores determinantes de la comparabilidad junto con las características de los bienes y servicios.</p> <p>En su capítulo segundo, se presenta la metodología que se puede utilizar para la determinación de los precios de transferencia, es decir presentan toda la descripción de la aplicación de cada uno de los métodos, proporcionando algunos ejemplos a manera de ilustración de la aplicación de cada método.</p>

TÍTULO DE LA NORMATIVA	RESUMEN DE SU CONTENIDO
	<p>En el tercero, se presenta un análisis profundo de comparabilidad, haciendo uso del rango de la plena competencia, de las operaciones no vinculadas que pueden ser comparables y del marco temporal de comparabilidad.</p> <p>En el cuarto, se desarrollan procedimientos administrativos, destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia, mediante la aplicación de prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia y del Régimen de protección (“<i>safeharbours</i>”).</p> <p>El capítulo quinto, trata todo lo referente a la documentación que es útil y necesaria utilizar en la determinación de los precios de transferencia y aborda los criterios sobre normas y procedimientos de documentación.</p> <p>El sexto, trata las consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles, siempre haciendo uso del principio de libre competencia y de las actividades de comercialización realizadas, por empresas que no son propietarias de una marca comercial o de un nombre comercial.</p> <p>El séptimo, aborda las cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo, proporcionando así algunos ejemplos de servicios</p>

TÍTULO DE LA NORMATIVA	RESUMEN DE SU CONTENIDO
	<p>intragrupo.</p> <p>Y por último los capítulos octavo y noveno, tratan los acuerdos de reparto de costos y la reestructuración de empresas y precios de transferencia.</p>

Anteriormente se explicaron los diferentes métodos de precios de transferencia, así como la normativa técnica legal e internacional que regulan a los precios de transferencia; a continuación se explica con mayor profundidad el método del precio comparable no controlado:

1.2.9.1 Requisitos importantes para la aplicación del método

De acuerdo con las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 2010, este método teóricamente, resulta ser el método más sencillo de aplicar en comparación con los demás métodos, no obstante en la realidad existen muchas dificultades en su aplicación, como lo es, por ejemplo, el no poder obtener información comparable de operaciones con productos y/o servicios, que por sus características o naturaleza, no existan en el mercado muchas fuentes de comparabilidad o si existen no es accesible en términos económicos obtener dichos datos.

Condiciones comparables.

Para efectos de la aplicación de este método, una operación no controlada es comparable a una operación relacionada solo si y solo si, se cumple cualquiera de las dos condiciones planteadas a continuación: (CIAT C. I., págs. Página, 10)

- No deben existir, diferencias entre las transacciones o entre las empresas comparadas, que puedan afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto.
- Si existen diferencias, se deben realizar ajustes razonables y confiables que eliminen, los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio. (CIAT C. I., pág. 10)

Aplicar el método de precio comparable no controlado, es muy útil cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre dos empresas asociadas, o cuando la misma empresa

controlada, vende un mismo producto a dos empresas, siendo una de ellas vinculada y la otra independiente. (Tributarias., pág. 10)

Es por otra parte, es el que encuentra mayores dificultades de aplicación, por la imposibilidad de encontrar información en ciertos casos de los precios de los comparables adecuados, o por no existir propiamente un mercado sobre las transacciones efectuadas, en el caso que las mismas se verifiquen únicamente entre entidades vinculadas. (Tributarias., pág. 10)

Si son comparables unas operaciones vinculadas con otras no vinculadas, debe tenerse en cuenta el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más amplias de la empresa y no sólo el grado de comparabilidad del producto. Cuando existen diferencias entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las empresas que efectúan tales operaciones, puede ser difícil llegar a unos ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de esas diferencias sobre el precio. (OCDE O. p., Directrices, 2003, pág. 80)

Las dificultades que surgen al intentar realizar estos ajustes precisos, no deberían llevar a descartar automáticamente la posibilidad de la aplicación del método del precio libre comparable; razones prácticas conducen a un criterio más flexible que permite la utilización del método del precio libre comparable, complementado si fuese necesario por otros métodos apropiados que deben valorarse según su precisión relativa. Debe hacerse todo lo posible, para ajustar los datos de forma que puedan utilizarse convenientemente en el método del precio libre comparable. (OCDE O. p., Directrices, 2003, pág. 80)

Como sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa del método del precio libre comparable está condicionada por el grado de precisión con que puedan realizarse los ajustes, para lograr la comparabilidad. (OCDE O. p., Directrices, 2003, pág. 80)

1.2.9.2 Características para la ejecución del método del precio comparable no controlado

Las características que se deben evaluar para la ejecución del método son las siguientes:

- **Calidad del producto:** Consistencia (ejemplo: metales preciosos, minerales, etc.) duración (ejemplo: bienes perdurables). Muchas veces el fabricante realiza pequeñas diferencias al producto final, para satisfacer requerimientos de un comprador en ventas controladas, pero no las hace para las ventas a terceros independientes.

- **Condiciones contractuales:** la garantía del producto, volumen de ventas, modalidades de créditos, políticas de recambio, modalidad de envíos, cláusulas legales específicas, modalidad de importación, exportación (INCOMTERM).
- **Nivel de mercado:** Mayorista, minorista y otras cláusulas de distribución, segmento de consumo al que va dirigido (ejemplo: artículos suntuarios), grado de desarrollo del país consumidor.
- **Días de Transacción o Diferencia Temporal:** El precio de determinados bienes puede verse modificado por estacionalidad, por cambios en la conducta de los clientes (modas), por nuevas reglamentaciones o por la volatilidad propia del mercado en el cual se comercializa el producto; a menor diferencia en el tiempo de realización de las operaciones a comparar, más certero será el resultado o por lo menos, será afectado en menor medida. (CIAT C. I., pág. 11).
- **Mercado geográfico en el cual tiene lugar la transacción:** es muy importante determinar las características importantes de la zona geográfica en la que se ubican las transacciones comparables, sus incidencias y colocación en el mercado, así como también, si se trata de zonas populares o de alto tráfico comercial.
- **Propiedad intangible:** enfocado al uso de marcas que se utiliza para la venta del bien tangible. La diferencia en la marca comercial produce un efecto material en los precios y, por lo tanto, no puede ser confiablemente estimada.

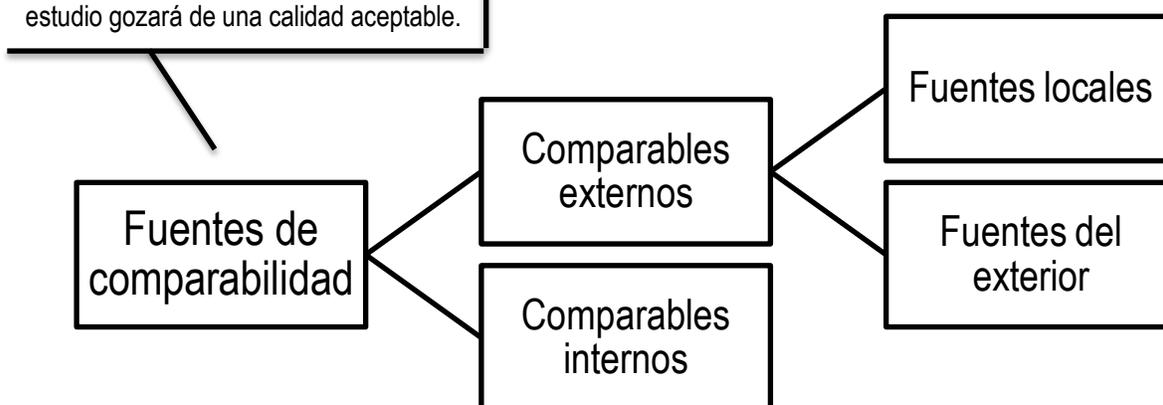
Es importante tener en cuenta, que no solo las transacciones que se comparan deben analizarse, sino también a las empresas en sí, debido a que, la comparabilidad se encuentra subordinada a un previo análisis funcional, que permita probar que las actividades que se llevan a cabo en las operaciones comparadas son semejantes, en virtud de las tareas desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las empresas comparadas. Si no se toma en cuenta las diferentes funciones que se realizan en ambas empresas, la aplicación de este método podría llegar a caer en un error, dando como resultado precios fuera del rango de plena competencia.

Fuentes de comparabilidad

Para efectos de utilizar información comparable, un contribuyente la puede obtener de dos tipos de fuentes de comparabilidad, las cuales se presentan en el siguiente esquema:

FIGURA 05. Fuentes de comparabilidad

En la aplicación del método se debe obtener información comparable, ya sea esta, interna o externa, de esa manera el estudio gozará de una calidad aceptable.



Los comparables externos, se toman de operaciones efectuadas entre entidades que no están incluidas dentro del mismo grupo económico. Las fuentes locales se encuentran dentro del país y las del exterior fuera del mismo.

Los comparables internos, surgen de las operaciones internas, que ha realizado la entidad que está siendo sujeta al examen de determinación de precios, con sujetos independientes.

Es de vital importancia, tener claro que cuando se utilice la comparación interna, los precios pactados en las operaciones con relacionadas deben ser muy similares a las de los terceros independientes, sin embargo, las posibles diferencias solo pueden ser justificadas cuando las transacciones relacionadas se realizan bajo situaciones similares o cuando ambas transacciones (la relacionada y la independiente) posean diferencias, pero tienen un impacto muy similar en el precio final. Ejemplo: Si una relacionada le vende a otra relacionada, pero esta vendedora asume los costos de transporte, y en la operación independiente que se está comparando, sea el comprador quien este asumiendo los costos del transporte, o viceversa las diferencias impactaría a los precios, pero aun así, podrían seguir siendo comparables.

1.2.9.3 Determinación del rango de plena competencia.

Es esencial no confundir, una auditoría con un estudio de determinación de precios de transferencia y tampoco se trata de determinar un precio único al que se debe transar, entre partes relacionadas, ya que, una determinación de precios se hace para poder determinar, si los precios pactados entre las partes relacionadas se encuentran dentro de un rango, que según la OCDE, se le conoce como rango de plena competencia (**Rango Intercuartílico**), el cual hace uso de una medida estadística, de la cual se resaltan las siguientes tres aspectos:

- a) Se trata de una medida estadística donde la atención no se debe centrar en promedios de las observaciones, sino más bien en la cantidad de observaciones realizadas.
- b) Su objetivo es eliminar las observaciones de los extremos (es decir los precios más altos y más bajos) para el análisis. Por lo que, si un precio pactado entre sujetos vinculados, se encuentra dentro del primer y tercer cuartil este será considerado como un precio pactado a precio de mercado.
- c) Si por el contrario, el precio evaluado se encuentra fuera del rango, este deberá ser ajustado hasta llegar al rango de plena competencia. (CIAT C. I., pág. 8 y 9)

Los cuartiles son los tres valores que dividen al conjunto de datos ordenados en cuatro partes porcentualmente iguales.

- El primer cuartil, es el menor valor que es mayor que una cuarta parte de los datos; es decir, aquel valor de la variable que supera 25% de las observaciones y es superado por el 75% de las observaciones.
- El segundo cuartil, (coincide con la mediana), es el menor valor que es mayor que la mitad de los datos, es decir el 50% de las observaciones son mayores que la mediana y el 50% son menores.
- El tercer cuartil, es el menor valor que es mayor que tres cuartas partes de los datos, es decir aquel valor de la variable que supera al 75% y es superado por el 25% de las observaciones.

A continuación, se hace una ilustración de como calcular los cuartiles (rango de plena competencia) utilizando la hoja de cálculo “Microsoft Excel 2010”

1. Transcriba todos los valores de las observaciones (no tienen necesariamente que estar ordenados).
2. Busque en “Fórmulas” (Insertar – Fórmulas) aquella estadística denominada “Cuartil”.

FIGURA 06. Fórmula de cuartiles en Microsoft Office Excel

The screenshot shows the Microsoft Excel 2010 interface. The ribbon is set to 'Fórmulas'. In the spreadsheet, a table of prices is located in column B, rows 3 to 10. The table is titled 'PRECIOS COMPARABLES'. The data is as follows:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1										
2										
3		PRECIOS COMPARABLES								
4		\$ 1,240.00		=CUA						
5		\$ 1,236.00								
6		\$ 1,080.00								
7		\$ 1,522.00								
8		\$ 1,567.00								
9		\$ 1,624.00								
10		\$ 1,342.00								
11										

A dropdown menu is open over cell D4, showing the following options:

- CUARTIL.EXC
- CUARTIL.INC
- CUARTIL

A tooltip is displayed over the CUARTIL option, stating: "Esta función está disponible por compatibilidad con Excel 2007 y versiones anteriores. Devuelve el cuartil de un conjunto de datos."

- Con el ayudante de fórmulas, seleccione las celdas de las observaciones realizadas y determine el cuartil a calcular, donde 1 es el primero, 2 la mediana y 3 es el tercer cuartil.

FIGURA 07. Determinación de Cuartil N°1 en Microsoft Office Excel

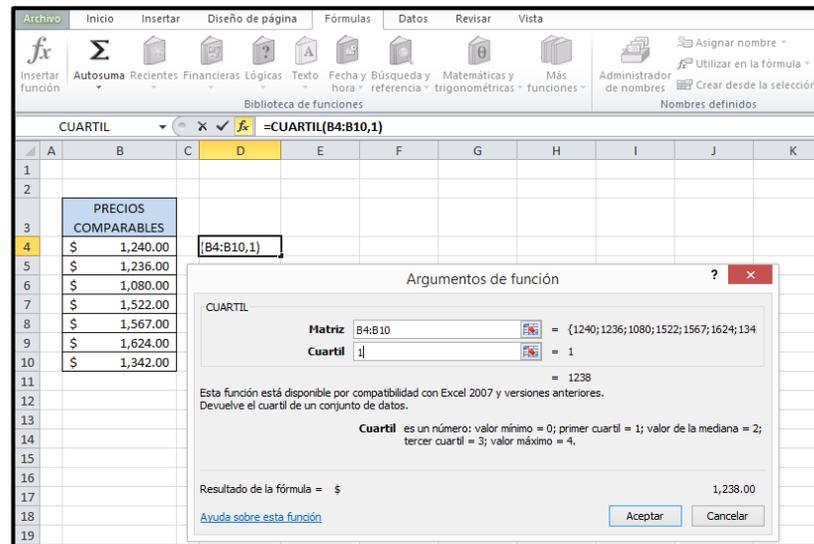


FIGURA08. Cuartiles en Microsoft Office Excel

The screenshot shows the Microsoft Excel interface with the 'PRECIOS COMPARABLES' data sorted in ascending order. The results of the quartile calculations are displayed in cells D4, D5, and D6:

	A	B	C	D	E
1					
2					
3		PRECIOS COMPARABLES			
4		\$ 1,240.00		1° Cuartil	\$1,238.00
5		\$ 1,236.00		2° Cuartil	\$1,342.00
6		\$ 1,080.00		3° Cuartil	\$1,544.50
7		\$ 1,522.00			
8		\$ 1,567.00			
9		\$ 1,624.00			
10		\$ 1,342.00			
11					

Las filas sombreadas representan al rango de plena competencia. El precio al que deben ajustarse las transacciones debe ser en el rango de \$1,230.00 a \$1,544.50; todo precio ubicado en ese rango se considerará precio de mercado, no obstante las administraciones tributarias preferiblemente ajustan el precio al valor de la mediana (2° Cuartil), en este caso \$1.342.00 como un parámetro técnico que centra el valor de los precios de mercado.

1.2.9.4 Ventajas en la aplicación del método de precio comparable no controlado

Hablar de las ventajas que ofrece el método de precio comparable no controlado, es muy importante, puesto que dentro de las fases comprendidas en un estudio de precios de transferencia, existe una fase donde se debe seleccionar el método a aplicar, es cuando se debe conocer la información con la que se dispone, las ventajas y limitaciones para aplicar el método, se pueden mencionar algunas a continuación:

- Es el más aceptado por las legislaciones impositivas mundiales. Este método se centra en la comparación de los productos o servicios negociados y no en las funciones desarrolladas.
- En términos de comparabilidad, este método es uno de los más fiables, si se aplica adecuadamente, pues brinda una técnica ideal de comparabilidad.
- Determinando los precios comparables y ordenando los datos, es muy práctico obtener el rango de plena competencia al momento de aplicar la técnica estadística.

1.2.9.5 Limitaciones de la aplicación del método de precio comparable no controlado.

- La dificultad que supone encontrar una transacción no controlada comparable, que no exhiba diferencias con efectos sobre el precio.
- Los bienes con tecnología propia y con una marca que lo identifica mundialmente que no tienen comparables válidos, por ser tan específicos y únicos, no se encontrara comparables externos.
- Es difícil determinar si la información proporcionada por los competidores resulta fidedigna, ya que por competencia éstos no la proporcionarán con toda veracidad.

- El método por sus características no es fácil de conciliar con los objetivos de las empresas. Por ejemplo, a veces se establecen políticas que incluyen vender un producto dentro de una línea que no da ganancias, solo a los efectos de presentar una gama de productos completos, para no permitir que un competidor ocupe ese espacio. (CIAT C. I., pág. 12)

1.3 MARCO LEGAL

La finalidad del marco legal en el desarrollo del manual es presentar la normativa jurídica que regula y la hace de carácter obligatorio la realización de los estudios de precios de transferencia. A continuación se presentara la normativa legal que regula los precios de transferencia.

1.3.1 Código Tributario

A finales del año 2009, se realizó la reforma al Código Tributario, según Decreto Legislativo 233, de fecha 16 de Diciembre del 2009, en el que se establece en el artículo 62-A, la obligación de determinar precios y montos de las contraprestaciones, a los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados. (DGII, 2009)

Antes del año 2010, solo existían los artículos 199-A, que faculta a la Administración Tributaria para que esta estimase, la base imponible del impuesto a la transferencia de bienes y prestación de servicios cuando el monto de la transferencia de bienes no es fidedigno y el artículo 199-B, que establece que el precio de mercado en operaciones locales, será el precio de venta que tienen los bienes y servicios en negocios o establecimientos que transfieran bienes o presten servicios de la misma especie. (Codigo Tributario, 2011)

A partir de 2010, hacia adelante prevalecen en el Código Tributario, los mismos artículos 119-A y 199-B; sin embargo, el artículo 199-B, sufre un gran cambio debido a que se elimina de su texto la definición de “relacionado” y es retomado por el artículo 199-C de dicho cuerpo legal.

Para tales efectos, la importancia de los artículos 199-A y 199-B, es que en ambos se establece la facultad del Ministerio de Hacienda, para poder ajustar los valores de las transacciones cuando estos sean mayores o menores, que los precios de mercado o cuando sea difícil el poder determinarlo.

Los artículos 199-C y 199-D, proporcionan a los usuarios criterios de comparabilidad, para establecer si los bienes o servicios son de la misma especie, basándose en las características económicas más relevantes de las operaciones. Además especifican lo que para efectos del Código Tributario se entenderá por sujeto relacionado.

El Código Tributario ha tenido una nueva reforma según el Decreto Legislativo 763, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de Julio de 2014, el cual establece en su artículo primero: "Reformase el epígrafe del artículo 62-A y su inciso segundo"; para que los contribuyentes que deban determinar precios de transferencia, lo realicen mediante los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo. (Internos, 2014)

De la obligación de informar

Sin dejar a un lado la parte de las obligaciones formales, de informar 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 durante un ejercicio fiscal, para los contribuyentes cuando dichas operaciones en forma individual o de manera conjunta, sumen la cantidad igual o superior de \$ 571,429.00; de acuerdo a lo establecido en el artículo 124-A del Código Tributario, se deberá presentar el informe, dentro de los tres primeros meses del ejercicio fiscal siguiente, el formulario que la Administración Tributaria, ha designado para tales efectos, es el F-982.

Del dictamen fiscal

El artículo 135 literal f) del Código Tributario, establece la obligación del auditor fiscal de reflejar en el dictamen y en el informe fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado, incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre 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 cumplen con las leyes tributarias y también lo regulado en materia de precios de transferencia en el Código Tributario.

Del respaldo y conservación de la información

El artículo 147 literal e) del Código Tributario dicta la obligación de conservar por un periodo de 10 años la documentación relativa a las operaciones realizadas con sujetos relacionados, o de la

documentación referente a transacciones con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Tasa utilizable en operaciones de financiamiento entre partes relacionadas

Artículo 192-A del Código Tributario, en todo contrato de préstamo de dinero cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de un ingreso por intereses, que será la que resulte de aplicar sobre el monto total del préstamo, la tasa promedio de interés activa sobre créditos vigente durante los períodos tributarios mensuales o períodos de imposición de la operación de préstamo o crédito.

La tasa promedio a que se refiere el inciso anterior es la referente a créditos o préstamos a empresas aplicada por el sistema financiero y publicado por el banco central de reserva.

1.3.2 Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales

Adicionalmente al articulado que regula lo referente a los precios de transferencia en el Código Tributario, también existe otra disposición legal que también contiene algunas regulaciones, como lo es el artículo 25 de Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización reformado, que estipula que se debe aplicar precios de mercado en las transferencias de bienes y servicios u otras operaciones, de personas naturales o jurídicas ubicadas dentro del territorio aduanero nacional, a usuarios de zonas francas o depósitos de perfeccionamiento activo (DPA), introduciendo la facultad de la Administración Tributaria para solicitar información detallada de las operaciones realizadas entre ellos.

Asimismo, se ha provisto la posibilidad de efectuar los ajustes pertinentes en los costos, deducciones, ingresos, utilidades, pérdidas y cualquier otro concepto de las operaciones declaradas por ellos, mediante la determinación fehaciente del precio o valor de las operaciones en las cuales el obligado haya adquirido o enajenado bienes o servicios, para lo cual aplicará el procedimiento establecido en el Código Tributario.

Posibles riesgos en materia tributaria por no poder cumplir con lo establecido.

A continuación se presenta un resumen de los posibles riesgos para contribuyentes y para los auditores externos:

- Se pierden beneficios por falta de planeación.
- Auditorías por parte de la autoridad a través de equipo especializado.
- No deducibilidad de los costos y gastos relacionados con operaciones con partes relacionadas.
- Créditos fiscales importantes.
- Problema de doble tributación.
- Sanciones al tener que pagar actualización, recargos y multas.
- Revelación del incumplimiento en el dictamen fiscal.
- Dificultad para justificar resultados negativos que no sean causados por precios de transferencia.
- Juicios muy costosos para el cliente.
- Clima de frustración ya que los casos se llegan a resolver hasta en 10 años.

1.3.3 Ley de Competencia.

Esta ley vigente en la República de El Salvador a partir del año 2004, es la que se encarga de regular los principios de sana competencia entre entidades públicas, privadas, lucrativas o no lucrativas que existen en el mercado de bienes y servicios en el territorio nacional.

Como parte de la relación existente de las directrices emitidas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la legislación salvadoreña, se puede establecer que los principios de libre competencia que establece dicha organización se observan en la Ley de Competencia, la cual trata aspectos claves que deben respetarse al momento de participar en el mercado.

Por lo tanto, el objeto principal de la ley es el de promover, proteger y garantizar la competencia, mediante la prevención y eliminación de prácticas anticompetitivas que, manifestadas bajo cualquier forma limiten o restrinjan la competencia o impidan el acceso al mercado a cualquier agente económico, a efecto de incrementar la eficiencia económica y el bienestar de los consumidores, tal y como lo expresa en su artículo 1.

Con la finalidad de hacer cumplir los requerimientos de esta ley y haciendo énfasis en que ésta establece principios de libre competencia, se contempla la creación de la Superintendencia de Competencia, que es la entidad supervisora de que los obligados se apeguen a los lineamientos.

En el título III de la ley se encontró el artículo 25, el cual expresa las prácticas anticompetitivas que pueden cometerse: (página 9 de la ley)

- Establecer acuerdos para fijar precios u otras condiciones de compra o venta bajo cualquier forma.
- Fijación o limitación de cantidades de producción.
- Fijación o limitación de precios en subastas o en cualquier otra forma de licitación pública o privada, nacional o internacional, a excepción de la oferta presentada conjuntamente por agentes económicos que claramente; sea identificada como tal en el documento presentado por los oferentes
- División del mercado, ya sea por territorio, por volumen de ventas o compras, por tipo de productos vendidos, por clientes o vendedores, o por cualquier otro medio.

Por lo que se pretende valorar las condiciones dictadas por la OCDE y el realizar un estudio de precios de transferencia, bajo la premisa del principio de libre competencia, implica que las entidades relacionadas deben cumplir con los requerimientos establecidos en la ley, de esta forma se evita el sesgo de la información y se obtendrá un estudio fiable y de calidad.(Ley de Competencia, 2015)

Para los casos que, un agente económico actúe como un competidor indirecto en el mercado, la ley establece, que también existen prácticas anticompetitivas para sujetos que no son competidores, las cuales pueden encontrarse en el capítulo II de la referida ley en su artículo 26, de las cuales se pueden mencionar las siguientes (página 9 de la ley):

- Venta condicionada, cuando un proveedor venda un producto bajo condición que el comprador adquiera otros productos del proveedor o empresas asociadas al proveedor.
- La venta o la transacción sujeta a la condición de no usar, ni adquirir, ni vender ni proporcionar los bienes o servicios disponibles y normalmente ofrecidos a terceros o por terceros.
- La concertación entre varios agentes económicos o la invitación a ellos para ejercer dicha práctica.

La ley expresamente establece que puede existir posición dominante para un proveedor, lo cual es un factor a considerar si se está realizando un estudio de precios de transferencia, ya que dicha condición

sesga la información y no cumple con el principio de libre competencia. Por lo cual, la ley prevé dicha situación en su capítulo III artículo 30, donde expresa la prohibición de las acciones, que constituyan abusos de la posición dominante de un agente económico en un mercado cuando ocurren las siguientes situaciones (página 10 de la ley):

La creación de obstáculos a la entrada de competidores o a la expansión de competidores existentes.

- Cuando la acción tenga por finalidad limitar, impedir o desplazar en forma significativa de la competencia dentro del mercado.
- La disminución de precios en forma sistemática, por debajo de los costos, cuando tenga por objeto eliminar uno o varios competidores, o evitar la entrada o expansión de éstos.
- La venta o prestación de servicios en alguna parte del territorio del país a un precio diferente a aquél al que se ofrece en otra parte del mismo territorio, cuando la intención o el efecto sea disminuir, eliminar o desplazar competencia en esa parte del país.

1.3.4 Ley de Impuesto sobre la Renta

En esta ley, no se contemplan artículos que regulen aspectos asociados a precios de transferencia, de la manera como se hace en el Código Tributario; sin embargo, posee una directa relación con el tema, debido a que esta ley no permite que un contribuyente se deduzca costos y gastos cuya materialización no haya sido comprobada, costos y gastos cuyos precios superen los precios de mercados, erogaciones cuyo valor exceda a la tasa de interés o monto del endeudamiento, establecidos en el artículo 29-A, numeral 14, literales c) y d) de esta ley, respectivamente.

En tal sentido, se requiere que todos aquellos ingresos que sean gravables con el impuesto sobre la renta, también estén a precios de mercado, de esta manera se evita la omisión de ingresos gravados que se hayan facturado a un precio inferior, al de mercado. De ahí la gran importancia de la determinación de los precios de transferencia y de los ajustes que se pudieran derivar.

Al presentar la declaración del impuesto sobre la renta, los sujetos obligados deberán adicionar o deducir a su base imponible, los respectivos ajustes que se hayan determinado con el estudio de precios de transferencia; esto para evitar la evasión o elución del impuesto

Deducibilidad de los costos o gastos por préstamos entre partes relacionadas.

Artículo 29-A Numeral 14) de la ley del impuesto sobre la renta.

La deducción de los costos o gastos por intereses, comisiones y cualquier otro pago proveniente de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebrada por el sujeto pasivo prestatario, solo serán deducibles si dichas operaciones no estén 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. (Referencia Art. 74-A ley del impuesto sobre la renta)
- 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 o 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 el inciso anterior es la referente a créditos o préstamos a empresas aplicada por el sistema financiero y publicado por el banco central de reserva. (Referencia Artículo 192-A del Código Tributario).

Retención por préstamos entre partes relacionadas

Artículo 74-A Ley de Impuesto sobre la renta.

Para efectos de la ley de impuesto sobre la renta, toda persona jurídica o entes sin personalidad jurídica que estén domiciliadas el país, deben retener el 5% en concepto del impuesto sobre la renta, por las sumas de dinero o de bienes en especie que entreguen en concepto de préstamos, mutuos, anticipos cualquier otra forma de financiamiento a sus socios, accionistas, asociados, partícipes, fideicomisarios o beneficiarios y a los sujetos relacionados así también a los sujetos o entidades constituidos, ubicados o domiciliados en el exterior en países , estados o territorios de baja o nula tributación o paraísos fiscales,

su casa matriz ubicada o domiciliada en el exterior o en su caso a sucursal, agencia u otro establecimiento ubicado o domiciliado en el exterior relacionado con su casa matriz.

Sin embargo, la retención del 5% del impuesto sobre la renta no es aplicable cuando, el préstamo, mutuos o cualquier otra forma de financiamiento se haya otorgado con cualquiera de las siguientes condiciones:

- 1- La tasa de mercado se haya pactado a precio de mercado o superior.
- 2- El contrato se haya efectuado entre instituciones financieras reguladas por la superintendencia del sistema financiero.
- 3- El contrato se haya realizado entre entidades públicas o privadas que se dedican habitualmente a la concesión de créditos.
- 4- El contrato se haya realizado entre los sujetos referidos en los numerales 2 y 3 antes mencionados.
- 5- El prestatario sea el estado, municipalidad, institución autónoma, fondos o fideicomisos constituidos por éstos, así como cuando sea una corporación o fundación de derecho o utilidad pública.

No obstante, lo expuesto anteriormente, para el caso del número 1, si el prestatario incurriere en mora en el pago de más de seis cuotas o el plazo para el pago de la o las cuotas pactadas es superior a un año, se considerará para el prestatario que el monto total de las contraprestaciones pactadas es renta gravable para el prestatario y los intereses devengados no serán deducibles como costo o gasto para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

CAPITULO II - DISEÑO METODOLÓGICO

2.1 TIPO DE ESTUDIO HIPOTÉTICO- DEDUCTIVO

En El Salvador, las empresas que realizan operaciones con sujetos relacionados, pueden acudir a diferentes firmas de auditoría y consultoría para solicitar servicios referentes a precios de transferencia; sin embargo, las firmas carecen de los conocimientos de aplicación de los diferentes métodos de precios de transferencia, por lo que la investigación se llevó a cabo mediante el enfoque hipotético deductivo, se examinó desde un punto de vista general los aspectos que podrían ser la causa esencial que origina el problema, con la finalidad de describir elementos específicos reales de comprobación que han permitido establecer una posible solución.

En tal sentido, la investigación se ha realizado con visitas de campo y entrevistas con los sujetos que conforman la población a estudiar, delimitando la ubicación de la situación problemática, por tal razón dichas técnicas se han convertido en una parte fundamental en el desarrollo de la investigación y se ha basado en aspectos generales que han desembocado en conclusiones específicas.

2.2 UNIDAD DE ANÁLISIS

Las unidades de análisis fueron los profesionales graduados de la carrera de Contaduría Pública que laboran en el área de impuestos, que realizan estudios de precios de transferencia o han desempeñado cargos de contraloría o auditoría fiscal, para las firmas de auditoría (personas jurídicas) autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que radican en el municipio de San Salvador, con la finalidad de obtener información sobre el conocimiento que poseen dichos profesionales en la aplicación del método de precio comparable no controlado; y como una unidad de análisis secundaria también se recopiló información de los socios de las firmas de auditoría, ya que son éstos quienes tienen el poder de decisión de aprobar o no las metodologías que se deben aplicar, en el desarrollo de su trabajo.

2.3 UNIVERSO Y MUESTRA

2.3.1 Universo

Este se compuso por los profesionales que laboran para las firmas de auditoría ubicadas en el municipio de San Salvador, por lo cual se procedió a seleccionar tomando como base la lista de personas jurídicas autorizadas para ejercer la Contaduría Pública y Auditoría al 31 de diciembre del 2014, publicada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), y el directorio de empresas 2014, proporcionado por la Dirección General de Estadísticas y Censos.

2.3.2 Muestra

En concordancia al universo que se determinó, se efectuó un prototipo probabilístico, considerando que la población es finita, la cual se llevó a cabo sobre la base de procedimientos estadísticos.

La determinación de la muestra se efectuó de forma aleatoria simple, a través del método “selección sistemática de elementos muestrales”, aplicables sobre los auditores que reunieron las características previamente definidas para la población en estudio.

La fórmula que se utilizó, fue la fórmula estadística para determinar la muestra en poblaciones finitas, que se muestra a continuación:

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

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.

Se sustituyendo los valores en la ecuación:

$$n = ? \quad e = 0.05$$

$$N = 144 \quad P = 0.96$$

$$Z = 1.96 \quad Q = 0.04$$

$$n = \frac{(144)(0.96)(0.04)(1.96)^2}{(144 - 1)(0.05)^2 + (0.96)(0.04)(1.96)^2}$$

$$n = \frac{(144)(0.96)(0.04)(3.8416)}{(144 - 1)(0.0025) + (0.96)(0.04)(3.8416)}$$

$$n = \frac{21.24251136}{0.3575 + 0.14751744}$$

$$n = \frac{21.24251136}{0.50501744}$$

$$n = 42.0629263$$

Después, de aplicar la fórmula resultó una muestra de 42, es decir, se entrevistó a 42 profesionales de la profesión de contaduría pública especialistas en impuestos, directores, gerentes o sénior que se han participado en la elaboración de estudios de precios de transferencia, que laboran para firmas de auditoría debidamente autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), y que radican en el municipio de San Salvador.

2.4 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN

El instrumento que se utilizó, para la obtención de datos fue el cuestionario, el cual tiene preguntas cerradas, de acuerdo a las necesidades que se presentaron para la obtención de información; también dicho instrumento se elaboró en formato físico y en algunos casos fue necesario enviarlo vía correo electrónico u otro medio digital, dirigido a los profesionales de la contaduría pública, en el número

necesario para satisfacer los resultados obtenidos con la fórmula muestral, por medio de este instrumento, se obtuvo la información del campo de estudio y así se determinó que la situación problemática planteada existente, la cual demanda una solución.

Las técnicas que se utilizaron para la obtención de información son:

- La entrevista: que es la acción de desarrollar una charla con uno o más profesionales de la Contaduría Pública, con el objetivo de indagar sobre la problemática en cuestión, con la finalidad de obtener información, dichas entrevistas serán gravadas por dispositivos electrónicos.
- El cuestionario: se diseñó un cuestionario en forma digital e impresa, el cual fue dirigido a los profesionales de la Contaduría Pública autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, en el municipio de San Salvador.
- El muestreo: se aplicó, la fórmula estadística para poblaciones finitas, ya que la cantidad de firmas de auditoría establecidas en la jurisdicción de San Salvador, es conocida mediante las bases de datos proporcionadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y el diccionario de empresas de la Dirección General de Estadísticas y Censos.
- Sistematización bibliográfica: se llevó a cabo por medio de una síntesis de la información bibliográfica disponible, en la parte legal tributaria y las directrices técnicas dictadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), además de libros de diversos autores, mediante el uso de las distintas fuentes, tanto primarias como secundarias.

2.5 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

El tratamiento de los resultados se llevó a cabo, por medio de la utilización de Microsoft Office Excel 2010, el cual proporciona las herramientas para ordenar, agrupar e ilustrar mediante representaciones gráficas los datos obtenidos por medio del cuestionario.

2.6 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS PROCESADOS

Se realizó en términos absolutos y relativos, mostrando la tabulación y el análisis de los resultados obtenidos por medio del cuestionario.

2.7 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

En El Salvador, la determinación del precio de transferencia, representa una temática compleja tanto para los contribuyentes obligados, como para la Administración Tributaria; pero también para los profesionales de la contaduría pública quienes en la actualidad no poseen las herramientas suficientes para realizar trabajos que requieran el desarrollo de un estudio de precios de transferencia. En tal sentido, esta figura fiscal aún representa una debilidad en la calidad de los servicios que prestan los profesionales. Ante tal situación se requirió de la realización de una investigación, que revelara la situación actual que el profesional de la Contaduría pública enfrenta, en el campo de investigación consultando de primera mano las necesidades y opiniones que los profesionales tienen al respecto del tema de precios de transferencia y aún más específico de la aplicación del método de precio comparable no controlado. (Ver Anexo 01)

El instrumento que se diseñó para recolectar la información, en la que se basa la investigación (cuestionario), fue contestado a nivel de jefaturas de las distintas firmas de auditoría, que además poseen experiencia desempeñando su cargo (más de 3 años), y el 88% de los encuestados manifestó que en la firma para los que ellos prestan sus servicios han realizado estudios de precios de transferencia, sin embargo, el 55% no participa en la elaboración de los mismos, en consecuencia de la falta de conocimiento del contenido amplio que está inmerso en un estudio de precios de transferencia. (95% 1 a 3 años de experiencia).

Se analizó, que de las firmas en las que se hacen estudios de precios de transferencia, un porcentaje minoritario (12%), afirmaron que no poseen una lista de requerimientos que debe cumplir un estudio de Precios de Transferencia, lo cual representa una deficiencia en la calidad de los servicios que presta. Además, los profesionales no están siendo capacitados constantemente, debido a que más de la mitad (55%), asegura que se capacitan únicamente cuando surgen reformas fiscales y son impartidas dentro de las mismas firmas de auditoría y solo un 12%, afirmó que recibió capacitaciones de entidades internacionales que se dedican especialmente a la determinación de precios de transferencia.

Por otra parte, el profesional de la contaduría pública (88%), considera que resulta difícil obtener casos prácticos de la aplicación del Método de Precio Comparable No Controlado, en tal sentido se detectó que existe una necesidad importante (83%), de un manual que sirva como guía metodológica en la aplicación dicho método, el cual debe estar aplicado a la realidad salvadoreña (88%) y que ilustre procedimientos claros, didácticos y pueda ser consultado en cualquier momento por los interesados.

No obstante el 63%, de los encuestados afirmó que si posee una lista de verificación final del estudio de precios de transferencia, cuando éste ha sido culminado, afirmando también que conocen sobre las obligaciones formales que establece el Código Tributario, en materia de Precios de Transferencia, siendo esto último, una fortaleza en la elaboración de los estudios que se realizan; pero solo un 60%, acertó el concepto de plena competencia, lo cual permitió deducir que el 40% restante (porcentaje que se considera importante), desconoce los lineamiento dictados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Por lo tanto, permite inferir que conocen la legislación salvadoreña, pero tienen deficiencias en la Normativa Técnica Internacional.

El 57% de las firmas de auditoría encuestadas, no posee una metodología establecida para la determinación de precios de transferencia, utilizando el Método de Precio Comparable No Controlado. No obstante, como un agregado final los profesionales de la contaduría pública (52%), consideran que el mejor momento para determinar precios de transferencia, debe ser antes del desarrollo de las transacciones y no después ni durante las operaciones.

Por lo tanto, se diagnostica que existe una deficiencia en el conocimiento del profesional de la Contaduría Pública, que labora en las firmas de auditoría ubicadas en el municipio de San Salvador, por lo que es necesario, el diseño de un manual de apoyo metodológico aplicable a la realidad salvadoreña, desarrollando la aplicación del método del precio comprable no controlado, que sirva como herramienta de apoyo en la mejora de la calidad de la prestación de servicios en materia de precios de transferencia.

Dicho manual debe incluir en su contenido, la descripción de los procedimientos estadísticos, necesarios para realizar el estudio técnico, así como también, que dicho manual describa las etapas que involucra el desarrollo de un estudio de precios de transferencia, relacionando la normativa técnica dictada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a la vez describa los requerimientos tributarios legales utilizados en la aplicación del método de precio comparable no controlado.

CAPITULO III –MANUAL DE APOYO METODOLÓGICO EN LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO.

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En San Salvador existen empresas que realizan operaciones con sujetos relacionados, por lo que acuden a diferentes firmas de auditoría y consultoría para solicitar servicios referentes a precios de transferencia; sin embargo, las firmas carecen de los conocimientos de aplicación de los diferentes métodos de precios de transferencia permitidos por la legislación salvadoreña y hasta cierto punto desconocen los requerimientos establecidos por el Ministerio de Hacienda y la directrices dictadas por la Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico (OCDE).

Uno de los servicios que las firmas de auditoría deberían tener a disposición de sus clientes, es el servicio de estudio de precios de transferencia adecuado para cada tipo de operaciones, de los diferentes tipos de empresas que se encuentran en San Salvador; por lo tanto, dichas carencias afectan en la calidad de los servicios y prestigio de las mismas, puesto que, dichas firmas no se encuentran en condición de brindar el servicio de una auditoría fiscal eficiente, sin dejar de lado la obligación del profesional de la contaduría pública de garantizar el interés fiscal.

3.2 ENTORNO DE LAS FIRMAS DE AUDITORIA

3.2.1 Visión de las firmas de auditoría

La visión en común de las firmas de auditoría en El Salvador, es ser una firma líder en proveer atención personalizada de servicios de auditoría, contabilidad y consultoría a empresas, que sean el soporte principal de las decisiones empresariales de sus respectivos clientes; que sean respaldados por la más alta calidad técnica de profesionales, que ejecutan su trabajo con ética profesional, a fin de contribuir al logro de los objetivos a corto, mediano y largo plazo, y de esta forma contribuir al desarrollo económico y humano de las empresas y del país.

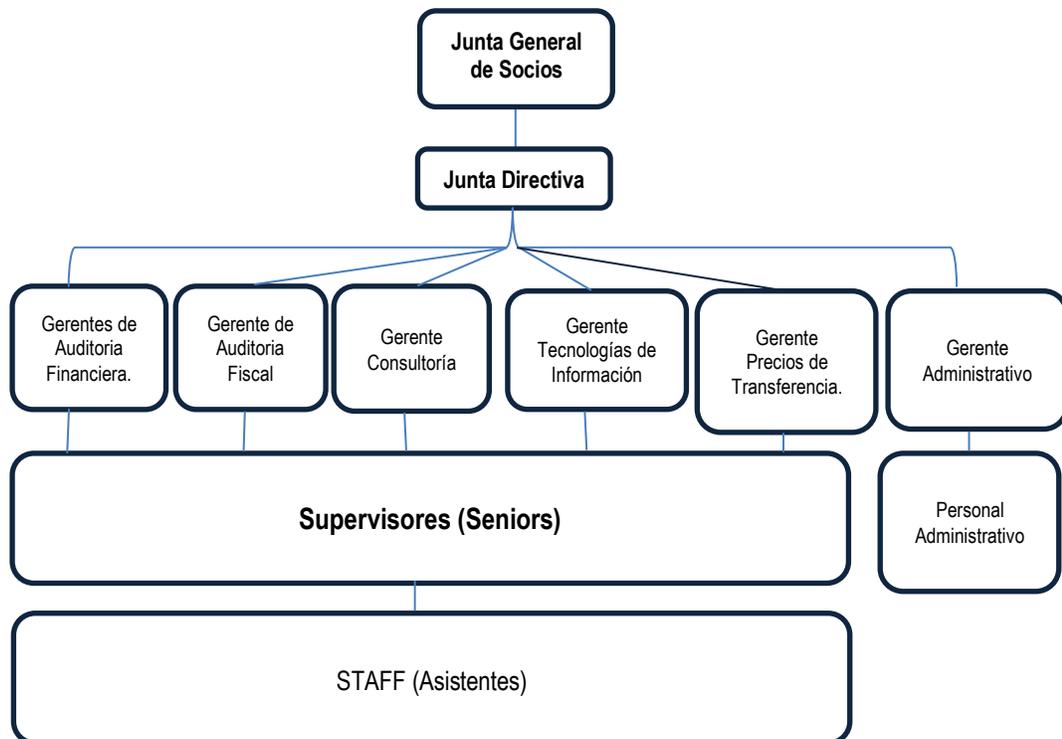
3.2.2 Misión de las firmas de auditoría

La misión en común de las firmas es proporcionar soluciones tributarias, contables, financieras y administrativas a la medida, a través de acompañamiento oportuno, eficiente, seguro e innovador; por medio de servicios de auditorías, revisorías fiscales, planeación financiera y consultorías que buscan aumentar la competitividad organizacional en beneficio de sus respectivos clientes.

3.2.3 Estructura organizativa de las firmas de auditoría

La estructura organizativa es una presentación gráfica de la composición interna de una organización, en la que se puede identificar fácilmente las líneas de autoridad y de responsabilidad, los cuales están íntimamente relacionados con áreas o departamentos. A continuación, se presenta un organigrama genérico (estándar) de la estructura organizativa de las firmas de auditoría.

FIGURA 09. Organigrama de firmas de auditoría



3.3 PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN

Audit & Consulting, S.A. DE C.V.



Contadores Públicos y Asesores Fiscales.

Gerencia de Precios de Transferencia

“Manual para la determinación de precios de transferencia, aplicando el método de precio comparable no controlado”



F. _____

Magda Lorena Ortiz de Beltrán

Socia.

INDICE

INTRODUCCIÓN	53
OBJETIVOS	54
PASOS PREVIOS AL ESTUDIO	55
PLANIFICACIÓN	60
EJECUCIÓN DEL ESTUDIO	66
ANÁLISIS ECONÓMICO	75
INFORME Y DISCUSIÓN	85
FASES POSTERIORES	93
CASOS PRÁCTICOS	97
SANCIONES POR INCUMPLIMIENTOS	124
CÁLCULO DE MULTAS E INTERESES MORATORIOS	127

INTRODUCCIÓN

El presente manual de procedimientos, se elabora como un instrumento administrativo a los efectos de gestionar, por una parte, la realización de los estudios de precios de transferencia, utilizando el método del precio comparable no controlado.

De esta manera se podrá enmarcar de forma sistemática, los procedimientos necesarios que se han de llevar a cabo de acuerdo a las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias y a los requerimientos establecidos en los artículos 62-A, 199-A, 199-B, 199-C y 199-D, así como de los 124-A, 135 lit. f), 147 lit. e) y el artículo 244 lit. l) del Código Tributario.

Además, también incluye los lineamientos de la “Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales”, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos en marzo del año 2012.

OBJETIVOS

GENERAL

Contar con un instrumento de apoyo administrativo que permita inducir al profesional en Contaduría Pública, interesado en el tema, para mejorar sus conocimientos en materia de Precios de Transferencia (PT).

ESPECÍFICOS

- Uniformar rutinas de trabajo que permitan estandarizar procesos para la realización del estudio de precios de transferencia y así evitar posibles errores y/o fallas en su realización.
- Asignar responsables en la ejecución de un procedimiento, logrando así que los procedimientos sean cumplidos en tiempo y forma presupuestados.
- Al realizar un estudio conforme a los procedimientos y tiempo presupuestado se obtendrá un informe final de la determinación del precio de transferencia que cumpla con los lineamientos y requisitos establecidos en las normas y regulaciones correspondientes.

3.3.1 Pasos previos al estudio

En esta etapa, es cuando la empresa que necesita un estudio de precios de transferencia busca en las firmas de auditoría y consultaría, el servicio de un estudio para determinar el precio de transferencia, por lo tanto, es importante este primer contacto con el cliente que solicita el servicio.

Una vez ocurrido el primer contacto con el cliente, se expone la necesidad y la importancia de realizar dicho estudio, explicar al comprador del servicio que la realización de un estudio de precios de transferencia, no es lo equivalente a una auditoría de precios o determinación de costos de producción, sino que, es la determinación estadística del rango de mercado para dar cumplimiento a la condición de tributación de las operaciones con sujetos vinculados a precios de mercado (Artículo 62-A del Código Tributario), instar al cliente a cumplir la obligación formal de presentar el formulario F-982 y realizar los ajustes que se determinen, a través del estudio de las transacciones con partes relacionadas analizadas.

Por lo cual, en esta fase la firma de auditoría debe evaluar si acepta ofrecer el servicio y evaluar previamente a la empresa que será objeto del estudio, evaluar el prestigio de la empresa, el nivel jerárquico que la empresa ocupa en un conglomerado o grupo de empresas, evaluar la capacidad instalada de la misma firma, para poder brindar el servicio dependiendo de la magnitud de la empresa a analizar; entre otros indicadores.

Luego de evaluar la aceptación del trabajo, la firma puede plasmar en un contrato o una carta compromiso, donde deberá mostrar expresamente las condiciones contractuales bajo las cuales prestará el servicio, a esto se le conoce como la presentación de la propuesta de servicio, la cual deberá contener como mínimo la siguiente información:

- Descripción de objetivos del estudio.
- Descripción del alcance del estudio.
- La responsabilidad que la firma de auditoría asumirá en el estudio.
- Nombramiento del personal técnico que estará a cargo del estudio.
- Plazos del estudio.
- Limitaciones del estudio.
- Participación de la administración y personal clave de la misma.
- Honorarios.
- Descripción de los objetivos del estudio.

En esta parte del contrato o carta compromiso del estudio de precios de transferencia, quedarán plasmados los objetivos del mismo, dichos objetivos enfocados a la culminación del estudio, estos deben contemplar la determinación del precio de mercado de las transacciones analizadas, mediante los procedimientos técnicos, respetando la legislación tributaria salvadoreña y los requerimientos técnicos dictados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

➤ **Descripción del alcance del estudio.**

Consiste en la descripción de los alcances que se cumplirán por parte de la firma auditoría, al realizar los procedimientos de análisis de las transacciones, tomando como base la posición de la empresa dentro del grupo de empresas, la naturaleza de los servicios o bienes que esta comercializa, el sector económico al que pertenece y las transacciones que se pretendan analizar que involucren activos, pasivos, ingresos, costos o gastos efectuados entre partes relacionadas.

➤ **La responsabilidad que la firma de auditoría asumirá en el estudio.**

Esta cláusula es de suma importancia, ya que acá es donde se debe plasmar que el estudio de precios de transferencia no es una auditoría de precios, la responsabilidad claramente expresa de la firma consultora, que solo ejercerá la función de determinación del precio de mercado en las transacciones con partes relacionadas y que propondrá los ajustes pertinentes que se hayan determinado, mediante la aplicación de los procedimientos técnicos, para tales efectos, expresar el compromiso de confidencialidad con respecto al estudio y la información que la administración debe facilitar, y que al culminar se entregará un informe del estudio realizado.

➤ **Nombramiento del personal técnico que estará a cargo del estudio.**

Un detalle de nombre y profesiones del personal clave, que estará llevando a cabo el estudio de precios de transferencia, haciendo constar que tienen el conocimiento y la capacidad para llevarlo a cabo, dichos profesionales pueden ser contadores públicos, administradores de empresa y carreras afines.

➤ **Plazos del estudio.**

De acuerdo a la magnitud de la empresa a examinar, se debe establecer el plazo en cual deben estar consideradas las visitas, análisis, conocimiento de la empresa, aplicación de procedimientos, determinación de precio de transferencia y ajustes, entrega del borrador del informe, reuniones de discusión y la entrega del informe final, a la empresa que requiere el servicio.

➤ **Limitaciones del estudio.**

En esta cláusula la firma de auditoría, deberá plasmar las limitaciones que pudieren existir, ya que la determinación del precio de transferencia es mediante métodos estadísticos y no necesariamente el precio exacto al cual debe vender o comprar la empresa analizada; así como también la limitación que pudiese existir en cuanto al análisis por ocultación de información relevante u la proporción de información poco fiable, entre otros.

➤ **Participación de la administración y personal clave de la misma.**

Las responsabilidades que la administración de la empresa debe asumir, tiene un papel importante en la realización del estudio de precios de transferencia, para lo cual, se debe comprometer a brindar su colaboración, a facilitar la información relevante y fiable, permitir el acceso al personal clave y entrevistas con miembros de la empresa que se considere pertinente, así como la de cumplir con el pago de la retribución económica, del trabajo encomendado a la firma de auditoría.

➤ **Honorarios.**

De acuerdo al presupuesto de tiempo y personal involucrado en el estudio a realizar, la firma de auditoría debe cuantificar la prestación de sus servicios a la empresa que le solicita el estudio de precios de transferencia, deberá considerar la mano de obra, el acceso a bases de datos, el tiempo y plazo del estudio, los gastos de recursos que consumirá la realización del estudio, el periodo, plazo, cuotas y forma de facturación de los mismos, el valorar éstos y otros aspectos especiales que puedan surgir, es de suma importancia ya que la firma de auditoría debe cubrir sus costos, determinar un margen de utilidad por el servicio prestado y a su vez no dejar de lado la calidad del trabajo a realizar.

EJEMPLO DE PROPUESTA DE SERVICIO DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

San Salvador, ____ de _____ de _____

Señores
San Juan, S.A. de C.V.
Presente.

De acuerdo con su solicitud de realización de un estudio de precios de transferencia para el periodo _____ el cual comprenderá el análisis de las transacciones realizadas con las partes vinculadas determinadas, las cuales incluirán transacciones que involucren ingresos, costos y gastos, así como también saldos en pasivos y activos involucrados. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el trabajo de la realización del estudio de precios de transferencia que ustedes solicitan y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestro estudio de precios de transferencia con el objetivo de determinar los ajustes que se consideren pertinentes en las transacciones analizadas con partes vinculadas. Al finalizar el estudio se entregará el informe respectivo, donde se presentaran los ajustes determinados.

El estudio de precios de transferencia se llevará a cabo de conformidad con la normativa técnica emitida por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y los requerimientos establecidos en el Código Tributario Salvadoreño. Por lo cual se realizará la planificación y ejecución del estudio de precios de transferencia respetando en todo momento el marco técnico legal vigente en El Salvador.

Debido a las limitaciones inherentes que pueden existir en el desarrollo del estudio de precios de transferencia, junto con las limitaciones inherentes al acceso y la recolección exhaustiva de toda la información del mercado, existe un riesgo inevitable de que puedan no considerarse el cien por ciento de toda la información del mercado aun cuando el estudio este planificado y ejecutado de acuerdo con las normas técnicas y legales establecidas.

Al efectuar nuestras valoraciones de los riesgos asociados a la actividad y sector económico de la empresa, tenemos en cuenta las políticas de control interno relevantes que la empresa pone en práctica para minimizar dichos riesgos a un nivel aceptable, y de esta manera diseñar los procedimientos

adecuados que lleven a la realización eficiente del estudio, aclarando expresamente que el trabajo se basa en la determinación del precio de transferencia y no es lo equivalente a una auditoría de precios o determinación de costos de producción, sino la determinación estadística del rango de mercado para dar cumplimiento a la condición de tributación de las operaciones con sujetos vinculados a precios de mercado establecidos por el Código Tributario.

Por lo tanto, se necesita de la colaboración de la administración en lo referente al acceso a la información y a las personas que se requiera, y evitar de esta manera el riesgo de realizar conclusiones equivocadas y en tal sentido brindar un servicio de calidad. Todo requerimiento de información, entrevistas y acceso a documentos legales se hará por escrito, gozando del derecho de confidencialidad puesto que las normas de ética y legales de la profesión de la Contaduría Pública así lo demandan.

El costo total del estudio de precios de transferencia será de \$ 00,000.00 dólares de los Estados Unidos de Norte América, el cual incluye IVA y será facturado en 4 cuotas de igual valor por \$0,000.00 dólares de los Estados Unidos de Norte América, conforme se desarrolle el estudio según el plazo antes mencionado.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante la realización de nuestro estudio.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos en ella expresos, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

Sello

Audit & Consulting, S.A. de C.V.

F. Magda Lorena Ortiz de Beltrán
Socia

3.3.2 Planificación

➤ Requerimientos de información al cliente.

El objetivo primordial del requerimiento de información inicial, es para obtener un mayor entendimiento de la situación tributaria del contribuyente y de sus relaciones económicas entre sus partes vinculadas, de esta manera, obtener información precisa de los contactos, de consultas directas sobre cuestiones importantes que puedan ver afectados de alguna manera los precios de los bienes y servicios, que presta la empresa desde un nivel adecuado de gerencia. En tal sentido alguno de los requerimientos de información que primordialmente debe solicitarse, a continuación, se listan algunos:

- Documentos de información del grupo empresarial.
- Estructura de la organización del grupo.
- Importancia del grupo en la industria.
- Información financiera del grupo.
- Identificación de las funciones.
- Identificación de bienes, servicios y actividades productivas.
- Identificación de operaciones extraordinarias.
- Examen de la información administrativa.

EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE REQUERIMIENTO DE INFORMACION.

I- GENERALIDADES DEL CONTRIBUYENTE.

• Nombre, Denominación o Razón Social del Contribuyente:	
• Dirección casa matriz:	
• Teléfono:	
• Dirección de Sucursales:	
• Teléfonos de sucursales:	
• Página Web del contribuyente.	
• Correo electrónico de Contacto	

NOTA: Por favor adjunte fotocopia u escaneo de la tarjeta del IVA y del NIT.

II- DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES:

• Actividad Económica principal (Según tarjeta de IVA)	
• Actividad Económica Secundaria.	
• Actividad Económica según escritura de Constitución o Modificación	

NOTA: Detalle la proporción porcentual de la operatividad de cada una de sus actividades económica.

III- DE LOS AUDITORES Y ABOGADOS DEL CONTRIBUYENTE.

Nombre, Denominación o Razón Social del auditor fiscal y N° de autorización según credencial del CVPCPA.	
Nombre, Denominación o Razón Social del auditor externo y N° de autorización según credencial del CVPCPA.	
Nombre, Denominación o Razón Social del o de los abogados.	

NOTA: Por favor adjunte copia o escaneo de inscripción en el registro de comercio del nombramiento del auditor externo y formular F XXX del nombramiento del auditor fiscal de ejercicio. XXXX.

IV- DEL SISTEMA CONTABLE.

El marco técnico utilizado para la preparación de sus estados financieros es:	a) NIIF para las Pymes <input type="checkbox"/> b) IFRS FULL <input type="checkbox"/> c) OTRO: <input type="checkbox"/> Especifique. _____ _____
¿Cuál es el nombre del software o programa informático utilizado para llevar la contabilidad?	

V- DE LOS SUJETOS RELACIONADOS

¿Pertenece a un grupo o conglomerado económico multinacional? SI____, NO _____, si su respuesta es afirmativa, por favor indique en que calidad del grupo o conglomerado actúa (Matriz, subsidiaria, Sucursal, Filial, Negocio conjunto, Asociada) _____.

Liste los nombres de los sujetos relacionados con los que realiza transacciones u operaciones que estén comprendidos dentro el alcance del artículo 199-C del Código Tributario.

a) Sujetos relacionados con domicilio en EL Salvador.

Nombre	Relación económica que los vincula/Operación

b) Sujetos relacionados con domicilio en el exterior.

Nombre	Relación económica que los vincula/Operación	País de domicilio

VI- OTRAS GENERALIDADES DE IMPORTANCIA.

- ¿Es beneficiario de algún tipo de incentivo Fiscal? _____, si su respuesta es positiva, por favor adjunte copia u escaneo de la resolución del Ministerio de Hacienda donde se le otorgo el beneficio.
- Mercado en el que realiza sus operaciones:
 - a) Mercado nacional _____ b) Mercado Exterior _____ c) Ambos mercados _____
- Anexe un detalle de los tipos de bienes que comercializa y/o los servicios que presta.
- ¿Posee activos intangibles que sean comercializado? _____.

- Si su respuesta a la interrogante anterior fue SI, por favor describa:

El tipo de operación que realiza con el intangible	Nombre del Sujeto con quien lo comercializa	NIT (Cunado aplique)	Domicilio del sujeto.

- ¿Es cotizante en la bolsa de valore? SI _____ NO _____, si su respuesta es sí, por favor conteste ¿En cuál bolsa de valores cotiza? _____. Explique cuál es el tratamiento fiscal que se les da a los rendimientos obtenidos de estas operaciones.

- ¿Posee depósitos en el exterior? _____. Explique cuál es el tratamiento fiscal que se les da a los rendimientos obtenidos de estas operaciones.

- Por favor conteste: ¿Tipos de documentos que utiliza y que han sido debidamente autorizados por el Ministerio de Hacienda?

- CCF _____
- FACTURAS _____
- FACRUTAS DE EXPORTACIÓN _____
- NOTA DE DEBITO _____
- COMPROBANTE DE RETENCIÓN _____
- NOTA DE CREDITO _____
- NOTA DE REMISIÓN _____
- TIQUETE _____
- FORMULARIO UNICO _____
- FACTUA SIMPLIFICADA _____
- OTROS (especifique) _____

- Anexe una conciliación de sus ingresos declarado para efectos del IVA, PAGO A CUENTA, INGRESOS CONTABLES con los ingresos presentados en la declaración del impuesto sobre la renta de los últimos tres ejercicios fiscales.

- Explique por qué realiza diferimiento de ingresos o de utilidades. _____

- Describa la política de crédito que posee la empresa. _____

VII- DE LOS PRINCIPALES CLIENTES Y PROVEEDORES.

Complete el siguiente cuadro aplicado sobre los primeros 10 clientes más importantes:

Nombre	NIT(Cuando aplique)	Domicilio	Tipo de Crédito	Principales productos o servicio que comercializa

Complete el siguiente cuadro aplicado sobre los primeros 10 proveedores más importantes:

Nombre	NIT(Cuando aplique)	Domicilio	Tipo de Crédito para pagarle	Principales productos o servicio que comercializa

- Detalle los medios de pagos utilizados en las operaciones del negocio.

○ _____

○ _____

○ _____

○ _____

- Describa el tratamiento financiero y fiscal asociado a las pérdidas o mermas que se producen de sus procesos industriales o comerciales.

- ¿Realiza o presta servicios mediante Outsourcing o algún otro tercero? _____ si la respuesta fue si detalle.

NOMBRE	NIT	ACTIVIDAD

- ¿Posee estudios de precios de transferencia anteriormente realizados? _____

Si su respuesta fue afirmativa conteste:

- ¿Cuál es el nombre de la firma quien elaboró el/los estudios de precios de transferencia?

_____.

VIII- DE LOS INVENTARIOS

Complete el siguiente resumen. (Solo si posee inventarios)

Nombre del Inventarios	Montos	Método de valuación.

- Detalle en de manera precisa en que operaciones efectúa la retención del 13% IVA.

- Detalle en de manera precisa en que operaciones efectúa la percepción del 1% IVA.

Elaborado por: _____

Fecha: _____

Revisado por: _____

Fecha: _____

3.3.3 Ejecución del estudio

➤ **Descripción del cliente.**

- Se realizará un análisis global de los aspectos legales, organizativos, vínculos y otros.
- Para la elaboración del manual se desarrollarán ejercicios relacionados a la empresa. En este caso la empresa analizada es Alquileres San Juan, S.A. de C.V., empresa dedicada a prestar servicios de alquiler de locales y que pertenece a un grupo empresarial que celebran transacciones intragrupalas.

Elaboración de cuestionarios.

- Para la elaboración de cuestionarios éstos deben ser adecuados, para lo que se pretende investigar y a las áreas necesarias para determinar los precios de transferencia.
- Los cuestionarios pueden ser los siguientes: análisis funcional, análisis de riesgos asumidos.

EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE ANÁLISIS FUNCIONAL.

ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

ANÁLISIS FUNCIONAL.

OBJETIVOS DEL CUESTIONARIO:

- Conocer las áreas funcionales de la empresa.
- Identificar los vínculos comerciales de las partes relacionadas de la empresa.

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
1	<u>ACTIVIDAD ECONOMICA</u>		
1.1	¿Qué tipo de producto comercializa?		
1.2	¿Cuál es la actividad principal?		
1.3	Describe el proceso productivo		
1.4	Estructura organizativa de la empresa (organigrama)		
1.5	Detalle las instalaciones de la empresa.		

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
1.6	Descripción de patrimonio en acciones.		
2	<u>Estrategia de las partes relacionadas.</u>	Es decir mencionar la estructura organizativa, los lineamientos de los negocios entre partes relacionadas.	
2.1	¿Quién es el responsable de la definición de la estrategia corporativa?		
2.2	¿Quién ejecuta los lineamientos de la estrategia corporativa?		
2.3	¿Quién ejecuta el desarrollo de la marca?		
2.4	¿Quién es el responsable del fortalecimiento de la marca en el mercado?		
3.	Administración y finanzas	Esta parte incluye la administración de los valores, cobertura cambiaria, relaciones entre inversionistas, financiamiento de las operaciones, pronósticos de los flujos de efectivo.	
3.1	¿Cuál es la fuente de financiación de la compañía?		
3.2	¿Cómo se cubren las necesidades de capital, con préstamos o fondos propios de la compañía?		
3.3	Se obtienen préstamos entre partes vinculadas ¿tienen cargos por intereses?		
4	<u>Sistemas de información</u>		
4.1	¿Cuál es el nombre del sistema de información que utiliza la compañía?		
4.2	¿Cuál es el nombre de la empresa con el que se adquirió?		
4.3	¿Qué tipo de información proporciona a la administración de la compañía?		
4.4	¿Realizan auditorías de control interno informático?		
<u>5</u>	<u>Estructura legal</u>		

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
5.1	¿Cuenta con abogados para atender a las cuestiones legales?		
5.2	¿Quién designo la estructura legal y de quien depende?		
6	<u>Recursos humanos</u>	Describir las áreas o departamentos, así como las políticas para la selección y contratación de personal.	
6.1	¿Cuántas personas trabajaron para la compañía durante el ejercicio fiscal xxx?		
6.2	¿Capacita al personal? ¿Con cuanta regularidad? ¿Dónde y quien las imparte?		
6.3	¿Cuándo capacita al personal, cuales son los aspectos que los dirigen?		
7	<u>Compras</u>	Identificar la calificación de proveedores, recepción de los bienes adquiridos, control de calidad de la mercadería, y los procedimientos para la llegada de mercadería adquirida.	
7.1	¿Cuáles son sus principales proveedores? Clasificarlos si son vinculados o independientes y especificar el porcentaje de compras que realiza cada uno.		
7.2	¿Cuál es la actividad económica que realizan sus proveedores?		
7.3	¿Quién califica y determina los proveedores?		
7.4	¿Quién efectúa la negociación de los precios?		
7.5	¿Cuál es el plazo que se otorga a los proveedores para cancelar las operaciones comerciales?		
7.6	¿Cuáles son los parámetros para determinar el volumen de compras? (control de inventarios, programación de pedidos)		
7.7	¿Se firman contratos con los proveedores?		

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
7.8	¿Existen especificaciones predeterminadas para la adquisición de productos? ¿Quién los establece?		
7.9	¿Quién asume los costos de fletes, los seguros y garantías?		
8	<u>Control de calidad</u>	Se enfoca en la realización de pruebas de control de calidad de los insumos, materias primas, trabajo y el proceso productivo para la obtención del producto terminado.	
8.1	¿Quién determina los estándares de calidad de los productos y procesos?		
8.2	¿Cuenta la entidad con áreas específicas para el desarrollo de control de calidad de los productos, o contrata a terceros para la verificación de los mismos?		
8.3	¿Cuál es el proceso para realizar este control?		
8.4	¿Quién paga los costos que se incurren realizar el proceso de control de calidad?		
8.5	¿Se obtienen garantías de los productos que se adquieren de los proveedores?		
8.6	¿Según los estándares de calidad que tiene la empresa, cual es la cantidad de producto que se tiene como desperdicio?		
9	<u>Publicidad y marketing</u>	Son aquellas que se encuentran orientadas a captar la atención de los consumidores hacia los productos o servicios que presta la compañía.	
9.1	¿Desempeña funciones de marketing o publicidad?		
9.2	¿Cuenta con un área que se dedica a ello?		
9.3	¿Qué tipo de publicidad efectúa? (radio, televisión, periódicos, revistas)		

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
10	<u>Ventas y logística</u>	En este caso se incluyen la colocación de los productos o servicios en el mercado, la determinación de sus precios así como la logística de entrega del producto terminado.	
10.1	¿Quiénes son los principales clientes de la compañía, cuál es su actividad principal y cuál es el mercado en el que operan?		
10.2	¿Quién ejecuta las funciones comerciales?		
10.3	¿Quién desarrolla las relaciones comerciales con los clientes actuales y potenciales?		
10.4	¿Cuáles son las condiciones de venta?	Es decir el plazo que se otorga como promedio para cancelar las operaciones comerciales	
10.5	¿Cómo se fijan los precios y en que moneda?		
10.6	Para la determinación de los precios: ¿se toman en cuenta los precios de los productos similares? ¿Se llevan a cabo diferentes políticas para fijar precios en caso de ventas a compañías vinculadas o clientes importantes?		
10.7	¿Cuáles son los principales canales de distribución de ventas?		
10.8	¿Qué porcentaje de las ventas se realiza en dólares?		
10.9	¿Cómo se distribuye el producto?		
10.10	¿Cuáles son los tiempos de entrega?		
11	Servicios postventa-garantía-instalación	Estos incluyen el soporte técnico y la capacitación sobre las funcionalidades de los productos de la compañía.	
11.1	¿Desarrolla algún tipo de servicio postventa?		
11.2	¿Quién otorga dicho servicio?		
11.3	¿Quién asume el costo del servicio?		
11.4	¿Tienen garantía los productos de la		

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
	compañía?		
11.5	¿Cuáles son los términos de la garantía?		
11.6	¿Quién es el responsable de cumplir con los requisitos para dar lugar a la garantía?		
11.7	¿Quién asume los costos?		

Elaborado por: _____ Fecha: _____
 Revisado por: _____ Fecha: _____

b. Antecedentes legales.

En esta etapa, se estudiarán las relaciones legales entre compañías, por medio de los pactos sociales y leyes específicas de las cuales la analizada sea sujeta, por la naturaleza de su giro, ubicación y actividad económica; también se conocerán aspectos particulares con respecto al mercado, al producto y a la evolución de los productos y servicios.

c. Estructura organizativa e identificación de actividades funcionales, personal clave, reputación comercial.

En esta parte, se conocerá a profundidad la entidad, en lo que se analizará como se toman las decisiones relacionadas al puesto que desempeñan, según el organigrama organizacional, la fijación de los precios, las estrategias de mercado que implementan y el nivel de flexibilidad acorde a las necesidades que se presenten, según el momento en que se realizan; así como, el nivel de influencia de los miembros de la estructura de la empresa en la determinación de los precios.

d. Entorno económico.

En esta parte se pretende conocer los factores en los que la empresa presenta vulnerabilidades, así como las fortalezas del entorno en el que se desenvuelve en el que se ven afectadas las políticas del Estado, así como la influencia de las decisiones empresariales y la competencia. Por lo que se deben de tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- Internacional

- Nacional-situación económica
- Exportaciones
- Importaciones
- Finanzas públicas
- Ámbito financiero
- Economía agropecuaria

e. Identificar:

Se deben de conocer todos los aspectos que rodean al negocio y las transacciones que se dan en el momento de su comercialización, por lo que se tienen que tomar en cuenta los siguientes aspectos.

- Competencia.
- Proveedores.
- Clientes.
- Porción del mercado.
- Factores anormales que afecten el negocio.
- Métodos y políticas operativas.
- Instalaciones
- Procesos específicos del negocio que son clave.
- Susceptibilidad por cambios en comportamientos de clientes.
- Estratificación de clientes y proveedores.
- Riesgos del negocio.
- Evaluación de las políticas del estado.

f. Obtención de bases de datos internas, contratos y documentos de entrevistas por unidades funcionales.

Para la búsqueda de comparables externos es necesario, la adquisición de una licencia de uso de base de datos, para la obtención de la información. En la actualidad, existen diversas bases de datos que permiten, analizar la información financiera, descripción del negocio de innumerables compañías públicas y privadas tanto a nivel latinoamericano como mundial.

En estas bases de datos, es posible localizar comparables con información relativa a sus negocios, grado de vinculación, su volumen, sus ingresos, su número de empleados, así como infinidad de ratios entre otros factores importantes requeridos por la OCDE.

Las bases de datos son una fuente de información habitual. Estas bases han sido creadas por editores que recopilan la contabilidad presentada por las sociedades ante los órganos administrativos competentes y las que presentan en formato electrónico, lo que permite realizar búsquedas y análisis estadísticos. (económico, 2010, pág. 39)

Entre las bases de datos mayormente utilizadas en la búsqueda de comparables se tienen las siguientes:

Bases de datos comerciales:

- COMPUSTAT: (USA SEC, sobre empresas americanas y canadienses cotizadas)
- AMADEUS: (Europa)
- ORIS (50 mil compañías, 22 Europa, 17 mil EEUU, 6 América Centro y Sur, 5 Surestes Asia, 250,000 África, 55,000 Oceanía, 250,000 Cotizadas, 30,000 bancos, 8,000 aseguradoras.
- OSIRIS: Mundial 57,000 compañías cotizadas y mayores no cotizadas.
- BANKSCOPE: 29,000 bancos a nivel mundial: ratios, ratings, informes económicos.
- ISIS: 8,600 Compañías de seguro.

Bases de datos de transacciones

- COMPUSTAT (US SEC, relativa a transacciones financieras y otras transacciones)
- LOAN CONNECTOR(Standard&Poors) (Thomson Reuters)
- EDGAR: "Royaltystat y Royaltsource"
- MORNINGSTAR entre otras.

Bases de datos sobre operaciones financieras

- Deal Scan: es una base de datos proporcionada por Loan Pricing (LPC), incluye los Estados Unidos, Europa, Medio Oriente, África, América Latina y Asia. Web Deal Scanen la base de datos histórica de LPC sobre términos y condiciones de contrato de

220,000 préstamos, bonos y colocaciones privadas de alto rendimiento en todo el mundo.

- Loan Connector: es una plataforma de distribución basada en internet que es la fuente líder en el mercado global para noticias en tiempo real e histórico, datos y análisis en los mercados de préstamos sindicados y contiene información de todo el mundo. Es utilizada diariamente por miles de agentes en el mercado de crédito porque les proporciona la información clave que requieren para tomar importantes decisiones de negocios.

Bases de datos sobre transacciones de transmisión y cesión de intangibles.

- Royalt Stat: es una base de datos por suscripción que informa sobre las tasas de regalías y contratos de licencia compilada a partir de la US Securities and Exchange Commission (SEC). Esta base de datos también proporciona información sobre contratos de servicios.
- Royalt Source: es una base de datos de búsqueda de operaciones de venta de marcas y tecnologías y de concesión de licencias.
- KTMINE: es una base de datos que proporciona información sobre las transacciones de cánones y contratos de licencia (uso) y sobre transmisión de intangibles. Estas bases de datos contienen información detallada de unos 32,000 acuerdos de licencia y 6,000 acuerdos de servicios. (CIAT, INFORMACIÓN CONTENIDA EN LAS BASES DE DATOS COMERCIALES Y DE TRANSACCIONES UTILIDADES, 2012)

g. Identificación de las transacciones con sujetos relacionados.

En esta etapa, se deben de identificar y clasificar las transacciones de acuerdo al nivel de importancia, para realizar el estudio y éstas deben ser específicamente las que se realizan con sujetos relacionados.

h. Determinación de la importancia material.

Esta debe de determinarse de manera general, ya que no se puede realizar el estudio de cada transacción debido al coste que implicaría realizarlo.

Existen circunstancias en las cuales hay productos que poseen un mayor índice de ventas por temporadas, lo que incide para poder determinar su precio, así como la existencia de productos sustitutos que altere la elección de los clientes

Al realizar dicho análisis y tener previamente identificadas las transacciones con los sujetos relacionados y su materialidad, se obtendrá una mejor apreciación de la influencia de los relacionados, para la fijación de los precios. Por lo que se deberá de realizar una identificación específica, de las transacciones que realiza la entidad, para asignar el método que se acople más a las necesidades de la entidad.

3.3.4 Análisis económico

Esta etapa del estudio de los precios de transferencia, es la más importante, para que ésta sea fiable se debe tener una adecuada recopilación de información, tener un amplio conocimiento de las operaciones que realiza la empresa, bajo el principio de plena competencia, por lo que, al analizar económicamente las transacciones, se podrá determinar en donde se estimaran efectos económicos en términos de impuestos complementarios, pagos indebidos, así como la doble tributación. (Mejía, 2013, pág. 253)

Para la elaboración del análisis económico se deben de tener presente las siguientes circunstancias:

a. Factores determinantes de comparabilidad

Los factores que son importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen. (OCDE O. p., 2010, pág. 56)

Para ello se deben de tener en cuenta una serie de factores que determinan la comparabilidad de los bienes o servicios, los cuales se mencionan a continuación:

- **Cláusulas contractuales:** En las operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que normalmente rigen las relaciones entre empresas independientes. (OCDE O. p., 2010, pág. 61)

Actualmente, la información relativa a las condiciones contractuales de operaciones no vinculadas potencialmente comparables puede ser limitada, o inaccesible, especialmente cuando el análisis se apoya en comparables externos. La importancia de la falta de información en el análisis de la comparabilidad depende del tipo de operación analizada y del método de determinación del precio de transferencia utilizado. (OCDE O. p., 2010, pág. 61)

- **Circunstancias económicas:** Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados. Para poder lograr la comparabilidad se debe identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios alternativos disponibles.

Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; el nivel de mercado; la fecha y el momento de la operación, todo lo anterior determinarán si las diferencias en las circunstancias económicas inciden

significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos de tales diferencias.(OCDE (. p., 2010, pág. 62)

- Estrategias de mercado, se hace necesario estudiar las estrategias de mercado para la determinación de la comparabilidad con el fin de fijar los precios de transferencia. Estas atienden un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos así como cualesquiera otros factores que influyen en la gestión cotidiana de la empresa. Puede ser necesario tener en cuenta estas estrategias empresariales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes.(OCDE (. p., 2010, pág. 63)

Una estrategia de mercado puede ser de penetración y esta ser la razón específica del por qué los precios no se comportan de manera similar a los de la competencia. Una empresa no puede operar de manera permanente, estas lo hacen hasta que se realiza su objetivo en el mercado. Las gestiones que se impulsan contra la competencia, en una estrategia de penetración a un mercado, puede significar aparentemente que brinda mejores ventajas, con las mismas condiciones, sin embargo, el objetivo puede ser de desestabilización de la competencia, aun cuando esté dispuesto a absorber pérdidas. (Mejía, 2013, pág. 142)

Según el marco conceptual de la OCDE, establece que las estrategias de mercado, como una variable válida en la búsqueda de la comparabilidad de los bienes y servicios. Lo cual es un factor que varía según la empresa, esta puede ser el resultado de las fuerzas del mercado.

Una estrategia que las empresas utilizarían es de conseguir presencia en el mercado, lo cual puede conllevar a que los precios presenten una baja, lo que permitirá la penetración en detrimento de un competidor fuerte establecido. (Mejía, 2013, pág. 143)

b. Análisis funcional

El análisis funcional como la técnica para el entendimiento de las transacciones económicas entre partes vinculadas permite conocer el nivel de comparabilidad, ya que cuando una empresa asume la función operativa se espera que genere valor agregado importante. La función asumida involucra el uso de activos y por consiguiente el asumir riesgos. (MEJÍA, 2013, pág. 133).

Este análisis es elemental para encontrar los comparables de las transacciones, puesto que el análisis funcional, no es nada más que conocer y comprender como funciona la empresa analizada, cuáles son sus mecanismos de ventas, selecciones de clientes, políticas, transacciones que realiza con no relacionados, procesos y procedimientos funcionales en determinadas áreas que sean claves conocer para el desarrollo del estudio.

El análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación. También este considerara el tipo de activos utilizados, tales como instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, activos financieros, etc., y la naturaleza de los mismos.

Las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos, que no pueden ser objeto de un ajuste apropiado. Los riesgos que deben considerarse comprenden los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costes de los factores de producción y en los precios de los productos; los de ganancias o pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, los riesgos crediticios, etc. (OCDE (. p., 2010, págs. 58,59)

Análisis de riesgos y de activos involucrados.

Este factor es esencial para conocer las razones de determinar los precios, pues es de suma importancia realizar un análisis de las transacciones y de los riesgos que la empresa asume con el desarrollo de éstas. Conocer de primera mano, que tipo de activos involucra en sus operaciones para poder llevar a cabo su giro u actividad económica.

EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE ANÁLISIS DE RIESGOS.

A continuación, se presenta un cuestionario, el cual es una herramienta de gran utilidad para conocer los riesgos involucrados en la actividad económica de la empresa analizada; debido a que cada una de las preguntas sirven para profundizar sobre los riesgos asumidos por la empresa.

Por lo tanto, el consultor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de las afirmaciones o negaciones que la administración de la empresa realice de cada una de las interrogantes, todo para poder facilitar el conocimiento de la empresa y así mismo de llevar a cabo una realización apropiada del estudio.

OBJETIVOS:

- Conocer los diferentes riesgos que la empresa enfrenta en el desarrollo de las actividades funcionales de la empresa.
- Establecer vinculaciones que puedan existir con las partes relacionadas en referencia a los riesgos que se asumen.

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
1	<u>RIESGOS DEL MERCADO</u>	Los riesgos de mercado están referidos a las condiciones de ventas que la empresa enfrenta como resultado de la competencia en el libre mercado, adversidades de demanda de productos y servicios, entre otros.	
1.1	¿Cuáles factores que caracterizan al mercado pueden afectar a la empresa?	Se debe evaluar las condiciones de adversidad, los productos que podrían ser sustitutos y también a la competencia.	
1.2	¿Cuáles y que tan significativos son los riesgos de mercado que la empresa enfrenta?	Se deben listar los riesgos detectados y evaluar el impacto que estos representan.	
1.3	¿El mercado posee una estabilidad razonable o presenta un comportamiento volátil?	Esta interrogante está enfocada a volúmenes de ventas y sus precios.	

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
1.4	¿Cuáles son las principales características del sector de mercado en el que la empresa opera?	Se debe analizar el sector productivo al que la empresa está inmersa e identificar las características del mismo.	
1.5	¿Qué tan competitivo es el sector de mercado?	Identificar a los principales competidores indicando la proporción porcentual que tiene cada uno de ellos en el mercado.	
1.6	¿La empresa es fijadora o tomadora de precios en el sector de mercado en el cual opera?	Esto es referido a si la empresa fija sus precios, es decir produce bienes, o solo toma el precio por ser solo comercializadora.	
2	<u>RIESGOS DE CRÉDITO</u>	Éste riesgo se refiere a la condición adversa de las ventas efectuadas al crédito, puesto que hay un porcentaje que la empresa asume en caso de incobrabilidad de las mismas.	
2.1	¿Cuáles son las políticas bajo las cuales la empresa concede créditos a sus clientes?	Se valora en plazo que se conviene, los montos máximos del crédito y los parámetros evaluados para ceder un crédito.	
2.2	¿Existen circunstancias que la empresa tenga diseñadas para categorizar a sus clientes?	Esto puede ser de acuerdo el record crediticio, volúmenes de ventas etc.	
2.3	¿Cuándo se presenta una incobrabilidad, quien asume ese costo?	Ya sea si parte lo asume el agente de ventas, la empresa en su totalidad.	
2.4	¿El riesgo de crédito puede reducirse mediante el análisis de las características financieras de los clientes?	Por factores financieros puede aumentar la probabilidad de cobro efectivo de los créditos.	
2.5	¿Cuáles medidas implementa la empresa para disminuir a un porcentaje aceptable la incobrabilidad de sus créditos?	Las políticas de gestión de cobros.	

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
2.6	¿La empresa pone una carga financiera a sus clientes por incumplimientos de fechas de pagos?	Es decir que si hay pagos fuera de tiempo la empresa cobra algún interés o recargo.	
2.7	¿Existen créditos otorgados a largo plazo a partes relacionadas?	Se debe indagar en esta cuestión para ser considerada en el análisis del estudio.	
2.8	Si existe la condición de la pregunta anterior, ¿Los contratos convenidos entre estas partes poseen cláusulas que limiten el riesgo de crédito?	Determinar si los convenios entre dichas partes tienen condición igual o diferente de las que podrían celebrarse con una empresa particular.	
2.9	¿Qué tan significativo es el riesgo descrito en la pregunta anterior?	Valorar el riesgo de crédito que puede existir en una transacción con una vinculada.	
3	<u>RIESGO DE EXISTENCIAS DE BIENES DE CAMBIO</u>	Este riesgo es asumido por la empresa cuando posee volúmenes altos en existencias, susceptibles de sufrir un deterioro ya sea por merma, temporadas u otros factores que puedan acontecer en el entorno de la empresa.	
3.1	¿El inventario tiene algún tipo de obsolescencia o caducidad?		
3.2	¿De existir la condición anterior, quien asume esa pérdida?		
3.3	¿La empresa considera un porcentaje de reserva por obsolescencia?		
3.4	¿La empresa realiza algún control del inventario?		
3.5	¿Cuáles son estos controles?		
3.6	¿Dónde están establecidos los almacenes de inventario?		
3.7	¿Cuál es la rotación del inventario?		
3.8	¿Las mercaderías embodegadas cuentan con un seguro?		

N°	INTERROGANTES	COMENTARIOS	REF.
4	<u>RIESGOS CAMBIARIOS</u>	Este riesgo surge por fluctuaciones cambiarias de la moneda en mercado internacional, para operaciones que han sido pactadas en moneda extranjera.	
4.1	¿Cuál es la moneda en la cual cancela y documenta las transacciones con sus clientes?		
4.2	¿Quién asume el riesgo cambiario?		
4.3	¿La empresa ha contratado un seguro que cubra el riesgo cambiario en el presente ejercicio?		
4.4	¿Qué medidas implementa la empresa para poder reducir significativamente este riesgo?		
5	<u>RIESGO DE PRODUCTO</u>	Este riesgo surge cuando la empresa ofrece productos o servicios que no satisfacen las expectativas de los clientes, o no puede surtir los volúmenes demandados, o el comportamiento de ventas es distinto del que se proyectó.	
5.1	¿La empresa ha adquirido algún seguro que cubra este tipo de situaciones?		
5.2	¿Qué tan significativo es este riesgo?		
5.3	¿Con frecuencia la empresa está investigando en la creación o comercialización de nuevos productos?		

Elaborado por: _____

Fecha: _____

Revisado por: _____

Fecha: _____

Identificación y aplicación de ajustes de comparabilidad.

Existen factores determinantes de la comparabilidad de las transacciones que son objeto de estudio, que al no evaluarlos con debida precaución y el adecuado tratamiento según sea el caso, se podrían llegar a tener errores, que no sean aceptables para la Administración Tributaria. En el método del precio comparable no controlado es una parte importante y esencial la comparabilidad.

Para determinar los ajustes de comparabilidad se debe de tomar muy en cuenta el análisis funcional en dos aspectos, la función de ventas y la función de distribución.

Las diferencias que sean identificadas y sean relevantes deberán ser ajustadas, para que estas tengan un nivel de comparabilidad muy alto y sean fiables.

En las cláusulas contractuales, se debe buscar un conjunto de acuerdos formales e información de negociación de un bien o servicio determinado, que estos sean comparables las relaciones con terceros y con vinculados. (MEJÍA, 2013, pág. 254)

Este proceso es exhaustivo, debido a que las situaciones analizadas (independientes) se deben de acercar a las transacciones (vinculadas) que se estén analizando, no todas las transacciones están asociadas a un contrato, pero si se analiza los comportamientos empresariales, se puede asumir un contrato de hecho. (MEJÍA, 2013, pág. 254)

La necesidad de ajustar los comparables y la exigencia de precisión y fiabilidad se subrayan en las Directrices de la OCDE en distintas ocasiones, así como en la aplicación general del principio de plena competencia, más específicamente, en el contexto de cada método.

En concreto, ser comparable significa, que ninguna de las posibles diferencias existentes entre las situaciones objeto de comparación puede influir significativamente en la condición examinada metodológicamente, o que pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de tales diferencias. (OCDE (. p., 2010, págs. 145, 146)

Las Directrices de la OCDE describen los siguientes tipos de ajustes de comparabilidad.

- a. Los que buscan a la consistencia contable, con lo que se busca eliminar los diferentes criterios entre operaciones relacionadas, así como las que se efectúan en condiciones de plena competencia.
- b. La segmentación de datos financieros que permiten eliminar las operaciones no comparables

- c. Los ajustes efectuados por razón de diferencias en el capital, funciones, activos y riesgos.

Los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo si) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo.

Determinación y justificación del método a utilizar

Para la elección del método, estas deberán estar justificadas según los fundamentos de la OCDE, por lo cual, se deberá indagar en la naturaleza de la transacción analizada y la preferencia sugerida en la aplicación de los métodos, lo que depende del acceso a la información que se posea, es decir, la información con la que se cuente, será parte clave para escoger el método apropiado para analizar dichas transacciones.

La selección de un método de determinación de precios de transferencia de acuerdo a las directrices de la OCDE aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado envista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas).

No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas. (OCDE O. p., 2010, pág. 74)

El método del precio libre comparable es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que el vendido entre dos empresas asociadas. (OCDE O. p., 2010, pág. 80)

Búsqueda y documentación de comparables

Se desarrolla una metodología de búsqueda, que puede ser con la información que la empresa cuente, el mercado de las empresas similares a la que se le realiza el estudio que puede utilizar datos ya sean internacionales y comparables externos, se deberá estudiar cuidadosamente para determinar cuál es el de mayor cercanía para ser utilizado como comparable.

Determinación de rangos estadísticos, evaluación de los rangos intercuartílicos y las conclusiones por transacción evaluada.

Al momento de tener la información de los comparables con respecto al método seleccionado y que será el aplicado, se procede al siguiente paso, que consiste en establecer los rangos de mercado que se consideren aceptables y se realizaran las conclusiones correspondientes. Así al evaluar los rangos intercuartílicos, permitirá inferir la situación de la transacción cuando esta se encuentre tabulada. En la conclusión lo que se busca, es obtener una transacción sujeta a estudio, la cual puede que esté o no dentro del rango del mercado, depende es esta situación la propuesta de ajustes.

3.3.5 Informe y discusión

Es una etapa fundamental en el estudio de precios de transferencia, ya que es ésta donde se prepara el informe y éste debe contener un sumario de todas las conclusiones que resultaron del estudio en cuestión. La elaboración del informe del estudio, no es lo mismo que un informe de auditoría fiscal, puesto que el estudio únicamente tuvo como objetivo primordial la determinación estadística del precio de mercado y la determinación de ajustes para efectos de tributación, por lo tanto, en su informe, es este asunto la parte medular que debe tratarse y expresar los ajustes pertinentes que se hayan determinado.

Por lo tanto, la perspectiva del informe debe quedar bien plasmada puesto que este informe es responsabilidad del cliente (contribuyente obligado) y es quien deberá presentarlo ante la autoridad fiscal, si esta se lo requiere expresamente en futuras revisiones.

Puede ser conveniente la presentación de un informe borrador o un esbozo, que contenga preliminarmente los resultados del estudio con la finalidad de discutirlos con la administración y de esta manera, determinar puntos que requieran correcciones o simplemente hacer aclaraciones sobre las conclusiones documentadas ahí vertidas.

Luego de solventar dudas y aclaraciones ante la administración sobre el informe borrador, se procede a elaborar el informe final, para hacer entrega de éste al cliente, dicho informe debe tener cláusulas de uso restringido, puesto que por confidencialidad de la empresa analizada no debe ser distribuido masivamente.

También es importante incluir una serie de anexos al informe, con el objetivo de dejar documentadas claramente las conclusiones determinadas; estos anexos pueden incluir entre otros asuntos por ejemplo: criterios de selección, parámetros de comparabilidad, metodología estadística que se utilizó para determinar cuartiles, informaciones contables y financieras que se utilizaron en su elaboración, descripción del proceso de búsqueda de comparables y justificación de la elección del método utilizado.

Es necesario que de la mano de la entrega del informe final, se haga la entrega de una carta de salvaguarda, por parte de la empresa analizada, esto con el fin de salvaguardar y confirmar documentalmente que la empresa proporcionó de manera legal y apropiada información fiable y autentica, sobre la cual se basaron las conclusiones y ajustes determinados, puesto que debe asegurarse que no hubo ocultación de información relevante, que podría haber sido ignorada y que de haberla conocido, pudiese haber modificado totalmente las conclusiones determinadas.

A continuación, se presenta la estructura del informe borrador enviado al cliente previo a su emisión final para propósitos de una discusión final de aquellos aspectos importantes en los que la administración de la empresa evaluada este o no de acuerdo, en base a la información proporcionada.

EJEMPLO DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME

Carta de envió.

San Salvador, ____de _____ de 20XX

Junta General de Accionistas
San Juan S.A. de C.V.

Estimados accionistas:

A continuación, nos permitimos trasladarle el Informe borrador del Estudio de Precios de Transferencia.

Este informe es emitido a la Junta General de accionistas de San Juan S.A. de C.V., a efectos de proveer un resumen del análisis de las transacciones que la compañía efectuó 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 el ejercicio fiscal 2015, las cuales han sido identificadas conforme a la información proporcionada por parte de la administración de San Juan S.A. de C.V.

F. Magda Lorena Ortiz de Beltrán
Socio/a que remite en documento.

San Juan S.A. de C.V.
Estudio de precios de transferencia
Para el período fiscal terminado (31 de diciembre de 2015)

I. RESUMEN EJECUTIVO

A. Alcance y Objetivo

San Juan, S.A. de C.V. (El cliente) ha solicitado los servicios de AUDIT & CONSULTING, S.A. de C.V., para la elaboración y preparación de un estudio de precios de transferencia de las transacciones efectuadas con partes relacionadas ubicadas en El Salvador, durante el ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 2015, de conformidad con el artículo 62-A del Código Tributario, vigente en el ejercicio 2015. Para este informe AUDIT & CONSULTING, S.A. de C.V ha considerado la información financiera y descriptiva provista por la administración de San Juan, S.A. de C.V.

AUDIT & CONSULTING, S.A. de C.V basa su entendimiento sobre las funciones desarrolladas, riesgos asumidos y activos empleados por las diferentes entidades, en la información proporcionada por la administración de San Juan, S.A. de C.V junto a información de carácter pública disponible y fiable. Además, se toma de base las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE") aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias publicada en 1995, complementados en 1996 (con actualizaciones periódicas) y revisados en 2010.

En este estudio se ha desarrollado un análisis funcional para identificar y caracterizar las operaciones intercompañía que afectan a este estudio y las entidades involucradas en dichas transacciones. Con base en el análisis funcional, fue ha sido identificar las funciones desempeñadas, los activos empleados y los riesgos asumidos por San Juan, S.A. de C.V. en relación con las transacciones intercompañía bajo revisión.

Por último, se identificó el mejor método (Método del Precio Comparable no Controlado) para documentar las transacciones intercompañía de acuerdo a lo especificado en las normas salvadoreñas vigentes en materia de precios de transferencia.

B. Contenido

Operaciones sujetas a estudio

Durante el ejercicio 2015 San Juan, S.A. de C.V ha realizado las siguientes transacciones intercompañía:

Transacciones con empresa analizada

San Juan S.A de C.V. Concedió préstamo de \$50,000.00 a Marcela Abigail López para invertir en sus negocios de venta de artículos varios. A demás vendió 80 computadoras para distintos negocios de la accionista.

San Juan S.A de C.V Presta servicios de arrendamiento a San Miguel S.A de C.V (vende prendas de vestir y artículos usados de segunda mano.) A demás le vendió 70 computadoras.

San Juan S.A de C.V Vendió 95 computadoras a Cosmopolita ,S.A de C.V

Análisis

Después de realizar el análisis de la naturaleza de las operaciones de arrendamiento, venta de los equipos informáticos y del préstamo para capital de trabajo por parte San Juan S.A. de C.V. a sus accionistas, se consideró la aplicación del Método del Precio Comparable no Controlado para todas las transacciones.

De acuerdo con las características de las transacciones realizados por parte de parte San Juan S.A. de C.V. a partes relacionadas, se analizaron las circunstancias y de acuerdo con la información proporcionada por parte de la administración de San Juan S.A. de C.V., concluimos que se en las tres operaciones no se realizaron a precios de mercado debido en las tres transacciones analizadas sus precios transados están por debajo de rango de plena competencia.

C. Conclusiones

La aplicación del Método del Precio Comparable no Controlado para cada una de las transacciones analizadas, en el cual se determina el precio de mercado que se hubieran utilizado entre partes no relacionadas en transacciones comparables, se resume a continuación.

<i>Transacción analizada</i>	<i>Método</i>	<i>Precio pactado con relacionado</i>	<i>Cuartil</i>	<i>Cuartil</i>	<i>Cuartil</i>	<i>Comentario/ Análisis</i>
Arrendamientos de local	MPCNC	\$ 65.85 m ²	\$94.25 m ²	\$ 98.5 m ²	\$102.50 m ²	Fuera de rango de mercado
Venta de equipos Informáticos para la venta	MPCNC	Precio por computadora \$ 280; \$275 y \$269	\$ 340 c/u	\$ 350 c/u	\$ 365 c/u	Fuera de rango de mercado
Préstamo para capital de Trabajo.	MPCNC	Tasa de Interés anual 7.50%	8.63%	9.5%	11.10%	Fuera de rango de mercado

A partir del análisis realizado y con base en los hechos y circunstancias expuestas, puede considerarse que la selección y aplicación de las metodologías de precios de transferencia descritas en el presente informe, resultan ser las medidas más fiables para determinar que las operaciones intercompañía realizadas por San Juan S.A. de C.V, durante el ejercicio 2015, no se realizaron a precios de mercado de acuerdo con los comparables seleccionados y, por consiguiente no cumplen con el principio de plena competencia.

II. ANALISIS FUNCIONAL

A. Antecedentes del Grupo Empresarial

- a.1. Historia o panorama
- a.2. Estructura organizacional o societaria
- a.3. Línea de negocios y productos
- a.4. Otros aspectos relevantes

B. Funciones realizadas por el Grupo

C. Antecedentes del Contribuyente

- c.1 Historia o panorama
- c.2. Estructura organizacional o societaria

c.3. Línea de negocios y productos

c.4 Clientes

c.5. Competencia

D. Funciones realizadas por el Contribuyente

E. Riesgos Asumidos

F. Activos Utilizados

G. Transacciones Intercompañía

g.1. Arrendamientos de local

g.2. Venta de equipos informáticos

g.3.Financiamiento (préstamo para capital de trabajo)

III. ANALISIS DE MERCADO

H. Contexto Macroeconómico

I. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial

J. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local

K. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial

IV. ANALISIS ECONOMICO

L. Detalle y la cuantificación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados

M. Establecimiento de la estructura de precios de transferencia

m.1.Arrendamientos de local a compañías relacionadas.

m.1.1.Método de comparabilidad utilizado

m.1.2.Factores de comparabilidad utilizados

m.1.3.Elemento utilizado para ajuste

m.1.4.Resultado de la Evaluación.

m.2.Venta de equipos informáticos a compañías relacionadas.

m.2.1.Método de comparabilidad utilizado

m.2.2.Factores de comparabilidad utilizados

m.2.3.Elemento utilizado para ajuste

m.2.4.Resultado de la Evaluación.

m.3.Operaciones financieras, Préstamo otorgado por la empresa a su accionista.

m.3.1.Método de comparabilidad utilizado

m.3.2.Factores de comparabilidad utilizados

m.3.3.Elemento utilizado para ajuste

m.3.4.Resultado de la Evaluación



Audit & Consulting, S.A. DE C.V.

Contadores Públicos y Asesores Fiscales.



F. [Signature]

Magda Lorena Ortiz de Beltrán

Socia.

3.3.6 Fases posteriores

La fase posterior al estudio, se refiere al control de calidad del trabajo realizado y al resguardo de documentación; dicha documentación debe estar debidamente referenciada y archivada en un lugar apropiado, por un periodo mínimo de diez años, esto con la finalidad de que la firma de auditoría pueda utilizar dicho archivo, cuando la Administración Tributaria lo requiera como parte de investigaciones u auditorías del cliente.

Es conveniente, que una vez los papeles de trabajo estén ordenados y debidamente referenciados, como parte del control de calidad de los servicios prestados por la firma de auditoría, un revisor externo al grupo de trabajo que realizó el estudio, realice una inspección de los documentos, con el objetivo de constatar la comprensión de la relación que contienen los documentos que respaldan el estudio realizado.

EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE CONTROL DE CALIDAD DEL ESTUDIO.

ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

CONTROL DE CALIDAD Y AUTO REVISIÓN DEL ESTUDIO.

Con la finalidad de prestar un servicio de calidad es necesario proceder a realizar una auto revisión del estudio realizado, esto es conveniente que lo realice un sujeto externo del equipo de trabajo que realizó el estudio. Por lo cual en el siguiente programa se mencionan procedimientos de control de calidad del estudio los cuales deben ser aplicados en aras de evitar cualquier incongruencia o reducir el margen de errores a un nivel razonable.

N°	PROGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	REALIZADO POR	REF.	COMENTARIOS
1	Verificar y analizar la información que contiene el expediente del cliente, sus antecedentes y revisión de estudios anteriores si existiesen.	-		

N°	PROGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	REALIZADO POR	REF.	COMENTARIOS
2	Verificación de la realización de entrevistas y llenado de cuestionarios con la información del cliente, para la determinación de su actividad económica, conocer su operatividad, condiciones de compras y ventas, políticas de crédito y proveedores, entre otros.			
3	Verificación de la descripción de cada una de las siguientes actividades:			
	a) Operaciones de compra-venta de productos: descripción sobre las condiciones que pueden existir al momento de comprar y vender, descuentos por pronto pago, por volumen, transportes, seguros, fletes, embalajes, etc.			
	b) Operaciones de Prestaciones de servicios: El análisis de las condiciones y cláusulas establecidas en contratos, la forma en la que se reciben o se prestan dichos servicios. Identificar la existencia de dichas prestaciones.			
	c) Operaciones con intangibles: Conocer y describir las operaciones que existan con activos intangibles y el análisis de las condiciones contractuales de los mismos.			
4	Verificar que los análisis funcionales que se realizaron sean congruentes con la actividad económica que la empresa realiza, los activos utilizados o realizados y los pasivos o riesgos asumidos. Cada transacción importante debe estar descrita de manera apropiada.			

N°	PROGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	REALIZADO POR	REF.	COMENTARIOS
5	Revisar si el método utilizado es apropiadamente justificado de acuerdo a los principios que dicta la Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y si dicho método es el que se adecúa a las necesidades del estudio a satisfacción de la naturaleza de las operaciones analizadas.			
6	Revisar si en la aplicación del método seleccionado, se consideraron los siguientes aspectos:			
	a) La información financiera de la empresa.			
	b) Identificación clara de comparables tanto internos como externos.			
	c) La selección apropiada del periodo a comparar.			
7	Revisar si la selección de comprables externos se ha documentado adecuadamente en los siguientes aspectos:			
	a) La estrategia de búsqueda que se utilizó.			
	b) Uso adecuado de los códigos SIC, de bases de datos y comparaciones de precios.			
	c) Si se razonó adecuadamente la eliminación de las entidades, es decir, si se utilizó un criterio valido para descartar a entidades dentro del estudio.			
8	Comprobar que existe una matriz de rechazos, y que se haya identificado los criterios de aceptación de comparables.			

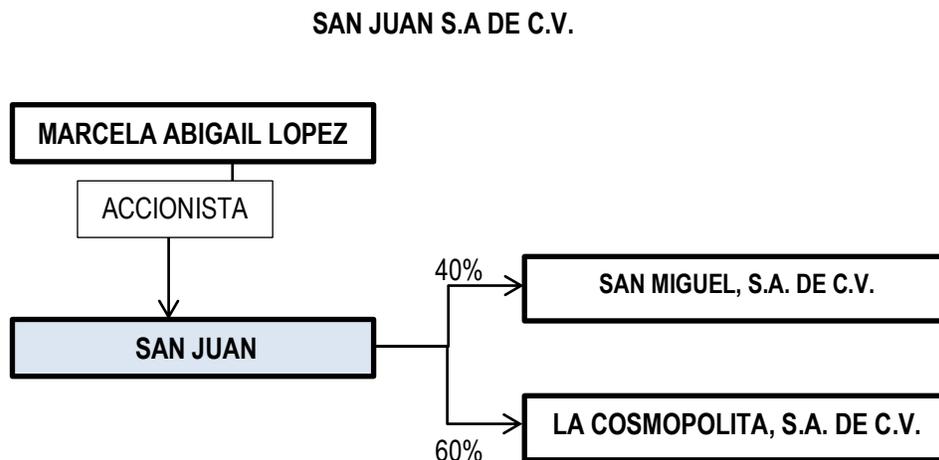
N°	PROGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	REALIZADO POR	REF.	COMENTARIOS
9	Revisar si los criterios aplicados para los ajustes determinados son los que han sido aplicados, realizar dicha actividad por medio de un recalcu.			
10	Comparar los ajustes determinados con los resultados del estudio y compararlos con los mencionados en el informe.			
11	Realizar una revisión de los rangos intercuartílicos determinados y analizar si dichos resultados son congruentes con las conclusiones detalladas en el informe del contribuyente.			
12	Evaluar los comparables internos, su documentación y la descripción de la evidencia que muestre las condiciones que se pactan con terceros y con relacionados.			
13	Concluya sobre los procedimientos realizados en dicha área.			

Por motivos de confidencialidad, se deben almacenar en un lugar seguro, limpio y resguardado de humedad y otros factores que podrían destruir la documentación, puesto que la Administración Tributaria podría solicitar la inspección del estudio, en caso de que dicha documentación juegue un papel importante ante la participación de un juicio administrativo contra el cliente.

3.3.7 Casos prácticos de aplicación del método de precio comparable no controlado

Caso práctico N°01. Arrendamiento entre partes relacionadas.

FIGURA 10. Partes relacionadas de San Juan S.A de C.V.



Al entrevistar al personal clave de la empresa analizada, por medio de la obtención de la documentación que respalda la relación de este grupo empresarial, se determina que Marcela Abigail López comerciante individual, es accionista de San Juan S.A. de C.V. (empresa analizada); ya que dicha comerciante posee el 42% del patrimonio de la empresa analizada. San Juan S.A. de C.V. posee el 40% de las acciones de Inmobiliaria San Miguel S.A. de C.V.; y a su vez el 60% de la empresa Cosmopolita S.A. de C.V.

TABLA 05. Transacciones comerciales del grupo empresarial.

CUADRO RESUMEN DE LAS ACTIVIDADES DEL GRUPO EMPRESARIAL.		
NOMBRE DE PERSONA/ENTIDAD	ACTIVIDAD ECONOMICA	TRANSACCIONES CON EMPRESA ANALIZADA
San Juan S.A de C.V.	Arrendamiento de Bienes Inmuebles/Venta de Equipos Informáticos.	San Juan S.A. de C.V. concedió préstamo De \$50,000.00 a Marcela Abigail López para Invertir en sus negocios de venta de artículos varios. A demás vendió 80 computadoras para distintos negocios de la accionista.

CUADRO RESUMEN DE LAS ACTIVIDADES DEL GRUPO EMPRESARIAL.		
NOMBRE DE PERSONA/ENTIDAD	ACTIVIDAD ECONOMICA	TRANSACCIONES CON EMPRESA ANALIZADA
San Juan S.A de C.V.	Arrendamiento de Bienes Inmuebles/Venta De Equipos Informáticos.	San Juan S.A. de C.V. presta servicios de arrendamiento a San Miguel S.A de C.V. (vende prendas de vestir y artículos usados de segunda mano.) además le vendió 70 computadoras
San Juan S.A de C.V	Arrendamiento de Bienes Inmuebles/Venta de Equipos Informáticos.	San Juan S.A. De C.V. vendió 95 computadoras a Cosmopolita, S.A. de C.V.

En vista que el Estudio de Precios de Transferencia, puede tener limitaciones inherentes en cuanto a la recolección de información de todo el mercado, ya que la empresa puede prestar servicios en diferentes regiones de la República, entonces puede considerarse la utilización de elementos comparables internos, como lo establecen las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en la aplicación del Método del Precio Comparable No Controlado, pueden utilizarse elementos de comparación internos, siempre que éstos estén proporcionados a sujetos no relacionados y bajo el principio de libre competencia, es decir, dichas prestaciones de servicio deben estar en un mercado y acorde a los precios que la competencia oferte y el sector donde se realice la prestación del servicio del cual se trate.

En dado caso, según lo que se ha expresado en el párrafo anterior, se debe recopilar la información de los clientes a los cuales se les presta servicios en condiciones de libre mercado, de acuerdo a la categorización de los activos cedidos en arrendamiento y de esta manera proceder a efectuar la técnica estadística para determinar el rango intercuartílico, con la finalidad de establecer el precio de mercado al cual deben ser tributadas las prestaciones de los mismos servicios, pero con las personas relacionadas.

La Guía de Orientación DG-001/2012 emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), sugiere analizar los precios de por lo menos tres oferentes, del mismo bien o servicio en el mercado libre, esto con la finalidad de dar cumplimiento a la comparación que sugiere el método de precio no controlado y analizar los rangos intercuartílicos.

Es importante, recordar que en este caso práctico la actividad de la empresa analizada es la prestación de servicio de alquiler de locales y venta de equipos informáticos, en tal sentido estas transacciones son las que la empresa analizada mantiene con sus relacionadas, por lo tanto, procederemos a realizar el

análisis intercuartílico en materia de esta prestación de servicio, en especial mediante la utilización de comparables internos.

Dependiendo de la naturaleza del servicio que se presta, se debe buscar el parámetro de comparación, en este caso, se han convertido los montos mensuales de alquileres a un precio unitario por metro cuadrado, dependiendo de la ubicación geográfica del inmueble, todo esto para poder obtener un parámetro más claro de comparabilidad del servicio, que la entidad analizada presta a sus clientes en condiciones de independencia mutua.

➤ **Análisis de comparabilidad de las operaciones realizadas con sujetos independientes.**

En base con los lineamientos establecidos en las DIRECTRICES DE LA OCDE APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA– © OCDE 2010, párrafo 1,3 página 56 del CAPÍTULO I: EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA establecen que *“Las características o “factores de comparabilidad” que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que éstas persiguen.*

Es importante destacar que, para fines de este ejercicio, los comparables utilizados corresponden a transacciones realizadas con clientes propios de SAN JUAN S.A. de C.V., dado que, difícilmente se puede obtener toda la información necesaria de otras empresas que se dediquen al arrendamiento y sean muy similares a las que la empresa analizada presta. Sin embargo, en las directrices de la OCDE, se permite usar como comparables transacciones internas, que se asemejen en gran manera a las transacciones con las partes relacionadas, en ese sentido, se han tomado empresas que son arrendatarias para efectos del análisis de comparabilidad y proceder a descartar o aceptar a las empresas comparables.

DESARROLLO:

El siguiente cuadro anexo, tiene como principal objeto efectuar un análisis de comparabilidad de las características de las operaciones, análisis de las funciones, activo o riesgos, términos contractuales, circunstancias económicas y las estrategias de negocios, a fin de determinar factores importantes o significativos de las empresas comparables, que puedan influir en el precio de transacción.

a) Característica de las operaciones

San Juan S.A. de C.V., se dedica a ceder en arrendamiento, locales para negocios por medio de cuotas fijas calculadas sobre metros cuadrados, además de ello cobra por aparte el mantenimiento y vigilancia a sus mismos clientes, dicho monto de reintegro por costes de mantenimiento es variable cada mes. Posee 15 edificios, de los cuales 9 se encuentran ubicados en la zona metropolitana de San Salvador, 3 se encuentran ubicados en el área céntrica de Santa Tecla y los otros 3 en Santa Elena, además, todos sus edificios poseen parqueo propio o acceso a parqueo (4 de San Salvador, se les alquila por separado el parqueo), sin embargo, solo presta servicio de seguridad en los de Santa Elena y Santa Tecla. Como actividad secundaria, también se dedica a la venta de equipos informáticos a mayoristas (casas comerciales) y solo otorga créditos de pago para 90 días como máximo, por lo cual no cobra intereses.

Con el objeto de identificar comparables, y para determinar si los servicio y bienes comercializados son similares con los de sujetos independientes, se obtuvo información de sus operaciones internas con otros clientes independientes a los que les arrenda local cuyos términos contractuales son similares.

TABLA 06. Características de los bienes comparables.

NOMBRE DE LA EMPRESA (CONTRIBUYENTE)	CARACTERÍSTICA DE LOS BIENES
MEGABOUTUQUE, S.A. de C.V.	Edificio ubicado cerca de la Universidad Tecnológica, con un área de 200 metros cuadrados a un precio de \$95.00 el metro cuadrado, (posee 3 niveles), cuenta con paqueo propio para 5 vehículos, los costos de mantenimiento son variables y se cobra de manera mensual. Además en base al contrato, cada año la cuota aumenta en un 1% del valor del canon, también, existe un depósito como garantía por cualquier daño de \$10,000.00, la seguridad es asumida por el arrendatario.
EL IMPERIO DEL DÓLAR, S.A. de C.V.	Edificio ubicado enfrente de Plaza Centro, con un área de 149 metros cuadrados, a un precio de \$100.00 el metro cuadrado, (posee 3 niveles), no cuenta con paqueo propio, sin embargo, SAN

NOMBRE DE LA EMPRESA (CONTRIBUYENTE)	CARACTERÍSTICA DE LOS BIENES
	<p>JUAN, S.A. DE C.V., ha negociado alquiler parqueo a 2 cuadras para los clientes del Imperio del Dólar, valor que se cobra por separado como un reintegro, los costos de mantenimiento son variables y se cobra de manera mensual. Además, en base al contrato, cada año la cuota aumenta en un 1.5% del valor del canon, existe un depósito como garantía por cualquier daño de \$15,000.00, la vigilancia es asumida por el arrendatario.</p>
<p>ELGRAN IMPERIO, S.A. de C.V.</p>	<p>Edificio ubicado enfrente del Parque Morazán en el Centro de San Salvador, con un área de 179 metros cuadrados a un precio de \$98.50 el metro cuadrado, (posee 3 niveles), no cuenta con paqueo propio, sin embargo, SAN JUAN, S.A. DE C.V., ha negociado alquiler parqueo en el Estacionamiento Morazán, para los clientes del Gran Imperio, valor que se cobra por separado como un reintegro, los costos de mantenimiento son variables y se cobra de manera mensual. Además en base al contrato, cada año la cuota aumenta en un 1.25% del valor del canon, también, existe un depósito como garantía por cualquier daño de \$12,000.00, la vigilancia es asumida por el arrendatario.</p>
<p>DGT&Y DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.</p>	<p>Se encuentra ubicado en Parque Libertad, 2a Calle Oriente, Portal Sagrera No. 315, San Salvador, cuenta con 90 metros cuadrados a un precio de \$93.5 el metro cuadrado, (posee 2 niveles), no cuenta con paqueo propio; sin embargo, SAN JUAN, S.A. DE C.V., ha negociado alquiler parqueo a media cuadra para los clientes de DGT&Y DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V., valor que se cobra por</p>

NOMBRE DE LA EMPRESA (CONTRIBUYENTE)	CARACTERÍSTICA DE LOS BIENES
	separado como un reintegro, los costos de mantenimiento son variables y se cobra de manera mensual. Además en base al contrato, cada año la cuota aumenta en un 1 % del valor del canon, además existe un depósito como garantía por cualquier daño de \$10,000.00, la vigilancia es asumida por el arrendatario.
EL CLAUDICAR, S.A. de C.V.	Se encuentra ubicado en 7° Avenida Sur, San Salvador, El Salvador, cuenta con 4 niveles equivalente a un área de 275 metros cuadrados. El metro cuadrado tiene un precio de \$ 105.00, no cuenta con paqueo propio, sin embargo, SAN JUAN, S.A. DE C.V., ha negociado alquiler parqueo a una cuadra para los clientes de El Claudicar, S.A, de C.V., valor que se cobra por separado como un reintegro, los costos de mantenimiento son variables y se cobra de manera mensual. Además, en base al contrato, cada año la cuota aumenta en un 1.75%, del valor del canon, también, existe un depósito como garantía por cualquier daño de \$20,000.00, la vigilancia es asumida por el arrendatario. (Claudicar se dedica a la venta de artículos varios nuevos)

- **NOTA IMPORTANTE:** Para el establecimiento del canon de estos clientes, SAN JUAN S.A. DE C.V. ha realizado un sondeo de los precios de sus competidores que alquilan locales y edificios en la zona céntrica de San Salvador y además se encuentran actualizados; por otra parte, el plazo de los arrendamientos es de 3 años, renovables por iguales periodos de tiempo y como último dato importante es que SAN MIGUEL, S.A. de C.V., se dedica al igual que los primeros cuatro clientes, a

la comercialización de prendas y artículos de vestir de segunda mano importadas de los Estados Unidos.

a) Análisis de comparabilidad:

En base a las directrices de OCDE, en conjunto a lo establecido en el artículo 119-D numeral 1) del Código Tributario, el análisis de comparabilidad se realizará a través de la comparación de las características físicas de los bienes que forman parte de la transacción (en este caso, aunque es un servicio de alquiler, se han analizado los bienes que se han dado en alquiler, ya que obtuvieron bienes que son muy similares, tanto en medidas como en su ubicación geográfica, aspectos claves como el acceso a parqueo, o si posee seguridad privada ya que son factores importantes en la determinación del canon por alquiler).

De este análisis, se puede concluir que los bienes son muy similares en medidas y en ubicación geográfica, además las condiciones adicionales asociadas al activo son similares debido a que ninguna posee parqueo propio, no obstante, a todos se les alquila de forma separada, además de la estructura de los bienes es muy similar; por lo tanto, los cinco activos arrendados son sujetos de ser comparables debido a que el activo arrendado a SAN MIGUEL, S.A. DE C.V., también posee características, muy similares.

b) Análisis de las funciones, activos o riesgos

Este análisis se debe realizar a profundidad, puesto que las directrices de la OCDE, requieren que se determine para cada una de las compañías, las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación. Para tales efectos, es útil comprender la estructura y organización del grupo empresarial y cómo estos influyen, en el contexto en el que opera el cliente. También es relevante concretar los derechos y las obligaciones jurídicas del cliente en el ejercicio de sus funciones. Este análisis, es esencial realizarlo cuando las empresas comparables, son ajenas a la empresa evaluada, es decir, no es ni cliente de la empresa sujeta al examen. En tal sentido, el análisis de los comparables internos de debe realizar enfocado al tipo de cliente, en relación a las características propias del relacionado, a quien se le esté prestando el servicio. No obstante, para efectos de este ejemplo, se ha concluido que, del análisis funcional, solo las cinco compañías, antes mencionadas en la tabla N°06, siguen siendo un comprable cuyas diferencias son insignificantes; por lo tanto, no se requiere ajustar tales diferencias, ya que no generan efectos en la

determinación de sus precios por alquiler. Debido a que se dedican al mismo giro que la parte relacionada, con quien se han realizado las transacciones de alquiler.

b) Términos Contractuales

Como fue detallado en la nota importante (arriba), en términos contractuales no existen diferencias significativas que pudieran influir en la fijación del canon por arrendamientos.

c) Estrategias de Negocios:

La operación sujeta al análisis, es el servicio de arrendamiento, no obstante, se analiza a las empresas a quienes se les ha prestado los servicios de arrendamientos, puesto que a todos se les arrenda para que desarrollen la misma actividad económica, el cual es la comercialización de artículos y prendas de vestir de segunda mano, hace que la estrategia de negocio sea similar y no provoca diferencias significativas de los precios.

Conclusión: después de haber realizado en análisis de comparabilidad, se determina que las cinco empresas se seleccionan como comparables de la transacción de arrendamiento, por estar ubicadas dentro de la misma área geográfica, poseer similar giro en el negocio, las condiciones contractuales no difieren sustancialmente y los activos dados en arrendamientos poseen características similares.

TABLA 07. Detalle de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°01

CUADRO RESUMEN DE LOS 5 CLIENTES NO RELACIONADOS MÁS REPRESENTATIVOS DE SAN JUAN, S.A. DE C.V.

	MEGABOUTUQUE, S.A. DE C.V.			EL IMPERIO DEL DÓLAR, S.A. DE C.V.			EL GRAN IMPERIO, S.A. DE C.V.			DGT&Y DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.			EL CLAUDICAR, S.A. DE C.V.		
	Área en m ²	Precio por m ²	Total	Área en m ²	Precio por m ²	Total	Área en m ²	Precio por m ²	Total	Área en m ²	Precio por m ²	Total	Área en m ²	Precio por m ²	Total
Edificios en zona metropolitana	200	\$ 95.00	\$ 19,000.00	149	\$100.00	\$ 14,900.00	179	\$ 98.50	\$ 17,631.50	90	\$ 93.50	\$ 8,415.00	275	\$105.00	\$ 28,875.00
TOTALES GENERALES			\$ 19,000.00			\$ 14,900.00			\$ 17,631.50			\$ 8,415.00			\$ 28,875.00

Se puede observar en la tabla N°07, el desglose de las prestaciones de servicios de alquileres que la empresa analizada posee con sus clientes independientes, en tal sentido, se ha categorizado a los inmuebles dependiendo de la zona geográfica y el área de ubicación del mismo, para determinar la comparabilidad se ha consultado los documentos contractuales que establecen la mensualidad de cada uno de estos inmuebles y posteriormente convertir dichos montos a la unidad de medida del tamaño del inmueble previamente categorizado, así de esta manera se ha obtenido el parámetro de comparación de la prestación de servicio o en este caso la transacción analizada a precio de mercado, para luego comparar con los precios que se han transado con los sujetos relacionados y de esta forma determinar los ajustes pertinentes.

Una vez recolectada la información sobre los precios, que la empresa maneja en las prestaciones de servicios a clientes, en condiciones de independencia y libre competencia, se procede a realizar el cálculo de los cuartiles, subdividiendo la prestación de servicio con relación a la categorización que previamente se realizó (Categorización de precio por la ubicación del inmueble alquilado).

➤ **Cálculo de los cuartiles estadísticos:**

Para proceder a aplicar el método estadístico intercuartílico, ordenaremos los datos de acuerdo a la información vertida en la tabla N°07, para cada transacción significativa con sujetos relacionados, se deben calcular los tres cuartiles, esto con la finalidad de determinar el rango intercuartílico, el cual no es más que el rango que se ubica en medio de los tres cuartiles que calcularemos.

➤ **Fórmulas de los tres cuartiles a calcular:**

$$Q_1 = \frac{(n + 1)}{4}$$

$$Q_2 = \frac{2(n + 1)}{4}$$

$$Q_3 = \frac{3(n + 1)}{4}$$

Dónde:

n = es el número de los elementos considerados en el análisis.

Q₁ = Cuartil N° 1

Q₂ = Cuartil N° 2

Q₃ = Cuartil N° 3

➤ **Fórmula del rango intercuartílico:**

$$\text{Rango Intercuartílico} = Q_3 - Q_2$$

Determinación de rango intercuartílico para inmuebles arrendados en zonas comerciales del área metropolitana de la República:

TABLA 08. Resumen de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°01

CLIENTES	UNIDAD DE MEDIDA	PRECIO UNITARIO
MEGABOUTUQUE, S.A. DE C.V.	METRO CUADRADO	\$ 95.00
EL IMPERIO DEL DÓLAR, S.A. DE C.V.	METRO CUADRADO	\$ 100.00
EL GRAN IMPERIO, S.A. DE C.V.	METRO CUADRADO	\$ 98.50
DGT&Y DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	METRO CUADRADO	\$ 93.50
EL CLAUDICAR, S.A. DE C.V.	METRO CUADRADO	\$ 105.00

FIGURA 11. Determinación de cuartiles caso práctico N°01

$$Q_1 = \frac{(n+1)}{4} = \frac{(5+1)}{4} = 1.5 \quad \$94.25$$

$$Q_2 = \frac{2(n+1)}{4} = \frac{2(5+1)}{4} = 3 \quad \$98.50$$

$$Q_3 = \frac{3(n+1)}{4} = \frac{3(5+1)}{4} = 4.5 \quad \$102.50$$

TABLA 09. Cuadro de frecuencias caso práctico N°01

Precios	Frecuencia	Frecuencia Acumulada
\$ 90.00	0	0
\$ 93.50	1	1
\$ 95.00	1	2
\$ 98.50	1	3
\$100.00	1	4
\$105.00	1	5
\$110.00	0	5
TOTAL	5	20

De lo anterior podemos decir lo siguiente:

Al aplicar las fórmulas de los cuartiles, se puede determinar que el $Q_1 = 1.5$; valor que se debe ubicar en la columna de frecuencias acumuladas, y resulta que, por no ser un número entero, se debe determinar el precio medio que corresponde al valor de este cuartil, con un promedio sencillo para encontrar el valor medio de los precios comprendidos en las frecuencias acumuladas 1 y 2; así:

$$\text{Precio Medio} = \frac{\$93.50 + \$95.00}{2} = \$94.25$$

Por lo tanto \$94.25, es el precio medio que corresponde al cuartil 1. (Para efectos didácticos se ha asignado un color específico al cálculo de cada cuartil, el cual está referenciado en la tabla de frecuencias, para facilitar su ubicación)

Para el cuartil número dos, se tiene el resultado de $Q_2 = 3$; este valor lo debemos ubicar en la columna de frecuencias acumuladas y verificarse que el precio que corresponde a este cuartil es \$98.50; en vista que el resultado del cuartil número dos, arrojó un valor entero, se evita el paso de encontrar el valor medio ya que el número entero es fácil de ubicar en la tabla de frecuencias.

En cuanto al cuartil número tres tenemos que: $Q_3 = 4.5$; por lo cual se debe encontrar este valor medio en la tabla de frecuencias tal y como se hizo con el cuartil número uno, así:

$$\text{Precio Medio} = \frac{\$100.00 + \$105.00}{2} = \mathbf{\$102.50}$$

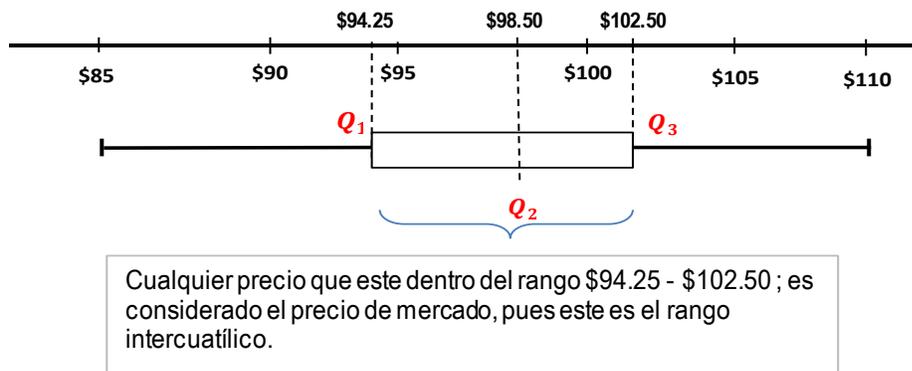
Por lo tanto, el precio que corresponde al tercer cuartil es **\$102.50**

Posteriormente al cálculo de los tres cuartiles, se procede a calcular el rango intercuartílico de la siguiente manera:

$$\mathbf{Rango\ Intercuartil = Q_3 - Q_2 = 4.5 - 3 = 1.5}$$

Se procede a realizar el gráfico de caja y bigotes, donde se muestran los cuartiles calculados y se determina el rango intercuartílico, todo precio que éste dentro del rectángulo que marca el rango intercuartílico, técnicamente es considerado el precio de mercado, ya que es el rango de precios con el que la empresa analizada presta los servicios de alquileres a sujetos no relacionados, es decir un cliente en condiciones de libre mercado y bajo el principio de libre competencia.

FIGURA 12. Gráfico de caja y bigotes caso práctico N°01



Una vez determinados el rango intercuartilico para este tipo de prestación de servicios, se procede a aplicar el precio de transferencia determinado para los alquileres que se han efectuado con los sujetos relacionados en la categoría de zona comercial en área metropolitana, de la siguiente manera:

Bajo el supuesto que después de determinar el rango intercuartilico, se decide fijar el precio de transferencia de \$98.50 por metro cuadrado, dicho precio está en el rango intercuartilico, y para efectos técnicos es el valor del cuartil número dos, que a su vez también es el valor estadístico conocido como la mediana, este precio será el ideal al cual deberán ser ajustadas las operaciones con los sujetos relacionados, dicha medida se encuentra al centro de los cuartiles y es el precio que de una manera sensata se ajusta a las necesidades técnicas que exige la Administración Tributaria y también para efectos de tributación del cliente.

TABLA 10. Análisis del precio pactado con sujeto relacionado caso práctico N°01

SUJETO RELACIONADO	N° DE LOCALES ARRENDADOS	M ² EN TOTAL	PRECIO TRANSADO POR M ²	TOTAL MENSUAL	TOTAL ANUAL TRANSADO
SAN MIGUEL INMOBILIARIA, S.A. DE C.V	1 Edificio (2 niveles)	195	\$ 65.85	\$ 12,840.75	\$ 154,089.00
TOTALES GENERALES				\$ 12,840.75	\$ 154,089.00

En la tabla N°10, se puede observar el precio al que se transó con el sujeto relacionado, como resultado de condiciones especiales por ser accionistas.

TABLA 11. Análisis del precio que debió pactarse en plena competencia caso práctico N°01.

SUJETO RELACIONADO	N° DE LOCALES ARRENDADOS	PRECIO DE TRASFERENCIA DETERMINADO	TOTAL MENSUAL	TOTAL ANUAL DETERMINADO A PRECIO DE MERCADO
SAN MIGUEL INMOBILIARIA, S.A. DE C.V	1 Edificio (2 niveles)	\$ 98.50	\$ 19,207.50	\$ 230,490.00
TOTALES GENERALES			\$ 19,207.50	\$ 230,490.00

En la tabla N°11, se puede observar la determinación global del precio de transferencia determinado al cual debe ajustarse para efectos de tributación, este precio es el que determinó el estudio mediante la aplicación de procedimientos técnicos.

TABLA 12. Ajuste de la transacción a precio de mercado caso práctico N°01

SUJETO RELACIONADO	TOTAL ANUAL TRANSADO	TOTAL ANUAL DETERMINADO A PRECIO DE MERCADO	DIFERENCIAS A AJUSTAR
SAN MIGUEL INMOBILIARIA, S.A. DE C.V	\$ 154,089.00	\$ 230,490.00	\$ 76,401.00
TOTALES GENERALES	\$ 154,089.00	\$ 230,490.00	\$ 76,401.00

En la tabla N°12, se puede observar la comparación de los precios transados con los sujetos relacionados contra el precio de mercado determinado por el estudio de precios de transferencia, este precio significa en términos estadísticos el rango intercuartílico, del precio que la empresa fija en esta prestación de servicio a sujetos independientes, en un libre mercado y bajo el principio de plena competencia.

Luego de haber comparado el precio transado con el precio de transferencia se procede a realizar una conciliación fiscal, que determina el impuesto a pagar tomando en cuenta los resultados del estudio, para lo cual se propone el ejemplo siguiente:

FIGURA 10. Conciliación fiscal caso práctico N°01

INMOBILIARIA SAN JUAN, S.A. DE C.V.	
CONCILIACIÓN FISCAL DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015	
(EXPRESADO EN DÓLARES DE EE.UU)	
Ingresos por prestaciones de servicios	\$ 29,345,988.98
Costos por servicio	<u>(\$ 18,345,870.22)</u>
Utilidad neta	\$ 11,000,118.76
Gastos operativos	<u>(\$ 5,378,000.75)</u>
Utilidad operativa	\$ 5,622,118.01
Otros ingresos	\$ 48,890.00
Gastos financieros	<u>(\$ 115,300.99)</u>
Utilidad antes de reserva legal	\$ 5,555,707.02
Reserva legal	<u>(\$ 388,899.49)</u>
Utilidad contable	\$ 5,166,807.53
Ajuste por ingresos determinado en Estudio de Precios de Transferencia	\$ 76,401.00
Utilidad Fiscal	<u>\$ 5,243,208.53</u>
Impuesto Sobre la Renta	<u>(\$ 1,572,962.56)</u>
Utilidad del ejercicio	<u><u>\$ 3,670,245.97</u></u>

Se puede observar que en la respectiva conciliación fiscal, para determinar el Impuesto sobre la Renta, se adiciona a la base imponible el ajuste determinado en el estudio de precios de transferencia, esto como una obligación sustantiva (pago del impuesto ver Anexo 07), a la que está obligado cliente y de esta forma

da cumplimiento a los establecido en el artículo 199-A, sobre la estimación de la base imponible al efectuar el ajuste correspondiente para dejar las cifras tributadas a precio de mercado según lo exige también el artículo 199-B. Solo resta cumplir la obligación formal de presentar el informe de transacciones con sujetos relacionados por medio del formulario F-982. (Ver Anexo 09)

Caso práctico N°0 2. Venta de bienes entre partes relacionadas.

Al entrevistar al personal clave de la empresa analizada, por medio de la obtención de la documentación que respalda la relación de este grupo empresarial, se determina que Marcela Abigail López comerciante individual, es accionista de San Juan, S.A. de C.V. (empresa analizada); ya que dicha comerciante posee el 42% del patrimonio de la empresa analizada. Inmobiliaria San Juan, S.A. de C.V. posee el 40% de las acciones de Inmobiliaria San Miguel, S.A. de C.V.; y a su vez el 60% de la empresa Cosmópolis S.A. de C.V. Para ver la descripción de la actividad económica de la empresa ver cuadro resume de actividades económicas del grupo empresarial, que se encuentra en la tabla N°06 del caso práctico N°01.

La actividad de la empresa analizada, es la prestación de servicio de alquiler de locales y ventas de equipos informáticos, en tal sentido, estas transacciones son las que la empresa analizada mantiene con sus relacionadas, por lo tanto, se procederá a realizar el análisis intercuartílico en materia de esta transferencia de bienes, en especial mediante la utilización de comparables internos.

Dependiendo de la naturaleza de la transferencia de bienes, se debe buscar el parámetro de comparación, en este caso se han comparado el modelo, la marca y los tipos de pago, todo esto para poder obtener un parámetro más claro de comparabilidad del servicio que la entidad analizada presta a sus clientes en condiciones de independencia mutua.

Se puede observar en la tabla N°13 que se presenta a continuación, las ventas que realiza la empresa analizada, con sus clientes independientes, en tal sentido, se ha realizado una categorización de la marca, modelo y el tipo de operación, para ello deben consultarse las políticas de ventas que aplica cada empresa y de esta manera posteriormente comparar la marca, el modelo y el precio que ofrecen las diferentes empresas analizadas, así de esta manera se obtendrá el parámetro de comparación de la transferencia de bienes y se podrá hacer el análisis de las transacciones a precio de mercado, para luego comparar con los precios que se han transado, con los sujetos relacionados y de esta forma determinar los ajustes pertinentes.

TABLA 13. Detalle de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°02

CUADRO RESUMEN DE LOS 5 CLIENTES NO RELACIONADOS MÁS REPRESENTATIVOS DE SAN JUAN, S.A. DE C.V.

Marca COMPAQ
Modelo AZC-610-RC21-ES | SKU: 000-00-00-3201
Forma de pago Venta al contado

TIPO DE EQUIPO ELECTRONICO	JULIO CÉSAR PADILLA			DGT&Y DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.			SPORT TRADE DE EL SALVADOR S.A DE C.V			LA CURACAO S.A DE C.V.			ALMACENES TROPIGAS, S.A. DE C.V		
	P.U	U	Total	P.U	U	Total	P.U	U	Total	P.U	U	Total	P.U	U	Total
COMPUTADORA DE ESCRITORIO	\$ 350.00	75	\$ 26,250.00	\$375.00	80	\$30,000.00	\$335.00	89	\$ 29,815.00	\$355.00	79	\$28,045.00	\$345.00	76	\$ 26,220.00
			\$ 26,250.00			\$30,000.00			\$ 29,815.00			\$28,045.00			\$ 26,220.00

Una vez recolectada la información, sobre los precios que la empresa maneja en las transferencias de bienes a clientes en condiciones de independencia y libre competencia, se procede a realizar el cálculo de los cuartiles, subdividiéndola con relación a la categorización que previamente se realizó.

Cálculo de los cuartiles estadísticos:

Para proceder a aplicar el método estadístico intercuartílico, se ordenarán los datos por la categorización antes mencionada, para cada categoría se deben calcular los tres cuartiles, esto con la finalidad de determinar el rango intercuartílico, el cual no es más que el rango que se ubica en medio de los tres cuartiles que calcularemos.

Fórmulas de los tres cuartiles a calcular:

$$Q_1 = \frac{(n + 1)}{4}$$

$$Q_2 = \frac{2(n + 1)}{4}$$

$$Q_3 = \frac{3(n + 1)}{4}$$

Dónde:

n = es el número de los elementos considerados en el análisis.

Q₁ = Cuartil N° 1

Q₂ = Cuartil N° 2

Q₃ = Cuartil N° 3

Fórmula del rango intercuartílico:

$$\text{Rango Intercuartílico} = Q_3 - Q_2$$

Determinación de rango intercuartílico para las computadoras de escritorio marca COMPAQ modelo AZC-610-RC21-ES | SKU: 000-00-00-3201.

TABLA 14. Resumen de precios con sujetos no relacionados caso práctico N°02

OFERENTES	PRECIO OFERTADO
JULIO CÉSAR PADILLA	\$350.00
DGT&Y DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	\$375.00
SPORT TRADE DE EL SALVADOR S.A DE C.V	\$335.00
LA CURACAO S.A DE C.V.	\$355.00
ALMACENES TROPIGAS, S.A. DE C.V	\$345.00

FIGURA 13. Determinación de cuartiles caso práctico N°02

$$Q_1 = \frac{(n+1)}{4} = \frac{(5+1)}{4} = 1.5$$

\$340.00

$$Q_2 = \frac{2(n+1)}{4} = \frac{2(5+1)}{4} = 3$$

\$350.00

$$Q_3 = \frac{3(n+1)}{4} = \frac{3(5+1)}{4} = 4.5$$

\$365.00

TABLA 15. Cuadro de frecuencias caso práctico N°02

PRECIOS	FRECUENCIA	FRECUENCIA ABSOLUTA
\$ 320.00	0	0
\$ 335.00	1	1
\$ 345.00	1	2
\$ 350.00	1	3
\$ 355.00	1	4
\$ 375.00	1	5
\$ 380.00	0	5
TOTAL	5	20

De lo anterior se puede decir lo siguiente:

Al aplicar las fórmulas de los cuartiles, se puede determinar que el $Q_1 = 1.5$; valor que se debe ubicar en la columna de frecuencias acumuladas y resulta que, por no ser un número entero, se debe determinar el precio medio que corresponde al valor de este cuartil, con un promedio sencillo para encontrar el valor medio de los precios comprendidos en las frecuencias acumuladas 1 y 2; así:

$$\text{Precio Medio} = \frac{335 + \$345}{2} = \mathbf{\$340}$$

Por lo tanto \$340.00 es el precio medio que corresponde al cuartil 1. (Para efectos didácticos se ha asignado un color específico al cálculo de cada cuartil, el cual está referenciado en la tabla de frecuencias, para facilitar su ubicación en la misma)

Para el cuartil número dos, se tiene el resultado de $Q_2 = 3$; este valor se debe ubicar en la columna de frecuencias acumuladas y verificarse que el precio que corresponde a este cuartil es \$350.00; en vista que el resultado del cuartil número dos arrojó un valor entero, se evita el paso de encontrar el valor medio ya que el número entero es fácil de ubicar en la tabla de frecuencias.

En cuanto al cuartil número tres, se tiene que: $Q_3 = 4.5$; por lo cual, debemos encontrar este valor medio en la tabla de frecuencias tal y como lo hicimos con el cuartil número uno, así:

$$\text{Precio Medio} = \frac{\$355 + \$375}{2} = \mathbf{\$365}$$

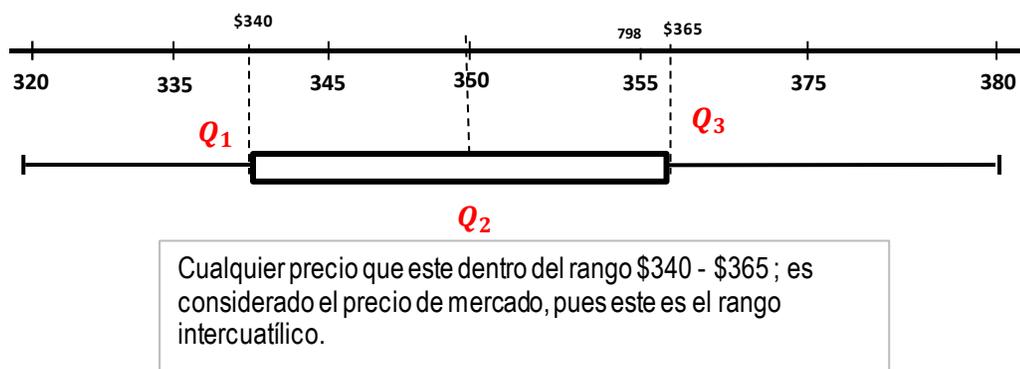
Por lo tanto, el precio que corresponde al tercer cuartil es **\$365.00**

Posteriormente al cálculo de los tres cuartiles, se procede a calcular el rango intercuartílico de la siguiente manera:

$$\mathbf{Rango\ Intercuartil = Q_3 - Q_2 = 4.5 - 3 = 1.5}$$

Se procede a realizar el gráfico de caja y bigotes, donde se muestran los cuartiles calculados y se determina el rango intercuartílico, todo precio que este dentro del rectángulo que marca el rango intercuartílico, técnicamente es considerado el precio de mercado, ya que es el rango de precios con el que la empresa analizada vende el modelo COMPAQZC-610-RC21-ES | SKU: 000-00-00-3201, a sujetos no relacionados, es decir un cliente en condiciones de libre mercado y bajo el principio de libre competencia.

FIGURA 14. Gráfico de caja y bigotes caso práctico N°02



Una vez determinados el rango intercuartilico para este tipo de transferencia de bienes, se procede a aplicar el precio de transferencia determinado para ventas de equipo informático, que se han efectuado con los sujetos relacionados.

Bajo el supuesto que después de determinar el rango intercuartilico, se decide fijar el precio de trasferencia de \$350.00, por computadora de escritorio, por efectos técnicos se ha decidido utilizar el valor del cuartil N°2, que también es el valor de la mediana y por ende es un valor aceptable, que satisface las necesidades tributarias y al mismo tiempo las del cliente obligado, en tal sentido, es a este precio al cual ajustaremos las transacciones estudiadas.

TABLA 16. Análisis del precio pactado con sujeto relacionado caso práctico N°02

SUJETOS RELACIONADOS	N° DE COMPUTADORAS	COSTO UNITARIO	TOTAL
MARCELA ABIGAIL LOPEZ	80	\$ 280.00	\$ 22,400.00
SAN MIGUEL INMOBILIARIA, S.A. DE C.V	70	\$ 275.00	\$ 19,250.00
LA COSMOPOLITA, S.A. DE C.V.	95	\$ 269.00	\$ 25,555.00
TOTALES GENERALES	245	\$ 824.00	\$ 67,205.00

En la tabla N°16, se puede observar los precios a los que se transó con los sujetos relacionados, como resultado de condiciones especiales por ser accionistas, empresa subsidiaria o asociada de la empresa analizada; en tal sentido la transferencia de bienes analizada brinda a sus relacionadas las computadoras de escritorio, efectivamente a un precio menos que el precio de mercado.

TABLA 17. Análisis del precio que debió pactarse en plena competencia caso práctico N°02.

SUJETOS RELACIONADOS	N° DE COMPUTADORAS	COSTO UNITARIO	TOTAL
MARCELA ABIGAIL LOPEZ	80	\$ 350.00	\$ 28,000.00
SAN MIGUEL INMOBILIARIA, S.A. DE C.V	70	\$ 350.00	\$ 24,500.00
LA COSMOPOLITA, S.A. DE C.V.	95	\$ 350.00	\$ 33,250.00
TOTALES GENERALES	245	\$ 1,050.00	\$ 85,750.00

En la tabla N°13 se puede observar la determinación global del precio de transferencia, determinado al cual debe ajustarse para efectos de tributación, este precio es el que determinó el estudio mediante la aplicación de procedimientos técnicos.

TABLA 18. Ajuste de la transacción a precio de mercado caso práctico N°02

SUJETOS RELACIONADOS	MONTO ENTRE RELACIONADAS	MONTO DETERMINADO PRECIO DE MERCADO	DIFERENCIAS A AJUSTAR
MARCELA ABIGAIL LOPEZ	\$ 22,400.00	\$ 28,000.00	\$ 5,600.00
SAN MIGUEL INMOBILIARIA, S.A. DE C.V	\$ 19,250.00	\$ 24,500.00	\$ 5,250.00
LA COSMOPOLITA, S.A. DE C.V.	\$ 25,555.00	\$ 33,250.00	\$ 7,695.00
TOTALES GENERALES	\$ 67,205.00	\$ 85,750.00	\$ 18,545.00

En la tabla N°18, se puede observar la comparación de los precios transados con los sujetos relacionados, contra el precio de mercado determinado por el estudio de precios de transferencia, este precio significa en términos estadísticos el rango intercuartílico del precio que la empresa fija la comercialización de estos bienes, a sujetos independientes, en un libre mercado y bajo el principio de plena competencia.

Luego de haber comparado el precio transado con el precio de transferencia se procede a realizar una conciliación fiscal, que determinará el impuesto a pagar tomando en cuenta los resultados del estudio, tal como se efectuó en el caso práctico N°01

Se efectuará el mismo procedimiento por cada uno de los bienes, que se hayan vendido a partes relacionadas, pues son todos los bienes que se transfirieron a las partes relacionadas, los que deben ajustarse en el estudio, para determinar el total de los ajustes que se deben de efectuar.

Caso práctico N°03. Préstamos entre partes relacionadas.

San Juan S.A. de C.V. concedió a su principal accionista Marcela Abigail López, un préstamo para capital de trabajo por un monto de \$ 50,000.00 con una tasa anual de 7.5% para un plazo de 4 años pagadero en cuotas de mensuales de \$ 1,208.95. El préstamo ha sido documentado mutuo debidamente inscrito en el registro de comercio.

TABLA 19. Amortización de préstamo caso práctico N°03

Programación de la amortización de préstamo

Datos Generales		Resumen del Préstamo	
Importe del préstamo	\$ 50,000.00	Pago programado	\$ 1,208.95
Tasa de Interés anual	7.50%	Número de pagos programado	48
Plazo del préstamo en años	4.00	Número de pagos real	48
Número de pagos al año	12.00	Total de pagos anticipados	-
Fecha inicial del préstamo	15/05/2015	Interés total	\$8,029.36
Pagos adicionales opcionales	-		

N° de pago	Fecha de pago	Saldo Inicial	Pago Programado	Pago total	Capital	Interés	Saldo Final	Interés Acumulativo
1	15/06/2015	\$50,000.00	\$1,208.95	\$1,208.95	\$896.45	\$312.50	\$49,103.55	\$312.50
2	15/07/2015	\$49,103.55	\$1,208.95	\$1,208.95	\$902.05	\$306.90	\$48,201.50	\$619.40
3	15/08/2015	\$48,201.50	\$1,208.95	\$1,208.95	\$907.69	\$301.26	\$47,293.81	\$920.66
4	15/09/2015	\$47,293.81	\$1,208.95	\$1,208.95	\$913.36	\$295.59	\$46,380.44	\$1,216.24
5	15/10/2015	\$46,380.44	\$1,208.95	\$1,208.95	\$919.07	\$289.88	\$45,461.37	\$1,506.12
6	15/11/2015	\$45,461.37	\$1,208.95	\$1,208.95	\$924.82	\$284.13	\$44,536.55	\$1,790.25
7	15/12/2015	\$44,536.55	\$1,208.95	\$1,208.95	\$930.60	\$278.35	\$43,605.96	\$2,068.61
8	15/01/2016	\$43,605.96	\$1,208.95	\$1,208.95	\$936.41	\$272.54	\$42,669.54	\$2,341.14
9	15/02/2016	\$42,669.54	\$1,208.95	\$1,208.95	\$942.27	\$266.68	\$41,727.28	\$2,607.83
10	15/03/2016	\$41,727.28	\$1,208.95	\$1,208.95	\$948.15	\$260.80	\$40,779.13	\$2,868.63
11	15/04/2016	\$40,779.13	\$1,208.95	\$1,208.95	\$954.08	\$254.87	\$39,825.04	\$3,123.49
12	15/05/2016	\$39,825.04	\$1,208.95	\$1,208.95	\$960.04	\$248.91	\$38,865.00	\$3,372.40

De los comparables: Para efectos de este ejemplo, se ha obtenido información sobre préstamos para capital de trabajo concedidos por cinco bancos del sistema financiero salvadoreño a personas naturales

que tienen negocios similares a los de Marcela Abigail López y que por lo cual pueden utilizarse como comparable idóneos en la aplicación del método del precio comparable no controlado.

Análisis de comparación de los préstamos decrecientes para plazo de cuatro años.

TABLA N°20. Tasas de créditos bancarios caso práctico N° 03

Banco	Tasa de Interés	Riesgo crediticio del deudor	Garantías Solicitadas	Seguros contratados
Banco Agrícola S.A.	9.75%	Cuotas mensuales de capital e intereses de acuerdo al flujo de los ingresos del negocio.	Hipotecaria	No incluida en la tasa
Banco Pro Credit, S.A.	9.00%	Cuotas mensuales de capital e intereses de acuerdo al flujo de los ingresos del negocio.	Hipotecaria	No incluida en la tasa
Banco Promérica, S.A.	9.50 %	Cuotas mensuales de capital e intereses de acuerdo al flujo de los ingresos del negocio.	Hipotecaria	No incluida en la tasa
Banco Scotiabank, S.A.	8.25 %	Cuotas mensuales de capital e intereses de acuerdo al flujo de los ingresos del negocio.	Hipotecaria	No incluida en la tasa
Banco Davivienda, Salvadoreño, S.A.	12.45 %	Cuotas mensuales de capital e intereses de acuerdo al flujo de los ingresos del negocio.	Hipotecaria	No incluida en la tasa

No se encontró necesidad de realizar ajustes a la información de los préstamos por lo cual se procedió a la determinación del rango de plena competencia.

FIGURA 15. Determinación de cuartiles caso práctico N°03

$$Q_1 = \frac{(n+1)}{4} = \frac{(5+1)}{4} = 1.5 \quad 8.63\%$$

$$Q_2 = \frac{2(n+1)}{4} = \frac{2(5+1)}{4} = 3 \quad 9.50\%$$

$$Q_3 = \frac{3(n+1)}{4} = \frac{3(5+1)}{4} = 4.5 \quad 11.10\%$$

TABLA 21. Tabla de frecuencias caso práctico N°03

Tasa	Frecuencia	Frecuencia Acumulada
8.25%	1	1
9.00%	1	2
9.50%	1	3
9.75%	1	4
12.45%	1	5
TOTAL	5	15

De lo anterior podemos decir lo siguiente:

Al aplicar las fórmulas de los cuartiles, podemos determinar que el $Q_1 = 1.5$; valor que debemos ubicar en la columna de frecuencias acumuladas y resulta que, por no ser un número entero, debemos determinar el precio medio que corresponde al valor de este cuartil, con un promedio sencillo para encontrar el valor medio de los precios comprendidos en las frecuencias acumuladas 1 y 2; así:

$$\mathbf{Tasa\ Media} = \frac{\mathbf{8.25\% + 9.00\%}}{\mathbf{2}} = \mathbf{8.63\%}$$

Por lo tanto **8.63%** es el precio medio que corresponde al cuartil 1. (Para efectos didácticos se ha asignado un color específico al cálculo de cada cuartil, el cual está referenciado en la tabla de frecuencias, para facilitar su ubicación en la misma)

Para el cuartil número dos, tenemos el resultado de $Q_2 = 3$; este valor lo debemos ubicar en la columna de frecuencias acumuladas y verificamos que la tasa que corresponde a este cuartil es **9.50%**; en vista que el resultado del cuartil número dos arrojó un valor entero, se evita el paso de encontrar el valor medio ya que el número entero es fácil de ubicar en la tabla de frecuencias.

En cuanto al cuartil número tres, tenemos que: $Q_3 = 4.5$; por lo cual, debemos encontrar este valor medio en la tabla de frecuencias tal y como lo hicimos con el cuartil número uno, así:

$$\mathbf{Tasa\ media} = \frac{\mathbf{9.75\% + 12.45\%}}{\mathbf{2}} = \mathbf{11.10\%}$$

Por lo tanto, la tasa que corresponde al tercer cuartil es **11.10%**

Posteriormente al cálculo de los tres cuartiles, procederemos a calcular el rango intercuartílico de la siguiente manera:

$$\mathbf{Rango\ Intercuartil} = (\mathbf{Q_3} - \mathbf{Q_2}) = (\mathbf{4.5} - \mathbf{3}) = \mathbf{1.5}$$

Código tributario y deberá realizar los correspondientes ajustes a sus ingresos para efectos de la conciliación fiscal.

Ajuste a realizar para efectos del impuesto sobre la renta:

Para proceder a realizar el respectivo ajuste, es necesario reestructurar el préstamo otorgado a una tasa que este dentro del rango de plena competencia, para este ejemplo se tomará la tasa media del 9.50 % con lo que se garantiza minimizar el riesgo fiscal para el contribuyente examinado.

Además para no modificar el plazo del préstamo, se reestructuro la cuota mensual en base a la nueva tasa del 9.50%.

TABLA 22. Ajustes a precios de mercado caso práctico N°03

Datos Generales		Resumen del Préstamo	
Importe del préstamo	\$ 50,000.00	Pago programado	\$ 1,256.16
Tasa de Interés anual	9.50%	Número de pagos programado	48
Plazo del préstamo en años	4.00	Número de pagos real	48
Número de pagos al año	12.00	Total de pagos anticipados	-
Fecha inicial del préstamo	15/05/2015	Interés total	\$ 10,295.53
Pagos adicionales opcionales	-		

N° de pago	Fecha de pago	Saldo Inicial	Pago Programado	Pago total	Capital	Interés	Saldo Final	Interés Acumulativo
1	15/06/2015	\$50,000.00	\$1,256.16	\$1,256.16	\$860.33	\$395.83	\$49,139.67	\$395.83
2	15/07/2015	\$49,139.67	\$1,256.16	\$1,256.16	\$867.14	\$389.02	\$48,272.54	\$784.86
3	15/08/2015	\$48,272.54	\$1,256.16	\$1,256.16	\$874.00	\$382.16	\$47,398.53	\$1,167.01
4	15/09/2015	\$47,398.53	\$1,256.16	\$1,256.16	\$880.92	\$375.24	\$46,517.61	\$1,542.25
5	15/10/2015	\$46,517.61	\$1,256.16	\$1,256.16	\$887.90	\$368.26	\$45,629.72	\$1,910.52
6	15/11/2015	\$45,629.72	\$1,256.16	\$1,256.16	\$894.92	\$361.24	\$44,734.79	\$2,271.75
7	15/12/2015	\$44,734.79	\$1,256.16	\$1,256.16	\$902.01	\$354.15	\$43,832.78	\$2,625.90
8	15/01/2016	\$43,832.78	\$1,256.16	\$1,256.16	\$909.15	\$347.01	\$42,923.63	\$2,972.91
9	15/02/2016	\$42,923.63	\$1,256.16	\$1,256.16	\$916.35	\$339.81	\$42,007.28	\$3,312.72
10	15/03/2016	\$42,007.28	\$1,256.16	\$1,256.16	\$923.60	\$332.56	\$41,083.68	\$3,645.28
11	15/04/2016	\$41,083.68	\$1,256.16	\$1,256.16	\$930.91	\$325.25	\$40,152.77	\$3,970.53
12	15/05/2016	\$40,152.77	\$1,256.16	\$1,256.16	\$938.28	\$317.88	\$39,214.48	\$4,288.40

Con la información anterior, se puede determinar el ajuste a realizar en la declaración del Impuesto sobre la renta de la manera siguiente:

Ingresos por Intereses declarados	\$ 3,372.40
Ingresos por intereses determinados según precios de transferencia.	\$ 4,288.40
Diferencia a ajustar en declaración del Impuesto Sobre la Renta.	\$ 96.00

NOTA: Debido a que el contribuyente presentó modificatoria de su declaración del impuesto sobre la renta por los intereses cobrados de menos a su relacionado por pactar una tasa inferior a la de mercado, se hará uso de la exención establecida en el artículo 74-A de la ley de impuesto sobre la renta y no estará en obligación de pagar la retención del 5% del impuesto sobre la renta por el financiamiento presta a su accionista.

Y de esta manera los gastos por intereses para la accionista Marcela Abigail López, serán deducibles del impuesto sobre la renta en las operaciones de su negocio personal. (Artículo 29-A NUMERAL 14) de la ley del impuesto sobre la renta).

3.3.8 Sanciones por incumplimiento

Al realizar el estudio de precios de transferencia se determina el valor de mercado de los bienes o servicios que se transfieren por lo que se debe de cumplir con las obligaciones formales correspondientes al no cumplir con ellas, el Código Tributario establece las sanciones (Multa) por incumplimiento de la obligación formal.

➤ Incumplimiento de la obligación de presentar declaración

Según el artículo 238 del Código Tributario se constituye como incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración los siguientes casos:

- Omitir la presentación de la declaración. Sanción: Multa equivalente al cuarenta por ciento del impuesto que se determine, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.
- No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido. Sanción:
 1. Multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes.
 2. Multa equivalente al diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses.

3. Multa equivalente al quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses, pero no mayor de tres meses.
4. Multa equivalente al veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses. Las multas señaladas en los numerales anteriores, en ningún caso podrán ser inferiores a dos salarios mínimos.

Si la declaración tributaria no presentare impuesto a pagar la sanción aplicar será de un salario mínimo.

- Presentación de declaración incorrecta. Sanción: Multa del veinte por ciento del impuesto no pagado dentro del plazo legal, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.

- Presentar la declaración con error aritmético. Sanción: multa del diez por ciento sobre la diferencia que resulte entre el valor a pagar o el saldo a favor inicialmente autoliquidado y el establecido por la administración tributaria, la que en ningún caso podrá ser inferior a dos salarios mínimos.

- E) Presentar la declaración tributaria sin consignar datos o información, establecida en los literales a), b), c), d) y g) del artículo 95 de este Código consignarla en forma inexacta o incompleta. Sanción: multa de dos salarios mínimos mensuales; y, presentar la declaración tributaria del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, sin consignar los datos o información establecida en el artículo 115-A, o consignarla en forma inexacta o incompleta. Sanción: multa de cuatro salarios mínimos mensuales.

Evasión no intencional

Según el artículo 253, del Código Tributario toda evasión del tributo no prevista en el artículo 254, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

En ningún caso la multa podrá ser inferior a \$566.86.

Evasión intencional

Según el artículo 254, el contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.

Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

- No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad; contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones.
- Declaraciones que contengan datos falsos; No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo.
- Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable.
- Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar.
- Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria.
- No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización; e, Ocultación o destrucción de documentos.

Las conductas que deriven en el cometimiento del delito de evasión de impuestos, en los que no sea requisito agotar la vía administrativa, serán sancionadas judicialmente, atendiendo a lo previsto en el

Código Penal y en el Código Procesal Penal. Los casos que no sean constitutivos de delitos se tramitarán conforme a las reglas establecidas en este Código.

3.3.9 Cálculo de multa e intereses moratorios

Para la determinación de los intereses moratorios la Administración Tributaria, establece en el Decreto N° 720, en el cual establece en el artículo 1, que, por el pago extemporáneo de los impuestos y demás contribuciones fiscales, que administran las Direcciones del Ministerio de Hacienda, un interés moratorio anual, equivalente a la tasa promedio de interés activa sobre créditos, aplicada por el sistema financiero y después de sesenta días de haber caído en mora, cuatro puntos adicionales.

El Banco Central de Reserva, es el ente encargado de certificar en el mes de enero de cada año la tasa señalada en este artículo, promediando las tasas cobradas por el sistema financiero en el año calendario anterior a aquel en que entra a regir la nueva tasa.

Conforme al artículo 2, de dicho Decreto el interés moratorio establecido conforme el Artículo anterior, se calculará multiplicando una doceava parte de la tasa vigente, por el número de meses de atraso, contados a partir de la fecha del vencimiento legal fijado para el pago. Para estos efectos la fracción de mes se considerará como un mes completo. La tasa a aplicar para los casos señalados en este Artículo, será la vigente en el momento del pago.

En los meses de enero y julio de cada año, el Ministerio de Hacienda hará publicar por lo menos en dos períodos de circulación nacional, la tasa de interés moratorio que regirá durante los seis meses siguientes, contados a partir del primero de febrero y primero de agosto respectivamente.

La tasa de interés para el pago de impuestos en mora, que informa el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Tesorería, es la siguiente:

Que con base a lo establecido en los artículos 1 y 3 del Decreto Legislativo No. 720, publicado en el Diario Oficial No. 1, Tomo 322 de fecha 3 de enero de 1994, la tasa promedio de interés que se aplicará para pago de impuestos en mora, durante el período del 1 de agosto de 2015 al 31 de enero de 2016 será de:

- 5.99% anual

Transcurridos 60 días, de la fecha de vencimiento de la obligación, se aplicará la tasa de interés siguiente:

- 9.99% anual **Fuente especificada no válida.**

Tratamiento de ajustes determinados

Para los casos prácticos mencionados anteriormente, se presentará la modificatoria de la declaración de impuesto sobre la renta el 30 de noviembre de 2016.

Por lo que se tomara los datos siguientes:

TABLA 23. Ajustes a precios de mercado

DETALLE	MONTOS
Alquileres	\$76,401.00
Venta de Computadoras	\$18,545.00
Préstamo	\$916.00
TOTAL DEL AJUSTE	\$95,862.00

De lo anterior se puede decir que la empresa analizada, después de haber realizado un estudio de precios de transferencia, debió haber añadido a la base imponible los ingresos de los ajustes que determinó el estudio (\$95,862.00), pero en supuesto de que el obligado no realizó el estudio, ni practicó los ajustes recomendados por falta de conocimiento de esta obligación sustantiva, lo cual se tipifica de acuerdo al Código Tributario, como una evasión no intencional del impuesto (Artículo 253); razón por la cual, deberá presentar una modificatoria de su declaración original de impuesto sobre la renta (ver Anexo 11), y por efectos jurídicos tributarios correspondientes, también deberá pagar multa e intereses moratorios.

FIGURA 17. Conciliación fiscal

INMOBILIARIA SAN JUAN, S.A. DE C.V.
CONCILIACIÓN FISCAL DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015
(EXPRESADO EN DÓLARES DE EE.UU)

Ingresos por prestaciones de servicios	\$ 29,345,988.98
Costos por servicio	<u>(\$ 18,345,870.22)</u>
Utilidad neta	\$ 11,000,118.76
Gastos operativos	<u>(\$ 5,378,000.75)</u>
Utilidad operativa	\$ 5,622,118.01
Otros ingresos	\$ 48,890.00
Gastos financieros	<u>(\$ 115,300.99)</u>
Utilidad antes de reserva legal	\$ 5,555,707.02
Reserva legal	<u>(\$ 388,899.49)</u>
Utilidad contable	\$ 5,166,807.53
Ajuste por ingresos determinado en Estudio de Precios de Transferencia	\$ 95,862.00
Utilidad Fiscal	<u>\$ 5,262,669.53</u>
Impuesto Sobre la Renta	<u>(\$ 1,578,800.86)</u>
Utilidad del ejercicio	<u><u>\$ 3,588,006.67</u></u>

➤ **Cálculo de la multa:**

SUPUESTO: la evasión fue no intencional, por lo que será sancionado con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

$$\text{Multa} = (\text{Ajustes determinados} \times \text{Tasa impositiva ISR } 30\%) \times 25\%$$

$$\text{Multa} = (\$95,862.00 \times 30\%) \times 25\%$$

$$\text{Multa} = \$7,189.65$$

➤ **Cálculo de intereses moratorios:**

Para el cálculo de los intereses moratorios, se procede a utilizar la siguiente fórmula:

$$I = Pin$$

Dónde:

I = Interés

P = Impuesto que se dejó de pagar (principal)

i = Tasa de interés

n = Tiempo

Sustituyendo los datos del supuesto en la fórmula, tenemos que:

$$I = (\$28,758.60) \times \frac{0.099}{12} \times 11 = \$2,609.84$$

El haber cometido dicha evasión no intencional, representa para el contribuyente un pago adicional a lo que inicialmente hubiese pagado, si éste, hubiese cumplido con la obligación formal y sustantiva que requiere la Administración Tributaria en cuanto al tema de precios de transferencia, a continuación, se presenta el detalle del monto totalizado a pagar:

TABLA 24. Determinación del total a pagar.

DETALLE	MONTO
ISR determinado por ajustes a precios de mercado	\$28,758.60
Multa por la evasión no intencional de ISR	\$7,189.65
Intereses moratorios	\$2,609.84
TOTAL A PAGAR	\$38,558.09

CAPÍTULO IV - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

Como resultado de la presente investigación:

- a. Existen firmas que no poseen una lista de requerimientos que debe cumplir un estudio de precios de transferencia, lo cual representa una deficiencia en la calidad de los servicios que presta; así como los profesionales no están siendo capacitados constantemente ya que éstos lo han sido solamente cuando surgen reformas fiscales.
- b. En la actualidad existen muchos profesionales de la contaduría pública, que no prestan servicios en materia de estudios de precios de transferencia, dicha situación se genera por la complejidad de la temática y por la falta de guías prácticas donde se presenten casos ilustrativos que se apeguen a situaciones que surgen en nuestro país y de esta manera proceder a consultar dichas guías en la determinación de precio de transferencia.
- c. Se determina que existe la necesidad por parte de los profesionales en contaduría pública de una guía que obtenga casos prácticos de la aplicación del Método de Precio Comparable No Controlado, la cual este explicado a la realidad salvadoreña, que sea didáctico, explicativo y que se encuentre al alcance de los profesionales.
- d. Según los resultados de la investigación, los profesionales de la contaduría pública poseen conocimientos sobre las obligaciones formales que establece el Código Tributario, en materia de Precios de Transferencia, siendo esto último una fortaleza en la elaboración de los estudios que se realizan; pero existe una parte importante que desconocen los lineamientos dictados por la OCDE, lo cual influye en la calidad de los servicios que prestan, pues no se debe dejar de lado la normativa técnica internacional.
- e. Se deduce, que las firmas de auditoría no ofrecen el servicio de estudios de precios de transferencia ya que no cuentan con el recurso humano para prestarlo.

4.2 RECOMENDACIONES

- a. Adoptar por parte de las firmas de auditoría una “lista de verificación final del estudio” que se debe cumplir en el desarrollo de un estudio de precios como parte de una metodología y además se recomienda desarrollar un modelo de capacitación continua para el capital humano, con la finalidad de proporcionar mayor calidad en sus trabajos.
- b. Se sugiere a las universidades que imparten la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, que incluyan en sus programas de estudio la temática relacionada a estudios de precios de transferencia, esto para dar a sus estudiantes una formación integral que sirva a los mismos como una base de conocimiento, para el desempeño de la profesión en esta compleja área, puesto dicha temática requiere de tiempo y experiencia para poder aprenderlo.
- c. El Ministerio de Hacienda como ente regulador sobre este tema, tiene que proporcionar guías didácticas y actualizadas, para la aplicación del Método de Precio Comparable No Controlado, que sea aplicable a situaciones que los contribuyentes pudieran encontrarse en la práctica y que se adecúe a las diferentes circunstancias económicas y sociales del país y que dichos documentos se encuentren explicados de manera didáctica y a su vez sean divulgados eficientemente entre los profesionales.
- d. Se recomienda a los profesionales de la Contaduría Pública, el interés por la búsqueda de enriquecimiento teórico y técnico para prestar servicios de mejor calidad, utilizando la guía ofrecida en este documento y a su vez se convertirían en agentes de cambio al asesorar a sus clientes, dado que el mejor momento para realizar el estudio de precios de transferencia es antes de realizar las transacciones con sujetos relacionados.
- e. A las firmas de auditoría que aún no elaboraron estudios de precios, se les invita a asistir a seminarios ofrecidos por las diferentes gremiales de auditores y contadores, relacionados con el área de precios de transferencia y además buscar mayor información sobre metodologías prácticas de entidades multinacionales que buscan socios estratégicos en El Salvador para prestar este tipo de servicio.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa, Código Tributario de El Salvador, Decreto Legislativo N°230, de fecha 14 de diciembre del año 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo N° 349, 22 del mismo mes.

Asamblea Legislativa, Código Tributario de El Salvador, reforma según Decreto Legislativo N°497, de fecha 10 de diciembre del año 2004, publicado en el Diario Oficial N° 365, Tomo N° 349, 22 del mismo mes

Asamblea Legislativa, Código Tributario de El Salvador, reforma según Decreto Legislativo N°233, diciembre del año 2009, publicado en el Diario Oficial N° 365, Tomo N° 385, 21 del mismo mes

Asamblea Legislativa, Código Tributario de El Salvador, reformas según Decreto Legislativo N°763 publicado en el Diario Oficial N° 142, tomo N° 404 de fecha 31 de julio de 2014.

Asamblea Legislativa, Ley de Competencia, Decreto Legislativo N°528, de fecha 26 de noviembre del año 2004, publicado en el Diario Oficial N° 240, Tomo N° 365, 23 de diciembre de 2004.

Asamblea Legislativa, Ley de Impuesto Sobre La Renta, Decreto Legislativo N°134, de fecha 18 de diciembre del año 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, 21 del mismo mes.

Asamblea Legislativa, Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, Decreto Legislativo N°405, de fecha 3 de septiembre del año 1998, publicado en el Diario Oficial N° 176, Tomo N° 340, 23 del mismo mes.

Carlos Saúl López Díaz Mejía, *“La institución de los precios de transferencia en el Código Tributario salvadoreño”*. 1ª Edición 2013, Editorial Talleres graficos UCA.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Año 2012, “Información contenida en las bases de datos comerciales y de transacciones utilidades”.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Curso sobre precios de transferencia. *Lección 1., Generalidades*, página 24.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Curso sobre precios de transferencia. Modulo II- Aspectos Practicos, Lección 2 Pagina 12.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Curso sobre precios de transferencia. Modulo II - Aspectos Practicos-Metodo del Precio Comparable No Controlado

Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. “Lista de profesionales que han actualizado sus datos al 31 de diciembre de 2014”

Ministerio de Hacienda, Año 2015, *Publicaciones y Boletines*, disponible en línea en http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Coloquios/Tab_coloquio_2011/PRESENTACION%20Coloquio%20TAIIA%2020102011.pdf

Ministerio de Hacienda, Año 2012, *Publicaciones y Boletines*, disponible en línea en http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novedades/Publicaciones_y_Boletines/DGII_PT_s%20AmCham_2012.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Año 2010, “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”.

ANEXOS

INDICE DE ANEXOS

ANEXO 01. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.

ANEXO 02. DECLARACIÓN DE ISR ORIGINAL

ANEXO 03. DECLARACIÓN DE ISR MODIFICATORIA

ANEXO 04. FORMULARIO F-982

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.

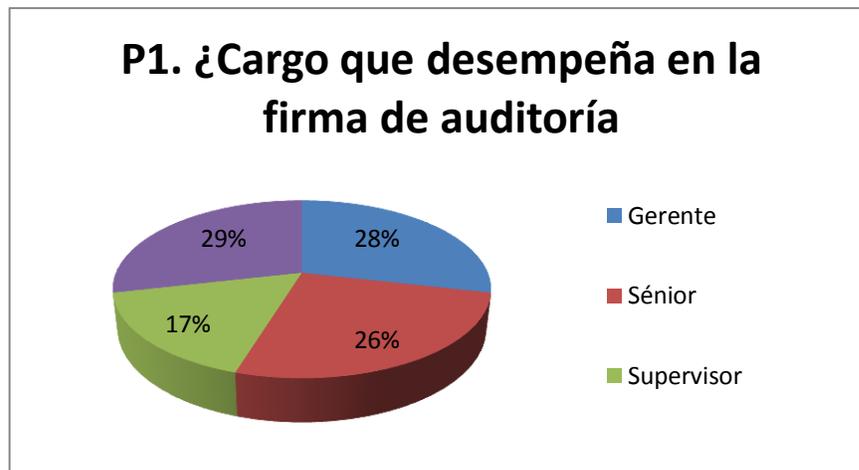
PREGUNTA N° 1. ¿Cuál es el cargo que desempeña en la firma de auditoría en la que usted labora actualmente?

OBJETIVO: Conocer si la encuesta ha sido debidamente contestado por el profesional de la Contaduría Pública.

TABLA N° 1

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Gerente	12	29%
Sénior	11	26%
Supervisor	7	17%
Director especialista Tributario	12	29%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 1



INTERPRETACION:

De acuerdo con los resultados obtenidos del total de los encuestados fueron 42 firmas de auditoría, por lo que podemos enfatizar el hecho de que las encuestas han sido contestadas por los cuatro diferentes niveles propuestos en las firmas de auditoría en casi la misma proporción Directores 29%, Gerentes 29%, Supervisores 26% y Sénior 17%, por lo cual dicha información resultará muy útil para efectos de comparar otros ítems de la misma encuesta.

PREGUNTA N° 2. ¿Cuántos años tiene laborando en la firma?

OBJETIVO: Obtener cuantitativamente los datos de años de experiencia que poseen los profesionales de la Contaduría Pública que laboran para una misma firma.

TABLA N° 2

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
1 a 3 años	16	38%
4 a 5 años	11	26%
5 en adelante	15	36%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 2



INTERPRETACIÓN:

De acuerdo con los datos obtenidos, un 38% del total de los encuestados posee más de 5 años laborando para una misma firma de auditoría, en un porcentaje del 26% mayor ha prestado sus servicios de entre 1 a 3 años y solo un 26% posee entre 4 a 5 años de servicios.

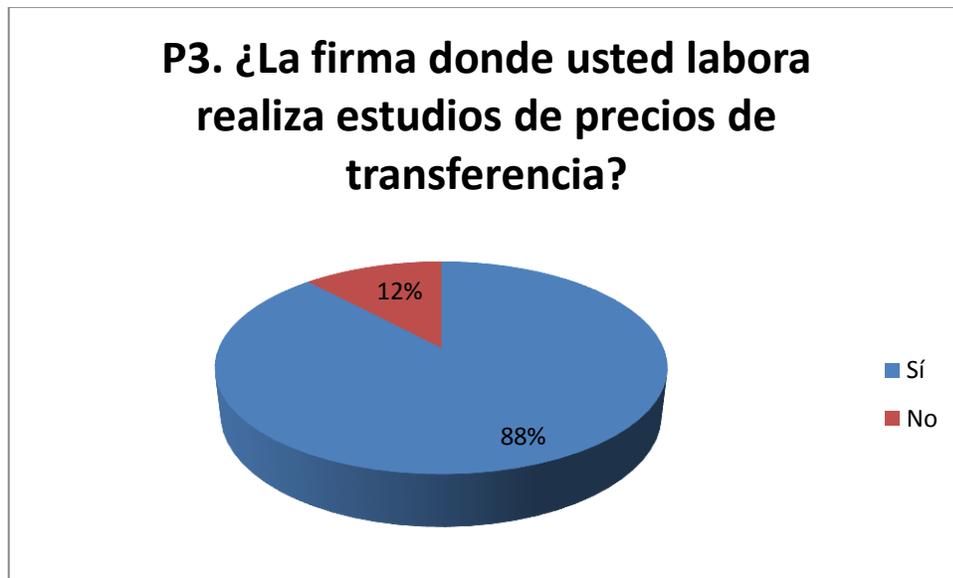
PREGUNTA N° 3. ¿La firma para la que presta sus servicios ha desarrollado estudios de precios de transferencia?

OBJETIVO: Conocer si la entidad realiza estudios de precios de transferencia para obtener la cantidad de firmas de auditoría que realizan estudios de precios de transferencia.

TABLA N° 3

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	37	88%
No	5	12%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 3



INTERPRETACIÓN:

El 88% de los encuestados asegura que en la firma donde presta sus servicios profesionales se elaboran estudios de precios de transferencia. Así también obtuvimos los datos de un 12 % de los encuestados quienes afirman que en la firma donde trabajan no se ha realizado ningún estudio de precios de transferencia.

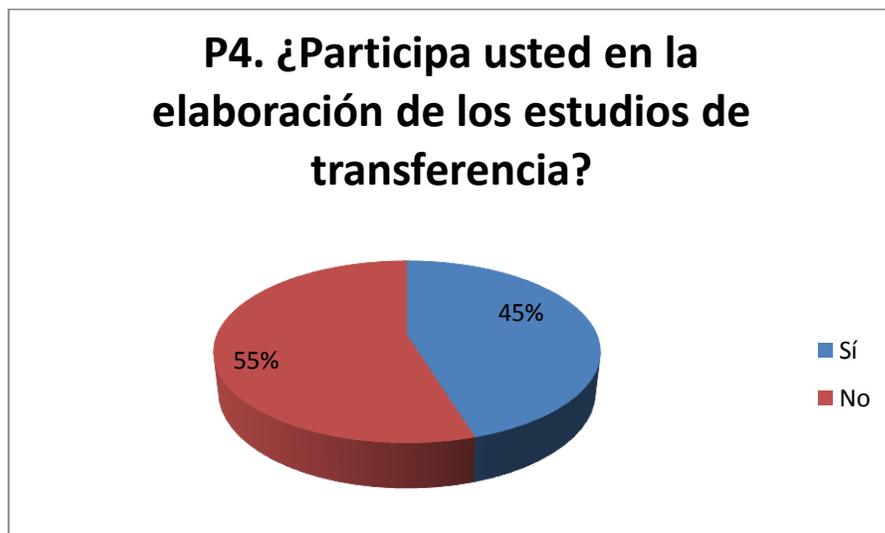
PREGUNTA N° 4. ¿Usted participa en la elaboración de los estudios de precios de transferencia? Si su respuesta fue negativa, favor pasar a pregunta N°6.

OBJETIVO: Conocer la cantidad de profesionales de la Contaduría Pública que participan en el desarrollo de los estudios de precios de transferencia.

TABLA N° 4

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	19	45%
No	23	55%
TOTAL	42	100%

GRAFICO N° 4



INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a los datos obtenidos, solo un 45% de los encuestados han participado en la elaboración de estudios de precios de transferencia y un 55% ha participado en la elaboración de un estudio de precios de transferencia.

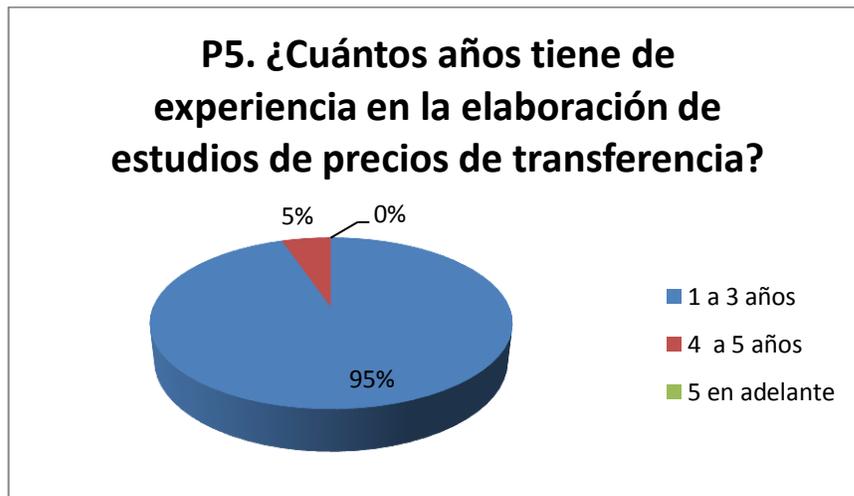
PREGUNTA N° 5. Si su respuesta a la pregunta anterior fue afirmativa, por favor conteste: ¿Cuántos años tiene trabajando con la elaboración de estudios de precios de transferencia?

OBJETIVO: obtener el promedio de años en experiencia en materia de precios de transferencia que poseen los profesionales de la Contaduría Pública que labora en la firma.

TABLA N° 5

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
1 a 3 años	18	95%
4 a 5 años	1	5%
5 en adelante	0	0%
TOTAL	19	100%

GRÁFICO N° 5



INTERPRETACIÓN:

Interpretación: El 95% de los encuestados que respondieron que, si participan en la elaboración de estudios de precios de transferencia, aseguran tener entre 1 a 3 años de estar participando en la elaboración de estudios de precios de transferencia y un 5% posee experiencia de entre 4 a 5 años en el área.

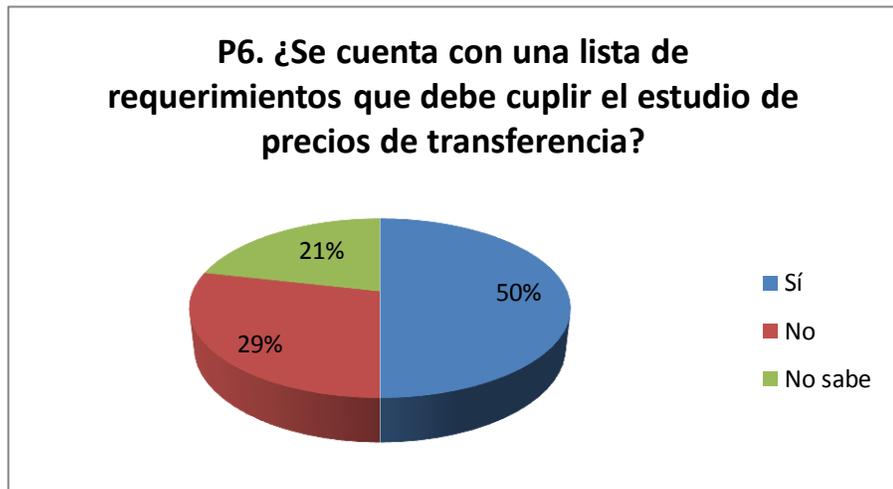
PREGUNTA N° 6. ¿La firma de auditoría para la que presta sus servicios cuenta con una lista de los requerimientos que debe de cumplir el estudio de precios de transferencia?

OBJETIVO: verificar si las firmas de auditoría poseen manuales o documentos que controlen la calidad de los estudios de precios de transferencia.

TABLA N° 6

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	21	50%
No	12	29%
No sabe	9	21%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 6



INTERPRETACIÓN:

De acuerdo con la recolección de los datos obtenidos, el 21% de los encuestados no sabe si la firma de auditoría para la cual presta sus servicios posee una lista de los requerimientos que debe de cumplir el estudio de precios de transferencia. Sin embargo el 50% afirma que en la firma de auditoría en la que trabaja, si posee una lista de los requerimientos que debe de cumplir el estudio de precios de transferencia y un 29% (12 personas) sabe que no se posee dicha lista.

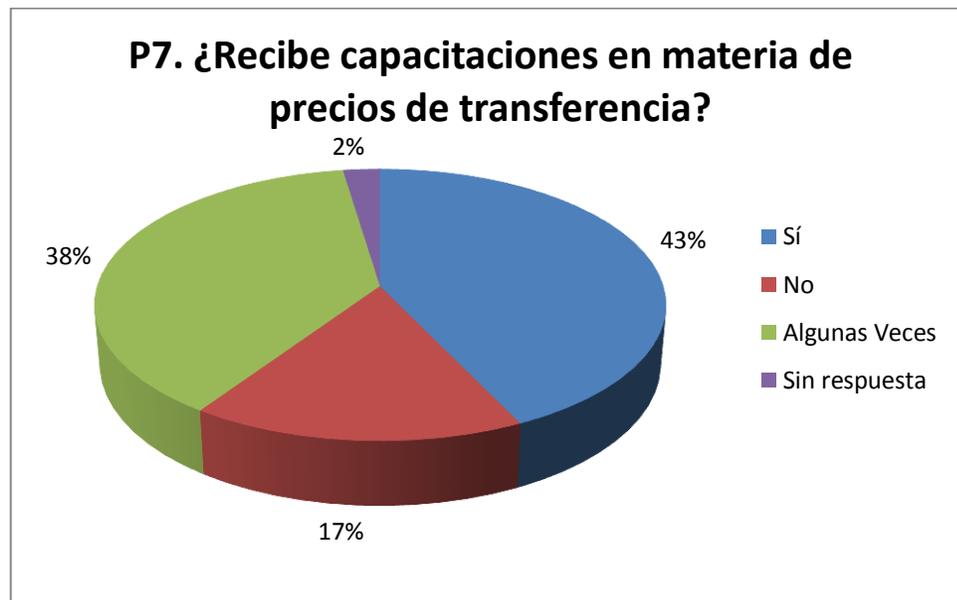
PREGUNTA N° 7. ¿En el lugar donde trabaja recibe capacitaciones sobre la temática de precios de transferencia?

OBJETIVO: Conocer si las firmas de auditoría capacitan constantemente a su personal de trabajo en materia de precios de transferencia.

TABLA N° 7

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	18	43%
No	7	17%
Algunas Veces	16	38%
Sin respuesta	1	2%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 7



INTERPRETACIÓN:

En base a los datos obtenidos, el 17% del total de los encuestados no recibe capacitación de precios de transferencia, sin embargo un 43 % afirmó recibir capacitaciones sumado a ellas un 38% dice recibir pero solo en algunas veces, y el 2% no contestó la interrogante, lo que nos determina que un 81% de los encuestados efectivamente recibe capacitaciones en materia de precios de transferencia.

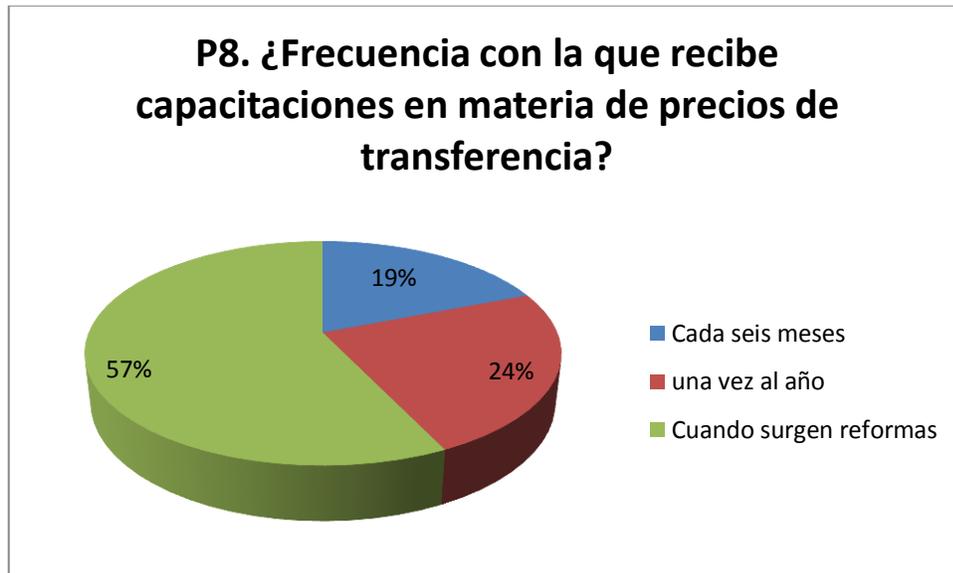
PREGUNTA 8. ¿Con que frecuencia recibe capacitaciones sobre precios de transferencia?

OBJETIVO: Conocer con cuanta frecuencia las firmas de auditoría capacitan a su personal en materia de los precios de transferencia.

TABLA N° 8

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Cada seis meses	8	19%
una vez al año	10	24%
Cuando surgen reformas	24	57%
TOTAL	42	100%

GRAFICO N° 8



INTERPRETACIÓN:

Del total los profesionales encuestados el 57% manifestó que a frecuencia con la que recibe capacitación es cuando surgen reformas en la legislación, mientras que un 24% manifestó que recibe capacitaciones semestralmente y por último el 19% respondió que recibe capacitación una vez por año; en conclusión, podemos afirmar que los profesionales de la Contaduría Pública no están recibiendo capacitación continua, es decir de forma recurrente.

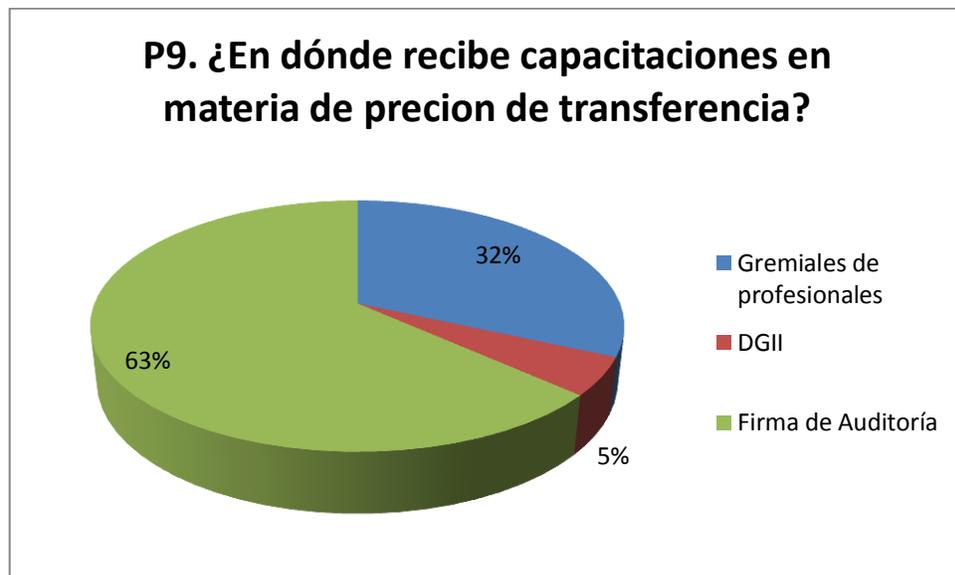
PREGUNTA N° 9. ¿De quién recibe capacitaciones sobre los precios de transferencia?

OBJETIVO: Identificar cuáles son las fuentes enriquecimiento de información utiliza el profesional de la Contabilidad en materia de precios de transferencia.

TABLA N° 9

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Gremiales de profesionales	13	30.95%
DGII	2	4.76%
Firma de Auditoría	26	61.90%
Sin respuesta	1	2.38%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 9



INTERPRETACIÓN: En cuanto a las entidades de quienes los profesionales reciben capacitaciones se obtuvo que: el 63% de los encuestados recibe capacitaciones en sus respectivos lugares de trabajo (firmas de auditoría); el 32% de los encuestados manifestó que recibe capacitaciones de parte de diversas gremiales de profesionales y el 5% de los encuestados manifestó que recibe capacitación por parte de la Dirección General de Impuestos Internos; lo cual nos lleva a la conclusión de que en su mayoría los profesionales están siendo capacitados en las firmas de auditoría para las cuales laboran.

PREGUNTA N° 10. ¿La firma de auditoría donde usted labora tiene un “check list” donde detalla los requerimientos que debe de tener el estudio de precios de transferencia?

OBJETIVO: Obtener información si las firmas de auditoría poseen algún tipo de documento utilizado como control de calidad de los estudios de precios de transferencia.

TABLA N° 10.

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	26	62%
No	15	36%
Sin Respuesta	1	2%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N°10



INTERPRETACIÓN: Del total de profesionales encuestados, el 36% manifestó que en la firma de auditoría para la cual laboran no posee un check list detallando los requerimientos que un estudio de precios de transferencia implica, mientras que el 62% manifestó que sí; de lo anterior podemos resaltar que hay un porcentaje importante de profesionales que no cuentan con una lista de chequeo de requerimientos que deben cumplirse al momento de realizar un estudio de precios de transferencia.

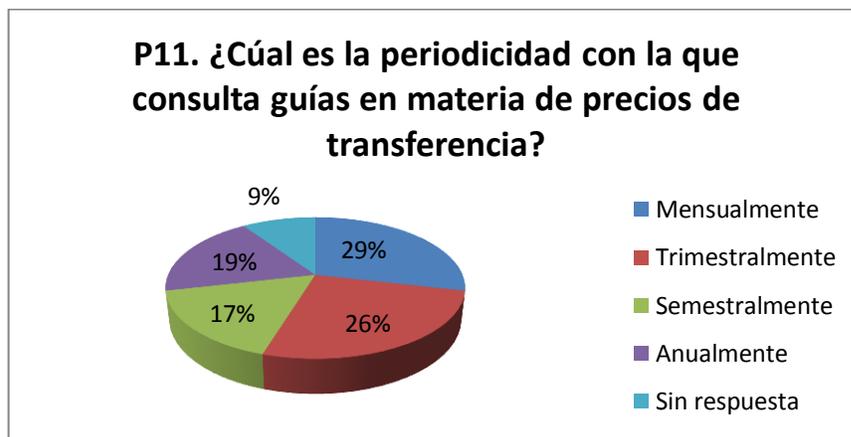
PREGUNTA 11. ¿Cuál es la periodicidad con la que consulta lineamientos con casos prácticos emitidas por la DGII en situaciones en las que se requiera información adicional para prestar un servicio de calidad a sus clientes?

OBJETIVO: conocer con qué frecuencia los profesionales consultan guías para fortalecer sus conocimientos y prestar servicios de calidad.

TABLA N° 11

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Mensualmente	12	29%
Trimestralmente	11	26%
Semestralmente	7	17%
Anualmente	8	19%
Sin respuesta	4	10%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 11



INTERPRETACIÓN: El 29 % de los encuestados manifestó que consulta mensualmente guías con lineamientos y casos prácticos emitidas por la DGII, mientras que un 26% de los encuestados manifestó que consulta dichas guías trimestralmente, un 19% manifestó hacerlo anualmente y por ultimo un 17% respondió que lo hace semestralmente; lo cual nos lleva a la conclusión que lo profesionales están recurrentemente consultando guías para complementar sus conocimientos a la hora de realizar un estudio de precios de transferencia.

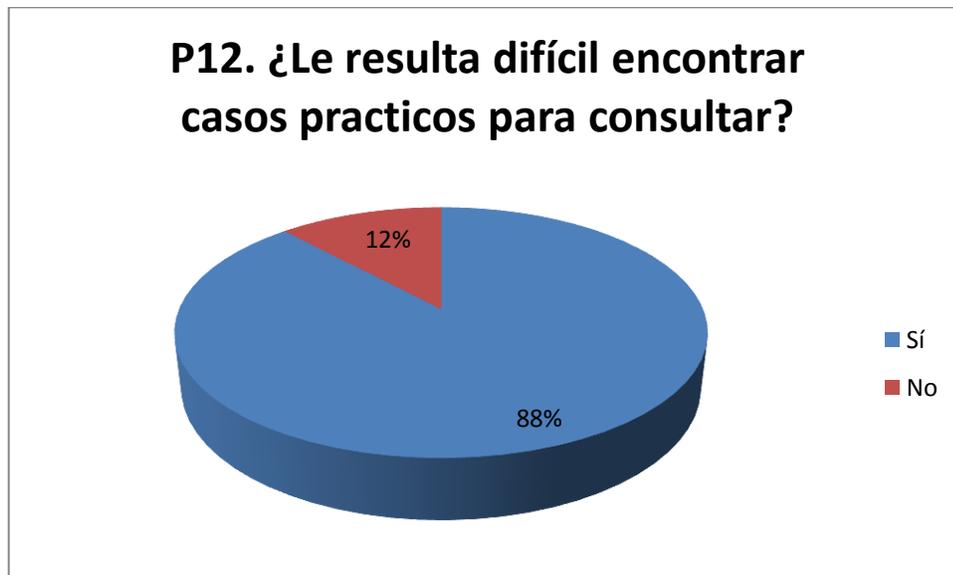
PREGUNTA N° 12. ¿Cree usted que en la actualidad resulta difícil consultar casos prácticos basados en la aplicación del método de precio comparable no controlado?

OBJETIVO: conocer si en el medio existe una variedad de casos prácticos que ayuden al profesional en la aplicación del método de precio comparable no controlado.

TABLA N° 12.

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	37	88%
No	5	12%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 12



INTERPRETACIÓN: El 88% de los profesionales encuestados manifestó que resulta difícil encontrar casos prácticos para consultar la aplicación del método de precio comparable no controlado, mientras que un 12% puso de manifiesto que no; lo cual no lleva a concluir que existe una necesidad imperante de realizar una guía de aplicación del método de precio comparable no controlado que sirva de apoyo a los profesionales.

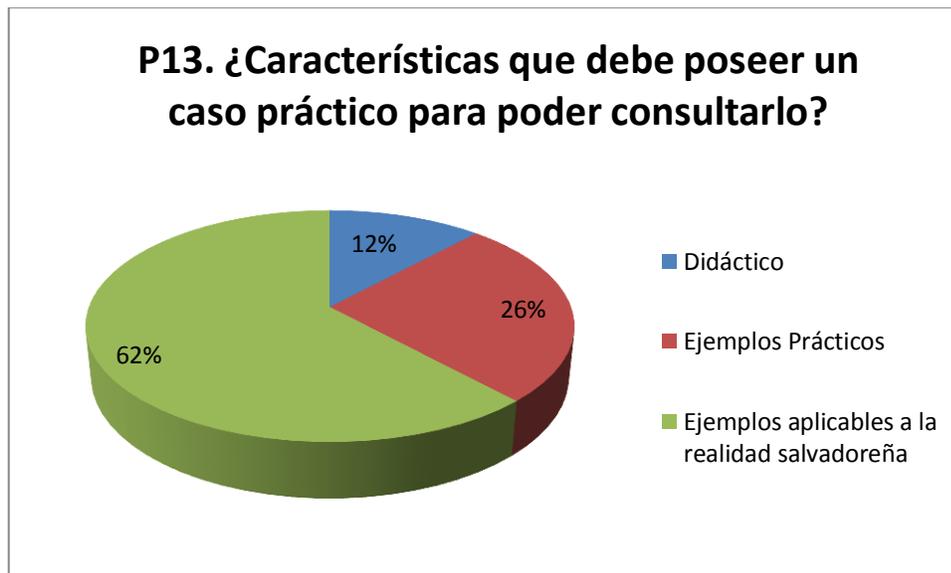
PREGUNTA N° 13. ¿Qué características le gustaría encontrar en un caso práctico para proceder a consultarlo?

OBJETIVO: obtener información sobre las características que debe cumplir una guía con caso práctico para que sea amigable y de preferencia para los profesionales.

TABLA N° 13.

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Didáctico	5	12%
Ejemplos Prácticos	11	26%
Ejemplos aplicables a la realidad salvadoreña	26	62%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 13.



INTERPRETACIÓN: Del total de profesionales encuestados el 62% manifestó que la principal característica que debe tener un caso práctico para proceder a consultarlo es que dicho caso sea aplicable a la realidad salvadoreña, mientras que un 26% manifestó que debe contar con ejemplos prácticos y un 12% manifestó que debe ser didáctico; por lo que podemos concluir que los casos prácticos a brindar deben ser apegados a la realidad salvadoreña.

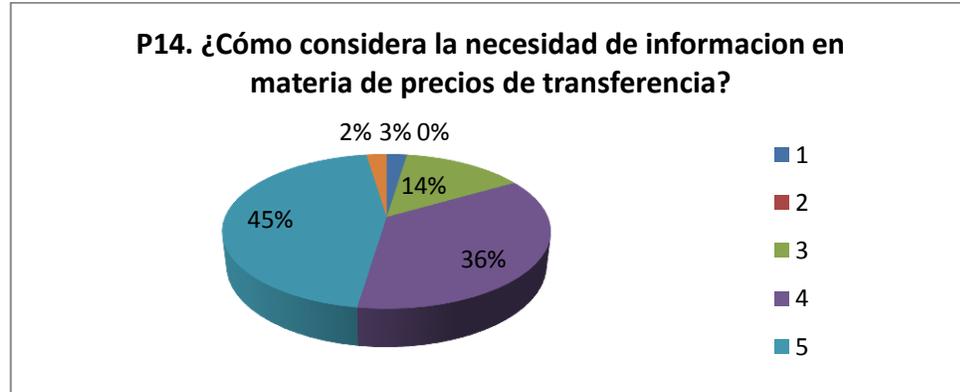
PREGUNTA N° 14. En una escala del 1 al 5, donde 1 es menos necesario y 5 el más necesario ¿Cómo considera usted que la necesidad de información que contenga casos prácticos que ilustren procedimientos de aplicación del método de precio comparable no controlado?

OBJETIVO: conocer en qué medida se necesita en el ambiente profesional una guía que desarrolle un caso práctico que ilustre la aplicación del método de precio comparable no controlado.

TABLA N° 14.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
1	1	2%
2	0	0%
3	6	14%
4	15	36%
5	19	45%
Sin Respuesta	1	2%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 14.



INTERPRETACIÓN: Del total de profesionales encuestados un 45% califico con el grado más alto de importancia la existencia de guías con casos prácticos las cuales estén a su alcance para ser consultadas las cuales ilustren los procedimientos para la aplicación de método de precio comparable no controlado, un 36% manifestó como una necesidad alta la existencia de dichos materiales, de lo cual podemos concluir que entre los profesionales existe una necesidad imperante en cuanto a la existencia de información de aplicación del método de precio comparable no controlado, la cual detalle procedimientos, sea didáctica y apegada a la realidad salvadoreña.

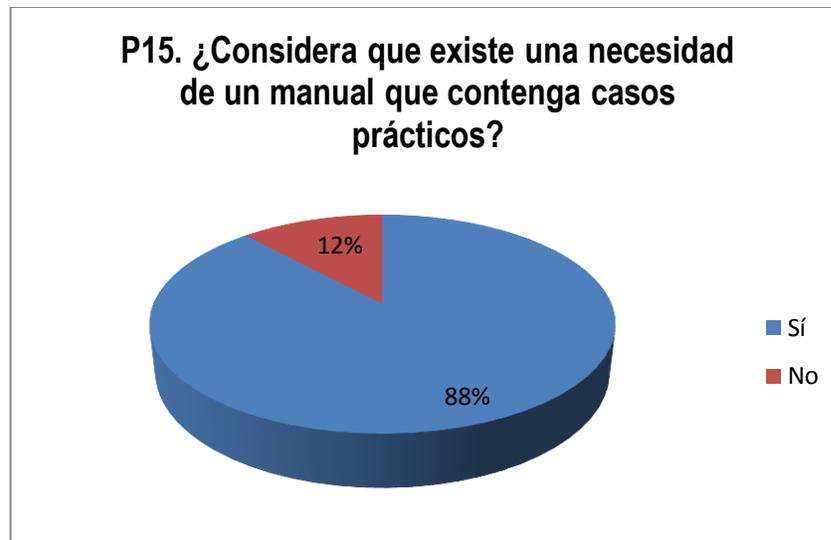
PREGUNTA 15. ¿Considera usted que hay una necesidad de información que contengan casos prácticos que ilustren procedimientos de aplicación del método de precio comparable no controlado?

OBJETIVO: conocer en qué medida se necesita en el ambiente profesional una guía que desarrolle un caso práctico que ilustre la aplicación del método de precio comparable no controlado.

TABLA N° 15

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	37	88%
No	5	12%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 15



INTERPRETACIÓN:

Del total de los encuestados, el 88% afirma que existe la necesidad de información que contengan casos prácticos que ilustren procedimientos aplicación del método de precio comparable no controlado; mientras que el 12% (5 personas) asegura que no existe la necesidad, por lo tanto, se puede afirmar que se necesita que en el ambiente profesional se necesita una guía que desarrolle un caso práctico que ilustre la aplicación del método de precio comparable no controlado.

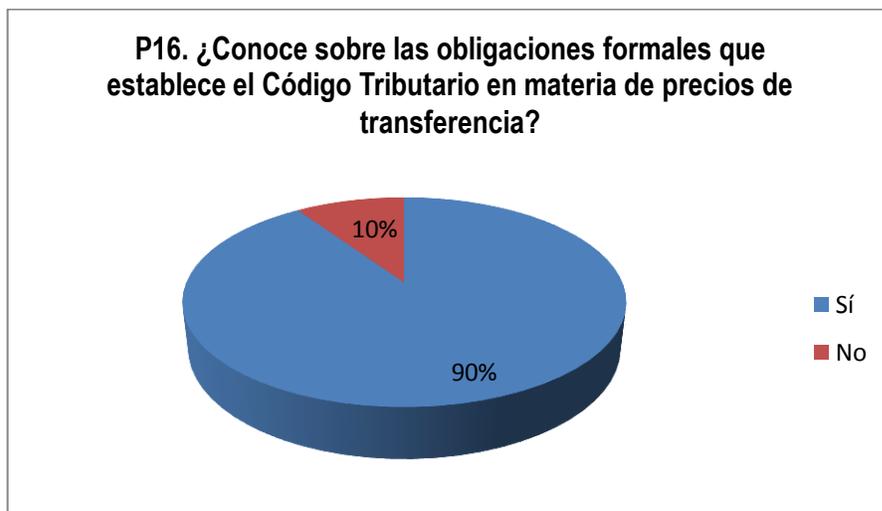
PREGUNTA 16. ¿Conoce sobre las obligaciones formales que establece el Código Tributario en materia de precios de transferencia que deben cumplir los sujetos pasivos?

OBJETIVO: Conocer el grado de conocimiento del profesional de la Contaduría Pública con respecto a las obligaciones formales que establece el Código Tributario.

TABLA N° 16

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	38	90%
No	4	10%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 16



INTERPRETACIÓN:

Del total de los encuestados, el 90% afirma que conoce sobre las obligaciones formales que establece el Código Tributario en materia de precios de transferencia que deben cumplir los sujetos pasivos; mientras que el 10% no conoce dichas obligaciones formales, por lo tanto, el grado de conocimiento que posee el profesional de la Contaduría Pública con respecto a las obligaciones formales que establece el Código Tributario es alto.

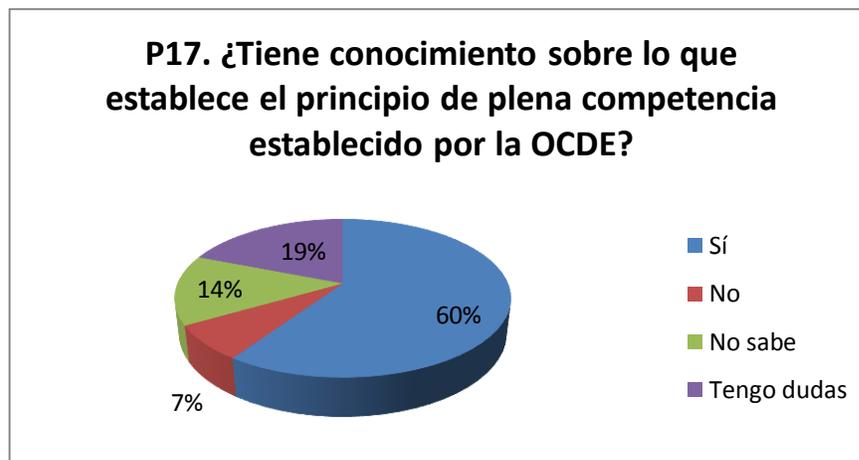
PREGUNTA 17. ¿Está de acuerdo que el principio de plena competencia supone que los contribuyentes deben de ajustar sus precios de transferencia en sus transacciones controladas a aquellos que se hubieran dado entre partes independientes?

OBJETIVO: Obtener el grado de conocimiento que posee el profesional de la Contaduría Pública o el gerente de la firma de auditoría con respecto a la metodología OCDE.

TABLA N° 17

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	25	60%
No	3	7%
No sabe	6	14%
Tengo dudas	8	19%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 17



INTERPRETACIÓN:

Del total de los encuestados, el 60% contestó que si está de acuerdo que el principio de plena competencia supone que los contribuyentes deben de ajustar sus precios de transferencia en sus transacciones controladas a aquellos que se hubieran dado entre partes independientes, el 7% contestaron que no están de acuerdo, el 14% no sabe, mientras que el 19% tiene dudas; por lo tanto según los resultados obtenidos se puede decir que la mayor parte de los encuestados tienen un grado de conocimiento respecto a la metodología OCDE.

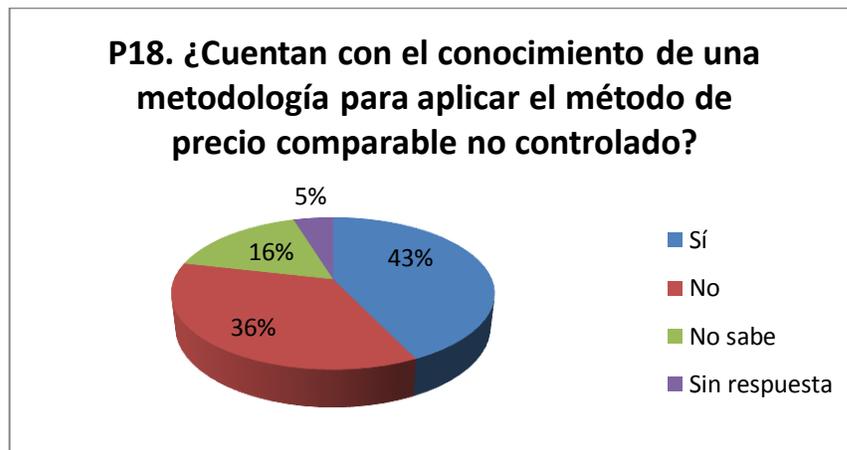
PREGUNTA 18. ¿La firma de auditoría cuenta con el conocimiento necesario de la metodología para utilizar el método del precio comparable no controlado para la determinación de precios de transferencia?

OBJETIVO: Obtener el grado de conocimiento que posee el profesional de la Contaduría Pública o el gerente de la firma de auditoría con respecto a aspectos tributarios.

TABLA N° 18

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	18	43%
No	15	36%
No sabe	7	17%
Sin respuesta	2	5%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 18



INTERPRETACIÓN: Del total de los encuestados, el 43% contestó que la firma de auditoría cuenta con el conocimiento necesario de la metodología para utilizar el método del precio comparable no controlado para la determinación de precios de transferencia, el 36% contestó que no cuentan con el conocimiento para desarrollar el método y el 16% no saben y el 5% no contestaron la pregunta por lo tanto el grado de conocimiento que posee el profesional de la Contaduría Pública o el gerente de la firma de auditoría con respecto a aspectos tributarios para la aplicación del método de precio comparable no controlado no es dominada por todas las firmas de auditoría ya que menos de la mitad sí sabe aplicarla, mientras que lo que resta no poseen el conocimiento.

PREGUNTA 19. ¿Ha recibido capacitaciones en materia de precios de transferencia, de entidades internacionales que se dedican exclusivamente a la determinación de precios de transferencia?

OBJETIVO: Obtener el grado de conocimiento que posee el profesional de la Contaduría Pública o el gerente de la firma de auditoría con respecto a directrices de la OCDE.

TABLA N° 19.

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	5	12%
No	35	83%
Sin respuesta	2	5%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 19



INTERPRETACIÓN: Del total de los encuestados, el 12% han recibido capacitaciones en materia de precios de transferencia, de entidades internacionales que se dedican exclusivamente a la determinación de precios de transferencia, mientras que el 83% no han recibido este tipo de capacitación y el 5% no contestaron la pregunta, la mayoría de las firmas de auditoría no recibe capacitaciones de entidades internacionales en materia de precios de transferencia.

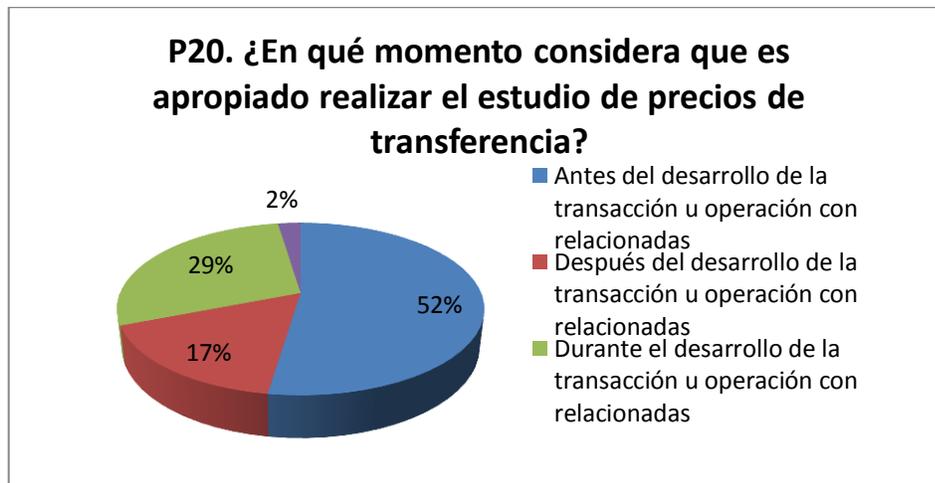
PREGUNTA 20. ¿Usted considera que el estudio de Precios de Transferencia es más adecuado realizarlo, en cuál de los siguientes momentos?

OBJETIVO: Conocer el momento apropiado en el que los profesionales consideran que es el más adecuado para realizar el estudio de precios de transferencia.

TABLA N° 20.

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Antes del desarrollo de la transacción u operación con relacionadas	22	52%
Después del desarrollo de la transacción u operación con relacionadas	7	17%
Durante el desarrollo de la transacción u operación con relacionadas	12	29%
Sin respuesta	1	2%
TOTAL	42	100%

GRÁFICO N° 20.



INTERPRETACIÓN: Del total de los encuestados, el 52% considera que el estudio de Precios de Transferencia es más adecuado realizarlo antes del desarrollo de la transacción u operación con relacionadas, el 17% después del desarrollo de la transacción u operación con relacionadas, el 29% durante el desarrollo de la transacción u operación con relacionadas y el 2% no contestó la interrogante.

DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ORIGINAL

ANEXO II

 DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA F-11 V10																																
También constituye Solicitud de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diferidas y Titulares de Empresas que no enteren Pago a Cuenta, con devolución hasta \$ 5,000.00.																																
SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACIÓN DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA S. S.										NÚMERO DE DECLARACIÓN 10 111100620495 3																						
Ejercicio:		01	01	01	2016	9	AL:	02	31	12	2016	7	SEGÚN TARJETA DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA																			
Del:		01	01	01	2016	9	AL:	02	31	12	2016	7	NIT:	03	0	8	0	4	-	0	7	0	5	9	0	-	1	0	4	-	3	9
IDENTIFICACIÓN	Primer Apellido/razón Social o Denominación										Segundo Apellido			Nombre																		
	SAN JUNA S.A. DE C.V.																															
	04		Calle/Avenida/Paseo/Polígono/Block				05		Número Casa		06		Apartamento/Local																			
			Loma Linda #23						115				1																			
	07		Otros datos que complementen el domicilio										08		Colonias/Berros/Residencial/Reparto			09		E-mail: sanjuna@compamy.uk												
			Zona Rosa												San Benito																	
	10		Departamento/Municipio				11		Teléfono		12		Uso Exclusivo de la DUEI																			
			SAN SALVADOR / SAN SALVADOR						2324343				12																			
	13		Actividad Económica										14		15		16															
			Primaria: OTRAS ACTIVIDADES DE SEGUROS NO CLASIFICADAS PREVIAMENTE										13		09009		2															
17		Secundaria										14		0		0																
18		Terciaria										15		9		9																
19		Marque con una X si esta incluido como Sujeto Pasivo según Art. 8 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta										20		21		Detalle el código del tipo de incentivo fiscal que posee actualmente.																
																Utilice este espacio solo si modifica su Declaración																
22		Marque si es persona natural y nacido en el país 200 días o menos en forma consecutiva durante el periodo que declara.										23		24		Días de Residencia en el País																
																Fecha de Fallecimiento o Liquidación																
25												26		27		Día Mes Año																
																No. Declaración que Modifica																
28												29		30		3																
31												32		33		8																
34												35		36		3																
37												38		39		3																
40												41		42		3																
43												44		45		3																
46												47		48		3																
49												50		51		3																
52												53		54		3																
55												56		57		3																
58												59		60		3																
61												62		63		3																
64												65		66		3																
67												68		69		3																
70												71		72		3																
73												74		75		3																
76												77		78		3																
79												80		81		3																
82												83		84		3																
85												86		87		3																
88												89		90		3																
91												92		93		3																
94												95		96		3																
97												98		99		3																
100												101		102		3																
103												104		105		3																
106												107		108		3																
109												110		111		3																
112												113		114		3																
115												116		117		3																
118												119		120		3																
121												122		123		3																
124												125		126		3																
127												128		129		3																
130												131		132		3																
133												134		135		3																
136												137		138		3																
139												140		141		3																
142												143		144		3																
145												146		147		3																
148												149		150		3																
151												152		153		3																
154												155		156		3																
157												158		159		3																
160												161		162		3																
163												164		165		3																
166												167		168		3																
169												170		171		3																
172												173		174		3																
175												176		177		3																
178												179		180		3																
181												182		183		3																
184												185		186		3																
187												188		189		3																
190												191		192		3																
193												194		195		3																
196												197		198		3																
199												200		201		3																
202												203		204		3																
205												206		207		3																
208												209		210		3																
211												212		213		3																
214												215		216		3																
217												218		219		3																
220												221		222		3																
223												224		225		3																
226												227		228		3																
229												230		231		3																
232												233		234		3																
235												236		237		3																
238												239		240		3																
241												242		243		3																
244												245		246		3																
247												248		249		3																
250												251		252		3																
253												254		255		3																
256												257		258		3																
259												260		261		3																
262												263		264		3																
265												266		267		3																
268												269		270		3																
271												272		273		3																
274												275		276		3																
277												278		279		3																
280												281		282		3																
283												284		285		3																
286												287		288		3																
289												290		291		3																
292												293		294		3																
295												296		297		3																
298												299		300		3																
301												302		303		3																
304												305		306		3																
307												308		309		3																
310												311		312		3																
313												314		315		3																
316												317		318		3																
319												320		321		3																
322												323		324		3																
325												326		327		3																
328												329		330		3																
331												332		333		3																
334												335		336		3																
337												338		339		3																
340												341		342		3																
343												344		345		3																
346												347		348		3																
349												350		351		3																
352												353		354		3																
355												356		357		3																
358												359		360		3																
361												362		363		3																
364												365		366		3																
367												368		369		3																
370												371		372		3																
373												374		375		3																
376												377		378		3																
379												380		381		3																
382												383		384		3																
385												386		387		3																
388												389		390		3																
391												392		393		3																
394												395		396		3																
397												398		399		3																
400												401		402		3																
403												404		405		3																
406												407		408		3																
409												410		411		3																
412												413		414		3																
415												416		417		3																
418												419		420		3																
421												422		423		3																
424												425		426		3																
427												428		429		3																
430												431		432		3																
433												434		435		3																
436												437		438		3																
439												440		441		3																
442												443		444		3																
445												446		447		3																
448												449		450		3																
451												452		453		3																
454												455		456		3																
457												458		459		3																
460												461		462		3																
463												464		465		3																
466												467		468		3																
469												470		471		3																
472												473		474		3																
475												476		477		3																
478												479		480		3																
481												482		483		3																
484												485		486		3																
487												488		489		3																
490												491		492		3																

DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA MODIFICATORIA.

ANEXO III



DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

También constituye Solicitud de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diversas y Titulares de Empresas que no enteren Pago a Cuenta, con devolución hasta \$ 5,000.00.

F-11 V10

SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACIÓN DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA US \$

NÚMERO DE DECLARACIÓN

10	111100306204	3
----	--------------	---

REPUBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERIORES

Ejercicio:		Día		Mes		Año		Día		Mes		Año		SEGUN TARJETA DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA																	
Del:	01	01	01	2016	9	Al:	02	31	12	2016	7	NIT:	03	0	8	0	4	-	0	7	0	5	9	0	-	1	0	4	-	3	9

Primer Apellido/razón Social o Denominación SAN JUNA S.A. DE C.V.	Segundo Apellido	Nombre
04 Calle/Avenida/Paseo/Polígono/Block Loma Linda #23	05 Número Casa 115	06 Apartamento/ Local 1
07 Otros datos que complementen el domicilio Zona Rosa	08 Colonia/ Barrio/ Residencial/ Reparto San Benito	09 e-mail: sanjuna@company.lk
Departamento/Municipio SAN SALVADOR / SAN SALVADOR	10 Teléfono 2324343	11 Fax
		Uso Exclusivo de la UGII 12
Actividad Económica Primaria: OTRAS ACTIVIDADES DE SEGUROS NO CLASIFICADAS PREVIAMENTE		13
Secundaria		14
Terciaria		15
Menor cotización a esta incluido como Sujeto Pasivo según Art. 5 de la ley de Impuesto sobre la Renta		16
Detalle el código del tipo de incentivo fiscal que posee actualmente		17
Utilice este Recurso solo si modifica su Declaración		18
Utilice si es persona natural y residió en el país 200 días o menos en forma consecutiva durante el período que declara		19
Día de Residencia en el País		20
Fecha de Fallecimiento o Liquidación		21
		Día Mes Año

Rentas Gravadas del Ejercicio o Período			
Sueldos, Salarios, Gratificaciones y Comisiones (Empleados bajo régimen de subordinación laboral)	+ 105	0.00	8
Profesiones, Artes y Oficios	+ 110	0.00	4
Por Actividades de Servicios	+ 115	29,345,988.98	5
Por Actividades Comerciales	+ 120	0.00	1
Por Actividades Industriales	+ 125	0.00	2
Por Actividades Agropecuarias	+ 130	0.00	9
Por Utilidades y Dividendos	+ 135	0.00	6
Por Servicios Utilizados en el País por Actividades Originadas en el Exterior	+ 137	0.00	0
Otras Rentas Gravadas	+ 140	144,792.00	7
TOTAL RENTAS GRAVADAS	+ 145	29,490,740.98	3
Costos, Gastos y Dedicaciones del Ejercicio o Período			
Deducciones Personas Naturales (Reverso casilla No. 72b)	+ 205	0.00	4
Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesiones, Artes y Oficios. (Reverso Casilla N° 62b)	+ 210	23,839,171.96	1
Reserva Legal (Relacionada a Rentas Gravadas)	+ 215	398,899.49	8
TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES	+ 225	24,238,071.45	9
Renta Neta (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) si resultado es mayor o igual a cero	+ 240	5,262,669.53	0
PERDIDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) si resultado es menor que cero	+ 245	0.00	2
Renta Neta por Créditos o Financiamientos Otorgados en el Exterior (Reverso casilla No. 873)	+ 248	0.00	2
Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla N°12b de Formulario F-944)	+ 250	0.00	7
TOTAL RENTA IMPONIBLE (Sumar Casillas 240 + 245 + 250)	+ 255	5,262,669.53	3
IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA			
Impuesto de Ganancia Neta de Capital (Casilla N°104 de Formulario F-944)	+ 305	0.00	5
Impuesto por Inversiones en Títulos Valores y demás Instrumentos Financieros	+ 308	0.00	9
Impuesto por Depósitos en Instituciones Financieras del Exterior	+ 307	0.00	6
Impuesto por Reserva Legal Diminuida	+ 309	0.00	2
Impuesto por Premios o Ganancias que no hayan sido Objeto de Retención	+ 308	0.00	5
Impuesto por Utilidades recibidas que no fueron sujetas de retención (Segundo inciso del Art. 72, LISR)	+ 304	0.00	0
TOTAL IMPUESTO (300 + 305 + 306 + 307 + 308 + 309 + 304)	+ 310	1,474,899.96	1
Impuesto Retenido Acreditable (Reverso Casilla No. 835)	- 315	0.00	7
Pago a Cuenta	- 320	0.00	8
No. de Resolución	322	7	Crédito según Resolución
No. Declaración Ejercicio Anterior	326	2	Crédito Aplicable del Ejercicio Anterior
Liquidación Anual del Impuesto Pagado en Declaración que Modifica	- 329	1,990,042.26	6
No. de Resolución	317	1	Diminución de saldo según Art. 74-A del C.T.
IMPUESTO DETERMINAD (Casilla 310 - (Casilla 315+320+325+329)+327, si el Resultado es Negativo, Anótelo entre Paréntesis)	+ 330	28,758.60	4
MULTA (Amenaza según numeral 1 de Art. 261 del Código Tributario)	+ 335	5,799.49	3
LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO ((Casilla 330 + 335), si el Resultado es Negativo, Anótelo entre Paréntesis)	+ 340	38,558.09	0
Si el valor de la casilla N° 340 es positivo, tráselo a casilla N° 350 y si es negativo tráselo a casilla N° 345			
Total a Devolver:		345	0.00
Total a Pagar:		350	38,558.09

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son verídicos de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que no firma respalda los datos que se detallan en el anexo y sereno de esta declaración y que incurra en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los artículos 269 A y 270 A del Código Penal.

Nombre y Firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado	Fecha, Sello y Firma de Receptor
---	----------------------------------

Fecha: 16/11/2015	Versión: F11 v10 r1	Declaración: 111100306204	Ejercicio: 2015
		NIT: 06040705901043	

