

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



“MANUAL DE PROCEDIMIENTOS EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIO”

Trabajo de Investigación Presentado por:

Martínez Vásquez, Delmy Yanira

Orellana Mata, José Moisés

Pérez Cortez, Juan Carlos

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Junio de 2016

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector : Lic. José Luis Argueta Antillón

Secretaria : Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya

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

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

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

Coordinador de seminario : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez

Asesor Director : Máster Edgar Ulises Mendoza

Jurado Examinador : Máster Edgar Ulises Mendoza

Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón

Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez

Junio de 2016

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

A Dios padre todo poderoso, por la fortaleza y sabiduría brindada, sin su bondad nada de esto hubiera sido posible, siempre estuvo conmigo en los momentos felices y difíciles que he pasado. A mis padres, por su amor, esfuerzo y apoyo incondicional que me brindaron para hacer realidad uno de mis objetivos. A la Universidad de El Salvador y todos los docentes que me guiaron a lo largo de la carrera y finalmente a los asesores asignados que nos proporcionaron sus conocimientos, paciencia y dedicación, gracias a todos ellos.

Delmy Yanira Martínez Vásquez

A Dios por cada momento que me ha regalado en esta vida, a mis padres y familiares, a mis amigos, a los docentes que contribuyeron en mi formación, porque han estado en todos los buenos y malos momentos, por darme fortaleza y confiar en mí, porque cuando solicite su ayuda me la brindaron, por todos los momentos en los que pudimos compartir y a todos aquellos que directa o indirectamente contribuyeron en formar este logro que hoy en día puedo disfrutar, se los agradezco.

José Moisés Orellana Mata

A Dios todo poderoso por darme sabiduría, salud y la fortaleza en el trayecto de mi carrera, a mis padres por el apoyo incondicional, a cada uno de mis amigos y compañeros de clases por su apoyo en compartir cada dificultad superada, a mi familia por apoyarme en cada una de las oraciones que me llevaron hasta el día de hoy y de no ser posible este esfuerzo a cada maestro que compartió sus conocimientos para formarme como profesional, también a mis amigos de trabajo de graduación que ha sido parte importante en este proceso por mostrarme su sinceridad, paciencia y comprensión; doy gracias al señor por ser posible este sueño, amen.

Juan Carlos Pérez Cortez

Índice		Página
Resumen ejecutivo		i
Introducción		iii
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL		1
1.1	MARCO TEÓRICO	1
1.1.1	Antecedentes	1
1.1.1.1	Antecedentes de las empresas del sector comercio	1
1.1.1.2	Antecedentes Internacionales de los precios de transferencia	2
1.1.1.3	Antecedentes nacionales en regulación de precios de transferencia	3
1.2	MARCO CONCEPTUAL	4
1.3	MARCO TÉCNICO	6
1.3.1	Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia	7
1.3.2	El Principio de Plena Competencia	7
1.3.3	La comparabilidad	10
1.3.4	Métodos para determinar precios de transferencia	18
1.3.5	Ajustes para eliminar diferencias y cumplir el Principio de Plena Competencia	23
1.3.6	Medidas estadísticas para cumplir el Principio de Plena de Competencia	24
1.3.7	Documentación requerida en transacciones con sujetos relacionados	25
1.3.8	Procedimientos de administraciones tributarias, destinados a evitar controversias	26
1.4	MARCO LEGAL	29
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO		33
2.1	Tipo de investigación	33
2.2	Tipo de estudio	33
2.3	Unidad de análisis	33
2.4	Universo y muestra	34
2.4.1	Universo	34
2.4.2	Muestra	34
2.5	Técnicas e instrumentos de recolección de datos	35
2.5.1	Técnicas	35
2.5.2	Instrumentos	35
2.6	Procesamiento de la información	36
2.7	Análisis e interpretación de datos procesados	36
2.8	Diagnóstico de la investigación	36
2.8.1	Resultados obtenidos de las encuestas	36
2.8.2	Resultados obtenidos de las entrevistas	39

CAPÍTULO III: MANUAL DE PROCEDIMIENTOS EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIO	42
3.1 Sección I: Generalidades del manual	45
3.1.1 Objetivo	45
3.1.2 Alcance	45
3.1.3 Base Legal	45
3.2 Sección II: Aspectos preliminares para determinar precios de transferencia	46
3.2.1 Entorno de las empresas comerciales	46
3.2.2 Visión de las empresas del sector comercio	47
3.2.3 Misión de las empresas del sector comercio	47
3.2.4 Sujetos Obligados a determinar Precios de Transferencia	48
3.2.5 Clases de transacciones comerciales	48
3.2.6 Obligaciones tributarias de los contribuyentes	49
3.2.7 Pasos para determinar los Precios de Transferencia	50
3.3 Sección III: Desarrollo de Casos Prácticos	54
3.3.1 Caso práctico 1 - Método del precio libre comparable	54
3.3.2 Caso práctico 2 – Método del precio de reventa	66
3.3.3 Caso práctico 3 – Método del precio de reventa	76
3.3.4 Consideraciones sobre la contabilización de los ajustes de precios de transferencia	86
3.4 Sección IV: Formularios	92
3.4.1 Informe de operaciones con sujetos relacionados	92
3.4.2 Check list de verificación para la fiabilidad de los comparables	95
3.4.3 Estructura de la documentación y presentación de la información sobre precios	96
CAPÍTULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	98
4.1 Conclusiones	98
4.2 Recomendaciones	99
Bibliografía	100
Anexos	101

Índice de figuras	Página
Figura 1: Esquema del Principio de Plena Competencia	8
Figura 2: Criterios para la aplicación del Principio de Plena Competencia	9
Figura 3: Representación gráfica de cómo funciona el Método del Precio Libre Comparable	20
Figura 4: Representación gráfica de cómo funciona el Método del precio de reventa	21
Figura 5: Proceso de actividad comercial interna	46

Índice de Cuadros	
Cuadro 1: Reformas 2009 al Código Tributario	3
Cuadro 2: Base legal relacionada a la temática precios de transferencia	29
Cuadro 3: Fundamento legal	45

Resumen ejecutivo

En El Salvador, a consecuencia del desarrollo de las economías a nivel mundial y el crecimiento de las empresas en los mercados internacionales y regionales en los últimos 30 años, el país se vio en la necesidad de requerir medidas de política fiscal y establecer lineamientos para el tratamiento de las operaciones entre empresas relacionadas que efectúan transacciones tanto dentro como fuera del territorio; esto fue motivo para que en el año 2009, a través de una reforma al Código Tributario, se incluyera en su Legislación Tributaria la regulación de precios de transferencias como una obligación formal; por lo que se ha vuelto fundamental conocer los aspectos, legales, técnicos y prácticos; para facilitar la aplicación y cumplir con las exigencias que demanda la realidad empresarial actual.

La presente investigación se desarrolló bajo el método hipotético-deductivo, utilizando como técnica la encuesta a través de un cuestionario, dirigido a los contadores de las empresas del sector comercio que realizan operaciones con sujetos relacionados; de los resultados obtenidos, se identificó que el desempeño de los contadores con respecto a la temática, se ve afectado por una serie de factores como: la complejidad del tema y la falta de recursos por parte de las entidades para invertir en capacitaciones; las cuales incide en los conocimientos para aplicar la metodología de manera adecuada.

Además se realizaron dos entrevistas, la primera a un administrador de una empresas del sector comercio y la otra, a un funcionario público de la Unidad de Precios de Transferencia de la Dirección General de Impuestos Internos, del Ministerio de Hacienda, coincidiendo con similares dificultades que expresaron los contadores en mención.

Es por ello que se considera importante el diseño de un manual de procedimientos para que sirva como una herramienta que facilite la aplicación de la metodología Precios de Transferencia, a los contadores de las empresas del sector comercio que realizan transacciones con sujetos relacionados del municipio de San Salvador; en base a los requerimientos de la legislación tributaria y las directrices establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el cual se divide en cuatro secciones: generalidades, aspectos preliminares necesarios para aplicar la metodología,

desarrollo de casos prácticos (cabe aclarar que debido a la naturaleza de las empresas en estudio, se utilizaron dos métodos: método del precio libre comparable y método del precio de reventa), y la sección de formulario.

Sin embargo, a pesar de los aportes que se puedan lograr con la propuesta del manual, se sugiere a la Universidad de El Salvador que incorpore el desarrollo completo de dicho tema en los planes de estudio de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, además al Consejo de Vigilancia para el ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría implemente mecanismos de capacitaciones para facilitar la comprensión de la temática precios de transferencia.

Introducción

A medida que el comercio se ha ido expandiendo, por las exigencias de la globalización, que dan origen al intercambio de bienes o servicios entre empresas multinacionales, siendo ésta la causa de regular las transacciones realizadas entre sujetos relacionados, donde se ve involucrada la Administración Tributaria, de tal manera que el país se ve en la necesidad de reformar la legislación tributaria para adoptar la aplicabilidad según las directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), incorporando en el Código Tributario artículos que permitieran el tratamiento de los precios de transferencia.

Por tanto, los contadores de las empresas del sector comercio, que realizan transacciones con sujetos relacionados deben de aplicar lineamientos para establecer precios fidedignos y cumplir con las obligaciones tributarias, por lo que el manejo de la temática de precios de transferencia se ha vuelto un nuevo desafío para los contadores en mención; por tal motivo se propone el diseño de un manual de procedimientos que facilite la aplicación de la metodología respectiva.

El presente trabajo se divide en cuatro capítulos: en tal sentido el capítulo I, comprende las bases teóricas, necesarias para comprender el tratamiento de las operaciones entre relacionadas; la normativa técnica, incluye los criterios establecidos en las directrices por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para realizar un análisis de precios de transferencia; y el marco legal, define la regulación para tratamiento de las obligaciones tributarias relacionados a la temática.

Con respecto al capítulo II, se describe la metodología empleada en la investigación: tipo de estudio realizado, unidades de análisis, cálculo de la muestra a partir del universo de empresas seleccionadas, y las técnicas e instrumentos utilizados para la recolección de la información necesaria (encuesta y entrevista), para la elaboración del diagnóstico de la situación actual en la que encuentran los contadores para la aplicación de la temática.

En el capítulo III, se describe la propuesta de la investigación en la cual se diseñó un manual de procedimientos en el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia, que se divide en cuatro secciones, que incluye aspectos generales de las empresas del sector comercio, obligaciones tributarias de los contribuyentes, tipos de vinculaciones comerciales, pasos para efectuar el análisis de precio de transferencia y la aplicación práctica de los métodos: precio libre comparable y método de reventa.

Con respecto al capítulo IV, comprende tanto las conclusiones de la investigación como las recomendaciones dirigidas al Consejo de Vigilancia Para el Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, además a la Universidad de El Salvador que incorpore una materia de dicho tema en los planes de estudio de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública. Por último se describe la referencia bibliográfica, que muestra las fuentes que se utilizaron para la elaboración del trabajo de investigación y los anexos que complementan la investigación.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

1.1 MARCO TEÓRICO

1.1.1 Antecedentes

1.1.1.1 Antecedentes de las empresas del sector comercio

El comercio ha existido desde las antiguas civilizaciones, que comenzaron a comprar y vender a través del trueque es decir, intercambiar mercancías por otras que necesitaban. Sin embargo, en el transcurso del tiempo, fueron incorporándose una serie de cambios e innovaciones, como el uso de la moneda, nuevas rutas comerciales con otras regiones, el surgimiento de la banca, convenios, tratados internacionales y los avances en la tecnología.

Estos sucesos sentaron un precedente para el surgimiento de varios tipos de empresas según su actividad económica y el auge en los mercados a nivel mundial, entre ellas las industriales, las que prestan servicios y por último las comerciales, que se dedican a la venta de productos terminados a los consumidores, es decir son intermediarias entre las que fabrican y los clientes.

En El Salvador, el comercio poco a poco ha venido evolucionando, desde los productores de granos básicos, los microempresarios, las medianas entidades y algunos grupos empresariales, éstos son parte importante para la economía del país, en ellos se concentra la mayor parte de transacciones u operaciones comerciales y por ello, es necesario comprender el ámbito de negocios, ya que pueden efectuar transacciones con entidades locales o extranjeras, por la búsqueda de explorar nuevos mercados o clientes potenciales e inversionistas de otras regiones para expandirse.

En la actualidad se ha mejorado las relaciones comerciales con otros países, a través de convenios y tratados celebrados en los última década entre países, sumado a lo anterior el incremento de medios tecnológicos, que le han dado pase a impulsar el desarrollo comercial a través de las empresas inversoras, como son las multinacionales y las entidades salvadoreñas; con el fin de fortalecer las relaciones comerciales.

Por tanto las compañías comerciales realizan a diario una serie de operaciones en las que se debe poner atención, ya que son indispensables en la economía del país, pero también tienen diversas obligaciones que cumplir y una de ellas es, el pago de los impuestos correspondientes, y necesitan registrar sus transacciones de manera adecuada de acuerdo a la legislación tributaria, para que puedan ser controladas y evitar la evasión de impuestos, defraudación y elusión, así como, otras conductas maliciosas que podrían afectar los ingresos en materia de impuestos internos del país. (Libre comercio, Historia del Comercio en el mundo, Asociación Equipo Maíz, pág. 36, Marzo 2002).

1.1.1.2 Antecedentes Internacionales de los precios de transferencia

Los Estados Unidos de América, en el año de 1935 fue una de las primeras naciones que en su regulación de impuesto sobre la renta en la sección 482, incorporó el término de precio normal de mercado abierto. Siendo esta la pauta para que en el año 1963, se creara el primer modelo que incorporó la definición precio normal de mercado, declarándolo la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En 1979 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se pronuncia con un documento titulado Precio de Transferencia y Empresas Multinacionales que contenía el principio de libre competencia, para establecer la cuantificación económica de las operaciones entre empresas relacionadas en su intercambio de bienes y servicios en el libre mercado. Para el año 1984 la (OCDE), afirma que los países deben de aplicar y cumplir el principio de libre competencia en las transacciones relacionadas que realicen.

Pero fue hasta 1995 que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, divulgó el documento titulado Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, las cuales serían la fundamentación para la regulación de los precios de transferencia entre las empresas relacionadas.

En el año 2010 La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), realizó una reforma en el contenido de las directrices establecidas en el año 1995. En el siguiente año presentó una propuesta para las legislaciones en materia de precios de transferencia.

1.1.1.3 Antecedentes nacionales en regulación de precios de transferencia

La normativa legal llamada Código Tributario fue aprobada en D.L. 230 del 2 de diciembre de 2000, D.O No. 241, tomo 349 del 22 de Diciembre, para que entre en vigencia el 1 de enero de 2001 como un marco jurídico que regula la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes con el fin de controlar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, con respecto a los tributos.

A raíz del crecimiento del sector empresarial en los mercados internacionales, el país se vio en la necesidad de crear lineamientos para regular las operaciones entre empresas que realizan transacciones dentro y fuera del territorio salvadoreño, es por ello que en el año 2004 se añade en la legislación fiscal los artículos 199-A y 199-B para establecer el precio de mercado.

Sin embargo, no podía aplicarse para tratar las transacciones comerciales que se efectuaren entre entidades relacionadas, hasta que a través de una reforma al Código Tributario en el año 2009 se estableció la regulación de los precios de transferencia, en los artículos que se detallan a continuación:

Cuadro 1: Reformas 2009 al Código Tributario

ARTÍCULOS	TÍTULO	DESCRIPCIÓN
62-A	Determinación de precios	Adicionado e intercalado entre arts. 62 y 63
124-A	Informe con sujetos relacionados	Adicionado e intercalado entre arts. 124 y 125
199-C	Sujetos relacionados	Adicionado
199-D	Criterios de comparabilidad-Ajustes	Adicionado
135 (f)	Obligación del Auditor	Adicionado literal (f)
147 (e)	Conservar documentos	Reformado inciso primero y adicionado lit. (e)

Fuente: Decreto Legislativo No. 233, 2009 Publicado en el D.O. N° 239 TOMO N° 385(de fecha 16 de diciembre de 2009), págs. 14-40

1.2 MARCO CONCEPTUAL

Análisis de comparabilidad: comparación de una operación relacionada con una o varias no relacionada(s), en la cual se toma en cuenta las características de los bienes y servicios, un análisis funcional, cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias de negocios. (Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE año 2010, página 54).

Grupo empresarial: es la unión de una o más sociedades independientes jurídicamente entre sí, pero que se encuentran bajo un control o subordinación ejercido por una matriz o controlante y sometidas a una dirección unitaria que determina los lineamientos de cada una de ellas.

Manual de procedimientos: es un componente del sistema de control interno, el cual se crea para obtener una información detallada, ordenada, sistemática e integral que contiene todas las instrucciones, responsabilidades e información sobre políticas, funciones, sistemas y procedimientos de las distintas operaciones o actividades que se realizan en una organización.

Precio de transferencia: es el precio pactado en la transferencia de bienes tangibles o intangibles como prestación de servicios o cualquier otra operación realizada entre entidades o sujetos relacionados. (Guía de orientación numero DG-001/2012 Ministerio de Hacienda página 3).

Precio de mercado: se entenderá por precio de mercado en las operaciones locales, el precio de venta que tengan los bienes o servicios, en negocios o establecimientos ubicados en el país no relacionados con el fiscalizado, que transfieran bienes o presten servicios de la misma especie (Artículo 199-B, Código Tributario El Salvador, año 2015, página 128).

Principio de Plena Competencia: Expone en el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE: “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 (Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, año 2010, página 17).

Partes relacionadas: sujeto o entidad que se relaciona con otra, y que participa directa o indirectamente en la administración, o tiene participación accionaria en el patrimonio de la otra.

Rango de plena competencia: Rango de cifras aceptables separadas por cuartiles, para definir si las condiciones de una operación vinculada son de plena competencia y que resulta, bien de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia.

Sujetos relacionados: es la capacidad de poder, para intervenir en las políticas financieras y en la toma de decisiones en la entidad, sin llegar a tener el control de la misma. Puede obtenerse por la vía indirecta o directa de participación en el patrimonio, por disposición legal o de hecho (Código Tributario, Art.199-C).

Transacción u operación comparable: Se denomina transacción comparable a una operación comercial que posee iguales o similares características con la analizada.

1.3 MARCO TÉCNICO

Las empresas o grupo multinacionales diseñan sus transacciones orientadas a la maximización del beneficio de sus utilidades. En virtud de la conexión existente entre los miembros de las mismas y de la existencia de un interés común, podrían establecer condiciones “anormales” de mercado en sus relaciones comerciales y financieras, lo que podría provocar una deslocalización de beneficios empresariales de una soberanía fiscal a otra.

Además, los denominados “paraísos fiscales” o Estados de baja o nula tributación ofrecen ventajas tributarias preferentes con el propósito de atraer inversionistas extranjeros. A éstos se suman los Estados que, siendo de alta tributación, resultan ser los receptores de resultados económicos tras la realización de operaciones con sujetos relacionados internacionales que no responden al juego de fuerzas del mercado abierto.

Los Estados de alta tributación podrían sufrir un detrimento en su recaudación a causa de la fijación de estrategias comerciales por parte de las empresas o grupos multinacionales que no responde al valor normal de mercado de las transacciones. Ante la disminución de ingresos tributarios provocada por la salida de capital, las jurisdicciones fiscales han establecido, en su legislación interna, el principio de plena competencia como criterio de tributación de las operaciones entre entidades relacionadas.

En virtud de este principio se considera a cada miembro de la empresa o grupo multinacional como una empresa independiente, es decir, se obvian a efectos fiscales los tipos de relaciones comerciales y financieras derivadas de la vinculación existente entre las partes de la transacción. Así se habilita a la Administración Tributaria a practicar ajustes en las bases imponibles declaradas por los contribuyentes vinculados 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.

1.3.1 Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a las empresas multinacionales y administraciones tributarias

Los documentos emitidos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) son una referencia obligada para todo aquel vinculado a la tributación internacional. La OCDE, es un organismo de carácter internacional, que se encuentra constituida actualmente por treinta y cuatro países, principalmente por los denominados países desarrollados.

Sin embargo, cabe aclarar que los trabajos aprobados por esta, no resultan obligatorios para los países miembros, pero sirven de referencia. No obstante, no puede negarse la importancia que las directrices han tenido en el desarrollo conceptual y normativo de los precios de transferencia, tanto en países miembros como en los no miembros.

En Latinoamérica sólo México y Chile son actualmente países miembros, Brasil actúa en un marco de cooperación reforzada y otros países como Argentina, Bolivia, Honduras, Nicaragua, Panamá, Uruguay, Costa Rica y Venezuela también participan en otros comités, en carácter de observadores.

A pesar de ello, el resto de los países que han establecido legislación específica sobre precios de transferencia han seguido, con mayor o menor apego, los métodos de determinación descritos en las directrices. Sólo Brasil ha generado normativa específica que puede considerarse relacionada con las directrices. (Curso sobre Precios de Transferencia CIAT, según las directrices de la OCDE, en el párrafo 1.2. "Este artículo no ha sido modificado en la última revisión", año 2010).

1.3.2 El Principio de plena competencia

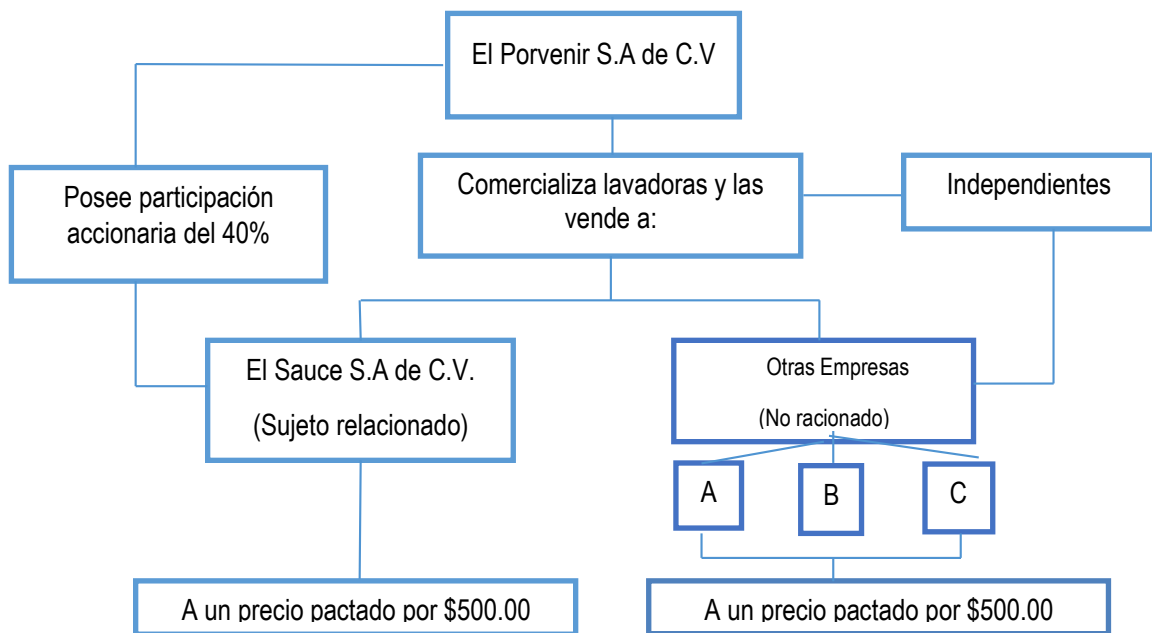
El principio de plena competencia es la norma internacional que rige la determinación de los precios de transferencia el cual establece, que el precio pactado en una transacción con sujetos relacionados debe ser igual al precio o monto que hubiere existido en una transacción con sujetos

independientes, su finalidad se basa en tratar las relaciones comerciales de un grupo de empresas como si se tratara de independientes (Art. 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE).

A continuación se plantea un ejemplo, donde se visualiza el principio de plena competencia.

La entidad “El Porvenir S.A DE C.V” le vende lavadoras a la empresa “El Sauce S.A DE C.V”, siendo relacionada por la participación accionaria existente entre ellas, a un precio pactado de \$500.00 (precio de mercado), así mismo le vende al mismo precio a otros clientes en la que no existe ninguna relación que pudiera incidir en el precio o los componentes para determinarlo.

Figura 1: Esquema del Principio de Plena Competencia



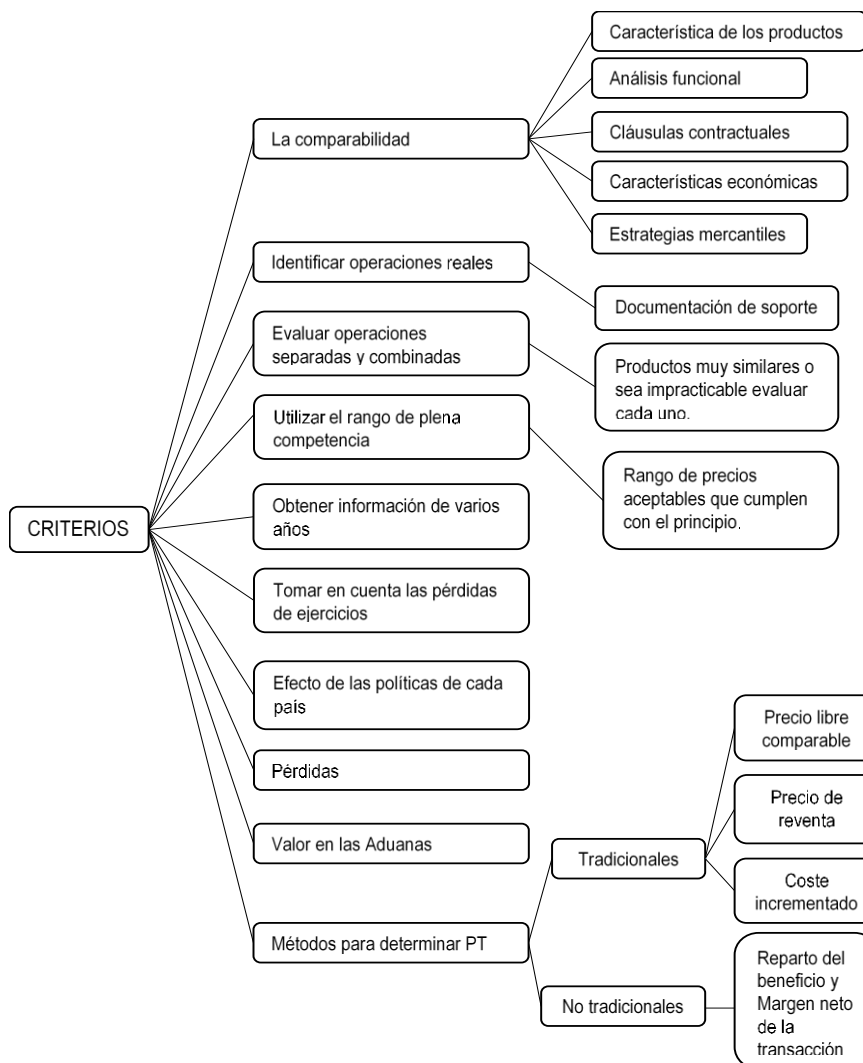
Fuente: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, año 2010.

En este caso se perfecciona el principio de plena competencia ya que las empresas se comportan como lo hicieran empresas en un libre mercado y no tratan de manipular los precios, para que sean beneficiados en alguna forma ya sea incrementándolos o disminuyéndolos; de manera que puedan tener una ventaja comercial que pueda afectar el pago de los tributos.

Sin embargo podría existir inconveniente para aplicar el principio de plena competencia, debido a que en algunas ocasiones las empresas independientes no realizan el tipo de operaciones que efectúan los grupos empresariales o relacionados y en efecto no existiría suficiente evidencia de las condiciones establecidas por no tener información adecuada (es decir no se obtendrían comparables).

A continuación se presenta los criterios para la aplicación del principio de plena competencia:

Figura 2: Criterios para la aplicación del Principio de Plena Competencia



Fuente: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, año 2010.

1.3.3 La comparabilidad

Para definir la comparabilidad, implica examinar dos términos: la transacción relacionada que se va analizar y las transacciones de independientes que son consideradas como el potencialmente comparable, es decir al realizar el análisis de comparabilidad para dichas transacciones no exista ninguna diferencia que pueda afectar en la determinación de los precios pactados.

Además en la comparabilidad se debe tener en cuenta un enfoque metodológico que a su vez sea consistente en proporcionar continuidad en todo el proceso analítico, manteniendo una relación constante entre los distintos pasos como:

- a) El análisis preliminar de las condiciones de la transacción controlada, a la selección de los métodos de precios de transferencia, a través de la identificación de potenciales comparables.
- b) Tener certeza acerca de las transacciones controladas son examinadas y compatibles con el principio de plena competencia como se describe en el párrafo 1 del artículo 9 del modelo de la OCDE.

Cuando se refiere al análisis de comparabilidad se tiene muy en cuenta dos aspectos de suma importancia, la primera es la característica “cualitativa”, que se enfoca a las condiciones esenciales del objeto a comparar; y la segunda característica “cuantitativa”, que se refiere a las cantidades involucradas a comparar.

¿Por qué comparar y aplicar las características fundamentales antes mencionadas en las transacciones realizadas?, ya que no es suficiente que el bien a justificar sea análogo al comparar, si los volúmenes involucrados deben resultar similares a efectos de no crear distorsiones en los precios como por ejemplo: a mayores cantidades compradas seguramente un proveedor dará mejores condiciones a su cliente que no solo se traducen en descuentos y que no siempre podrán ser medidas con exactitud en términos absolutos, como es mayor crédito, mayores plazos de pago, promociones especiales, acuerdos especiales, entre otras.

Sin embargo, en las características de las transacciones se evidencia constantemente que las empresas que realizan las operaciones que se encuentran en lugares distintos de la ubicación de la cadena de distribución, con su lógica influyen en los valores pagados, cantidades significativas que corresponden habitualmente con una distribución mayorista, mientras que volúmenes pequeños pueden producirse por las transferencias de muestras o de consumos ocasionales, (Directrices de la OCDE, párrafo del 1.1 - 1.13 del Capítulo 1 “El principio de plena competencia”, año 2010)

Finalmente, todos estos tipos de escenarios tienen restricciones que se encuentran en la comparabilidad como las siguientes dificultades:

- a) Diferencias de los productos o servicios, de volúmenes, de mercados y de estrategias comerciales.
- b) La confidencialidad y el secreto comercial de alguna información de un tercero que pudiera resultar necesaria.
- c) La inexistencia de empresas comparables en el mercado interno.
- d) Las diferencias que se producen como resultado de la aplicación de contabilidades no homogéneas entre los países.
- e) Las discrepancias de idiomas en que se encuentra la información.

A. Cinco factores de comparabilidad

Para realizar el análisis de comparabilidad existen cinco factores según las directrices, las cuales se mencionan a continuación:

a) Las características de los productos o servicios

En estas características de los bienes son: las físicas, calidad, disponibilidad y volúmenes, que en general establecen los precios en el mercado abierto, y esto permite que sean útiles para la comparación de operaciones entre empresas controladas e independientes.

Cuando en la transacción a examinar no involucre bienes materiales otras serán las características que rigen el análisis tales como:

- i) Para las prestaciones de servicios: la naturaleza y extensión de los mismos.
- ii) Para préstamos: las tasas utilizadas y los plazos.

- iii) Para la transferencia de bienes intangibles: tipo de retribución pactada para licencias, patentes y marcas.

b) Análisis funcional

En este componente de la comparabilidad, debe realizarse un análisis de la estructura y organización de la compañía y del grupo económico al que pertenece, también del entorno jurídico en el que la empresa cumple sus funciones.

En el análisis funcional, es el más sencillo de realizar por la disponibilidad, la fiabilidad y el grado de detalle de información con que se cuenta, pero esta situación se dificulta muchas veces, cuando existen diversidad de actividades involucradas y se trata de determinar, ¿Cuál es la función económicamente más importante?, cuando suceda este tipo de situaciones, debe de considerar un análisis funcional global, más que segregar las funciones, los activos y los riesgos por separado, sin caer en estándares de comparabilidad basados en búsqueda automática como por ejemplo: que no todos los laboratorios medicinales realizan las mismas funciones.

Todo lo antes mencionado se envuelve en una situación donde la falta de información detallada de terceros es la primera limitación en el cual muchos analistas creen compensar esta falencia dándole solución al aumento del tamaño de la muestra de comparables independientes, y lo único que se logra con este proceder, es generar rangos de resultados más amplios pero no necesariamente más confiables.

c) Términos (condiciones) contractuales

Una de las circunstancias que manifiestan las directrices es que en las operaciones realizadas entre partes independientes, los términos contractuales pactados en mercados abiertos definen generalmente en forma explícita o implícita las responsabilidades, riesgos y beneficios reales de los negocios. En donde las condiciones contractuales son aquellas que influyen en la asignación de riesgos entre las partes, en las condiciones de pago, en las condiciones de entrega, en los compromisos de volúmenes de compra previos, en las pautas de exclusividad y otros.

d) Circunstancias económicas

Cuando se hace referencia sobre las circunstancias económicas de los precios es cuando éstos sufren algún tipo de oscilaciones según las diferentes situaciones que afectan a los mercados en que operan. Entre las cuales se tienen; la ubicación geográfica, la dimensión y la tipología de los mercados, los niveles de oferta y demanda, y el alcance de la competencia, pueden ser determinantes a la hora de fijar los montos de una transacción.

e) Estrategias de negocio

Las estrategias que las empresas implementan de manera importante en sus resultados, ya que por ejemplo, muchas veces se sacrifican rentabilidades actuales con el fin de obtener mayores utilidades futuras, (Directrices de la OCDE, párrafo 1.15, págs. 22-25, año 2010).

Perspectivas del análisis de comparabilidad

Por eso es necesario abordar un análisis cualitativo de las condiciones de la transacción, en que el esfuerzo para realizar ese análisis debe ser balanceado respecto de la carga que sufren los contribuyentes.

Temporalidad

Además hay que tener en cuenta los siguientes aspectos relacionados con la temporalidad en la obtención de la información respecto de las empresas independientes:

- a) Cuando se genera.
- b) Cuando se obtiene.
- c) Cuando se produce.

Análisis generalizado de circunstancias del contribuyente

Este paso ayuda a entender las condiciones de la transacción controlada del contribuyente así como los de las transacciones no controladas a compararse, en particular las circunstancias económicas que rodean las transacciones.

Evaluación de operaciones combinadas de los contribuyentes

Para obtener una aproximación más confiable a las condiciones del principio de plena competencia debería examinarse en una comparación de transacción por transacción. Sin embargo, a menudo existen situaciones donde las transacciones separadas son tan estrechamente relacionadas o continuas que no se puede evaluar adecuadamente de forma independiente.

Información sobre la transacción controlada

Para elegir y emplear el método precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso, se requiere información sobre los factores de comparabilidad en relación con la transacción controlada bajo revisión, y en específico de las funciones, activos y riesgos de todas las partes involucradas en la transacción controlada, incorporando al grupo multinacional asociado.

El análisis de precios de transferencia demanda cierta información disponible acerca de las empresas extranjeras asociadas, la naturaleza y el alcance depende sobre todo del método de precios de transferencia seleccionado.

Comparable no controladas de las transacciones

Los comparables no controlados, que se utilizan para comparar las operaciones entre sujetos relacionados, pueden ser comparables tanto internos como externos.

Comparables internos

Cuando se hace referencia a los comparables internos éstos pueden tener una relación más directa y más cercana a la transacción que se analiza que los comparables externos. En donde el acceso a información sobre los comparables internos puede ser más completo y menos costoso.

Comparables externos y fuentes de información

En los comparables externos existen diversas fuentes de información que puede utilizarse para identificar potenciales comparables externos, como los que surgen con respecto a bases de datos comerciales, extranjeras comparables e información secreta de los contribuyentes.

Bases de datos

Una fuente de información son las bases de datos comerciales, que han sido elaboradas por editoriales u órganos de control, y que reúnen los estados financieros presentados por las empresas en formato electrónico muy adecuado para realizar búsquedas y análisis estadísticos.

¿Y cómo se obtienen esas bases de datos?

Accediendo a un sitio web de compañías que se dedican a concentrar información financiera de diversas empresas a través de las bolsas de valores alrededor del mundo y otros mecanismos, para almacenarlas en base de datos y ponerlas a disposición del público interesado con un costo económico considerable, entre las cuales se pueden mencionar:

a) Compustat Global es una base de datos que pertenece a la firma *Standard & Poor's*, ofrece información de aproximadamente unas 12,000 empresas que cotizan en bolsa en más de 80 países incluyendo los Estados Unidos, que representan al 90% de la capitalización del mercado mundial; también contiene historiales de entidades inactivas; además la información se actualiza trimestralmente.

Incluye contenidos como, identificación de la compañía, información o prácticas contables y bursátiles, e incluye la herramienta *Research Insight* para consultar la base de datos desde la aplicación Ms Office Excel, mediante la instalación de una barra de herramientas en el programa.

b) Morningstar® Data, se basa en la precisa y actualizada base de datos, que representa casi el 100% de cobertura de mercado y millones de fuentes de datos; ofrece un variado suministro de datos con un formato unificado y diseñado para colaborar de forma fluida con las operaciones de negocios, las licencias de datos son flexibles, seleccione una para responder a una necesidad particular o combínelas para abarcar una amplia gama de funciones.

Los clientes pueden incorporar fácilmente tipos de inversión o modificar la frecuencia con que se recibe la información; para obtener más información consultar página: <http://corporate.morningstar.com>

c) **Osiris**, contiene información de compañías cotizadas con cobertura mundial, se pueden consultar datos de cotizaciones, históricos, mercados, betas, estados financieros, accionistas y empresas participadas, miembros del consejo de administración, auditores, etc. Todo provisto de un software que permite realizar diferentes tipos de estudios, gráficos y tratamiento de la información.

Ajustes de comparabilidad

Ajustar comparables para ser más fiable la transacción analizada, esto es expuesto por las directrices, tanto para la aplicación general del principio de plena competencia y, más específicamente, en el contexto de cada método.

Para que una transacción sea comparable, es que ninguna de las diferencias existentes entre las situaciones que se comparan podría materialmente afectar al análisis o que pueden ser razonablemente ajustadas para eliminar el efecto de tales diferencias.

B. Proceso típico de selección de comparables

En este proceso se considera una buena práctica seguir una serie de pasos, sin embargo no es obligatorio, y cualquier otro proceso de búsqueda que conduzca a la identificación de comparables fiables puede ser aceptable, a continuación se describen los siguientes:

- i. Definir los años a ser cubiertos.

La información requerida se debe tomar en base al análisis de precios de transferencia que se realice, ya sea comparando el ejercicio actual, y el anterior o más siempre que sean necesarios y aporten un valor agregado al análisis.

- ii. Realizar un análisis global de las situaciones del Contribuyente.

Realizar una evaluación de todos aspectos que influyen en el entorno de la entidad como: económico, ubicación geográfica, disponibilidad y precios de los productos, tipo de mercado, clientes; legales, las leyes tributarias regulan la determinación de precios de transferencias y empresariales, de acuerdo al nivel de desarrollo económico que se encuentra la empresa: diversificación y penetración de mercados.

- iii. Entender las características de las transacciones controladas bajo estudio, basándose en

particular en, un análisis funcional, el método de precios de transferencia más adecuado para las situaciones del caso, el indicador financiero para enfocar la rentabilidad.

- iv. Si existen, investigaciones de comparables internos.

Se utiliza cuando se identifica ciertos grupos de empresas que realizan operaciones similares o de la misma actividad económica; este tipo de comparable resultan ser más completos y adquiridos a un bajo costo.

- v. En caso de la necesidad de uso de comparables externos, probar su fiabilidad mediante la determinación de fuentes de información obtenida.

La cual esta información no debe dejarse de tomar en cuenta al momento de realizar el análisis de precios de transferencia, sino que se debe probar que sea fiable dicho comparable, analizando caso por caso y cumplan con los cinco de factores de la comparabilidad.

- vi. Elección del método de precios de transferencia más adecuado.

En la práctica no existe literalmente un método único, para determinar precios de transferencia, sino en función al que mejor refleje la realidad económica de la transacción que se analiza, para ello es necesario evaluar la información disponible tales como: la obtención de comparables, las características de productos y/o servicios que estos transfieren a sus partes relacionadas, además las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por la entidad y sus partes, también las transacciones deben estar regidas bajo condiciones contractuales, así como en entorno económico y las estrategias comerciales que estas hayan adoptado.

La OCDE hace referencia que el método del Precio Libre Comparable es el que más se aproxima a cumplir con el principio de plena competencia (Según apartado 2.14 de las Directrices).

- vii. Identificación de potenciales comparables, determinación de las características claves que debe cumplir cualquier transacción no controlada para suponer como potencialmente comparable, basado en los factores relevantes identificados en el numeral iii.
- viii. Determinación y realización ajustes de comparabilidad.

Cuando existan diferencias que afecten significativamente las condiciones analizadas, ya sean estas el precio o el margen, después de haber efectuado el análisis de comparabilidad y determinado el rango de plena competencia, se procede a eliminar dichas diferencias a través de los ajustes contables (Aplicación de criterios contables) o de capital (cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventario).

ix. Interpretación y utilización de los datos recogidos.

Luego de realizar los ajustes antes mencionados, se vuelve a verificar si están acorde al principio de plena competencia, es decir que esto permite únicamente una aproximación a las condiciones celebradas entre empresas independientes.

1.3.4 Métodos para determinar precios de transferencia

Los precios de transferencia surgen de la comparación de precios pactados en un libre mercado entre empresas independientes, con aquellos establecidos en un mercado entre empresas relacionadas; sin embargo dicha comparabilidad requiere un análisis previo que tome en cuenta todos los parámetros con respecto a las tareas desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las empresas, que permita comprobar que las transacciones comparadas son semejantes.

Así como también se debe tomar en cuenta las condiciones del mercado tales como: el nivel de consumo, el volumen de operaciones, el nivel de distribución, el grado de desarrollo, etc. y los diferentes años que se haya tomado en cuenta para la comparación siempre que no hayan existido eventos que afecten los periodos de tiempo utilizados.

Además, cabe destacar que en algunas ocasiones no es posible efectuar una comparación con empresas o productos estrictamente idénticas, pero si las condiciones son suficientemente similares es posible, en la medida que se realice ajustes o correcciones a las diferencias. De ahí que los expertos deben buscar rangos de precios de transferencias aceptables y conformes con el criterio de plena competencia.

A continuación se detallan los métodos para la determinación de precios de transferencia aceptados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

1. Precio Libre Comprable o No Controlado.
2. Precio de Reventa.
3. Coste Incrementado.

4. Reparto del Beneficio o Distribución del Resultado.
5. Margen Neto Transaccional u Operación.

De los anteriores en esta investigación se desarrollaran casos prácticos utilizando los métodos del Precio Libre Comparable y del Precio de Reventa.

A. Métodos tradicionales

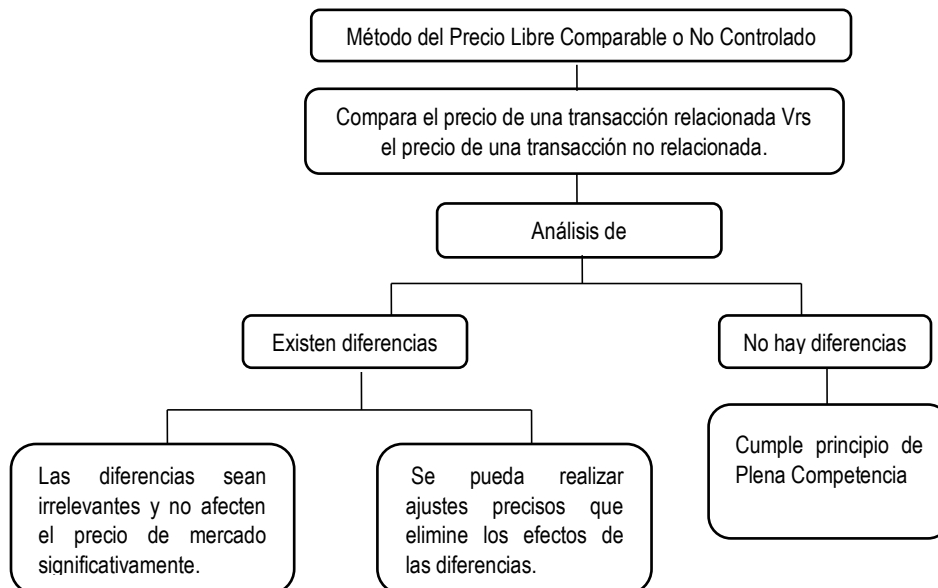
Los métodos tradicionales son considerados el medio más directo para establecer las condiciones de comerciales y financieras, estos se adecuan más a cumplir al principio de plena competencias, los cuales son: el método del precio libre comparable o no controlado, el método del precio de reventa y el método del costo adicionado o incrementado. Los cuales se describen a continuación:

a) Precio libre comparable o no controlado

El Método del Precio Libre comparable, compara el precio facturado por bienes o servicios que se transfieren o se prestan en una transacción relacionada, con el precio facturado para bienes o servicios que se transfieren o se prestan en una transacción no relacionada, en circunstancias similares (comparables).

Para una adecuada aplicación, se deben cumplir dos premisas: que ninguna de las diferencias entre las transacciones o entre las empresas comparadas puedan afectar materialmente el precio convenido en el mercado; y que de existir dichas diferencias, se puedan realizar ajustes razonables y confiables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio, (Directrices de la OCDE, párrafo 2.6 - 2.13, págs. 36 y 37, año 2010). *En esta investigación se desarrolló un caso práctico en el Capítulo III utilizando este método.*

Figura 3: Representación gráfica de cómo funciona el Método del Precio Libre Comparable



Fuente: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, año 2010.

b) Método del precio de reventa

El Método del Precio de Reventa, se utiliza para estimar un precio que se reduce a un margen bruto de un bien adquirido a un sujeto relacionado que es vendido a un sujeto independiente. Se basa en que, en una economía, la remuneración por el ejercicio de funciones similares en actividades diferentes tienden a igualarse, de lo que se desprende que si dos revendedores venden productos similares, asumiendo riesgos análogos e involucrando activos parejos, pretenderán recibir a cambio una rentabilidad equivalente.

Este método es factible aplicarlo cuando el revendedor no agrega un valor adicional a los productos, más bien su actividad se enmarca en la distribución y mercadeo.

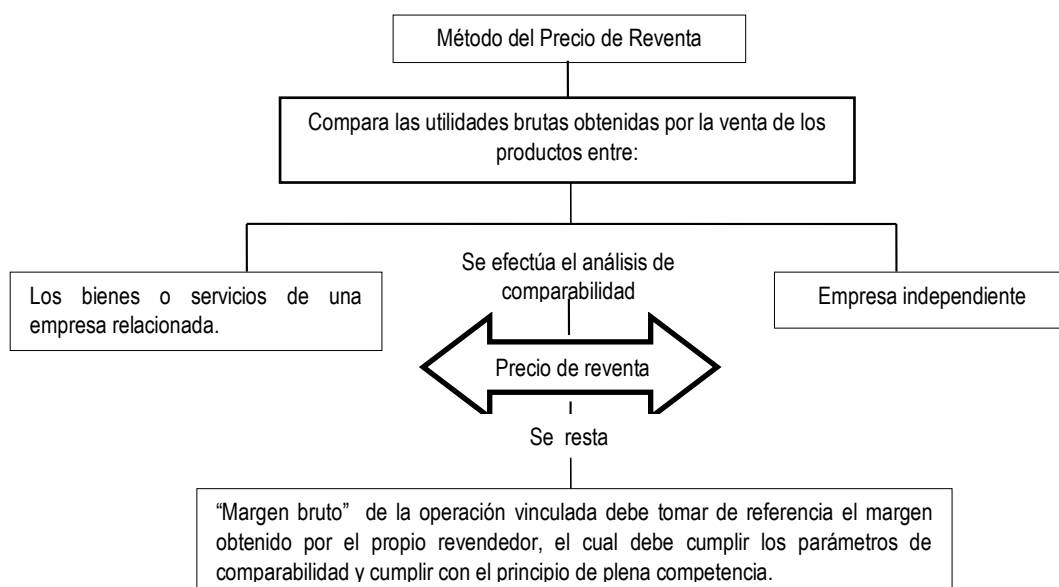
Lo que se compara no es el precio de los productos, sino las utilidades brutas obtenidas en la venta de los bienes. Parte del valor al cual los bienes fueron enajenados a sujetos independientes (y por lo tanto bajo condiciones de libre competencia). Además, propone restar a ese valor una utilidad de mercado para determinar finalmente un precio según el mercado, (Directrices de la OCDE, párrafo

2.14 - 2.31, págs. 37 y 40, año 2010). En esta investigación se desarrollaron casos prácticos en el Capítulo III utilizando este método, ya que es más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

Es decir:

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

Figura 4: Representación gráfica de cómo funciona el Método del Precio de Reventa.



Fuente: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, año 2010.

c) Método de costo adicionado

El Método de Costo Adicionado, es utilizado para determinar el valor de mercado de bienes o servicios que son transferidos a empresas relacionadas. Es decir realiza la comparación entre operaciones sumándole a los costos de producción de una transacción relacionada, el margen de utilidad bruta que obtendría un relacionado y comparando el resultado contra el precio de enajenación pactado con sujetos independientes.

Este método se utiliza generalmente en ventas de productos semi-terminados entre partes relacionadas o prestación de servicios, donde la parte que recibe el producto para su posterior venta añade un valor adicional como última transformación.

B. Métodos no tradicionales o del resultado de la operación

Cuando los métodos tradicionales no son lo suficientemente adecuados en su aplicación, para esto las directrices dan origen a otros dos métodos alternativos llamados “del resultado de la operación”. Estos métodos basan su análisis en los beneficios o rentabilidades netas operativas obtenidas en las transacciones efectuadas entre empresas relacionadas, y éstas se comparan con los beneficios o rentabilidades obtenidas en las operaciones ejecutadas entre empresas independientes.

Según las directrices, los métodos no tradicionales que cumplen con el principio de libre competencia son:

a) Reparto del beneficio

Este método consiste en establecer la utilidad operativa obtenida por todo el grupo en transacciones en las cuales intervienen empresas relacionadas y distribuir dicho resultado entre aquellas partes en función a un indicador adecuado. Se plantea en establecer un procedimiento para asignar resultados similares, al que hubiese adoptado en la misma operación una empresa independiente y es por ello que no se toma en cuenta, todas aquellas posibles condiciones especiales o impuestas que hubieran podido existir en las transacciones realizadas entre empresas relacionadas. (Curso sobre Precios de Transferencia CIAT, Lección 3 métodos no tradicionales, página 4 – 20, año 2010).

El anterior método resulta más apropiado de utilizar cuando hay varias partes, cada una realiza aportaciones valiosas y únicas o cuando las partes llevan operaciones muy integradas, como por ejemplo aportan intangibles únicos (Licencias, patentes y marcas comerciales).

b) Margen neto de la operación

El Método del Margen Neto Transaccional, consiste en determinar y comparar el margen neto operativo de las transacciones controladas con el margen neto operativo obtenido en operaciones comparables no controladas o por empresas independientes.

Este método muestra cierta similitud con los métodos transaccionales del Precio de Reventa y del Costo Incrementado en su ejecución. En el cual, la semejanza se centra en la utilización de márgenes pero con la diferencia que en este método es un margen neto y se utiliza un índice de rentabilidad.

La aplicación de este método se basa en el rendimiento de los activos, la relación entre el beneficio de explotación y ventas, se utiliza un indicador financiero, este método se utiliza por lo general cuando no es posible obtener comparables para los métodos tradicionales.

1.3.5 Ajustes para eliminar diferencias y cumplir el Principio de Plena Competencia

A. Ajustes a los indicadores o factores del nivel de rentabilidad

A menudo, resulta necesario realizar ajustes razonables para mejorar la confiabilidad de los indicadores o factores del nivel de rentabilidad, por lo que; pueden existir discrepancias en las funciones y/o en las circunstancias en las cuales se desarrollan las operaciones, dando lugar a diferentes montos en el capital utilizado.

Tanto así que puede ser necesario ajustar diferencias como en las clasificaciones contables, entre el segmento a analizar y las operaciones comparables, dando lugar a encontrar los siguientes ajustes:

B. Ajustes de capital

Este ajuste tiene por esencia eliminar el interés implícito incluido en las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar que impactan en el monto total de las ventas y en los costos.

Asimismo, los costos podrían verse comprometidos por los inventarios, entendiendo que a mayor nivel de inventarios se estaría otorgando una función extra de tenencia de mercancías para los clientes o proveedores que implicaría un costo de oportunidad para el capital involucrado.

Para este tipo de ajustes pueden ser ejecutados de dos modalidades distintas: trasladando las diferencias a efectivo tanto para las operaciones involucradas como para las operaciones comparables, o ajustando las incompatibilidades en las operaciones comparables a los niveles de las transacciones analizadas; para este tipo de casos se tomará el promedio del saldo al inicio y al cierre del ejercicio de las cuentas respectivas.

C. Ajustes contables

Para que los datos generados sean más exactos y más confiables, se pueden efectuar dos tipos de ajustes contables:

- a) Ajustes para la exactitud: por ejemplo, deben segregarse los resultados obtenidos de operaciones discontinuas.
- b) Ajustar las diferencias en las prácticas contables: suponiendo las diferencias en las valuaciones de inventario.

1.3.6 Medidas estadísticas para cumplir el Principio de Plena de Competencia

La mediana y el rango intercuartil

En precios de transferencia la mediana y los cuartiles son indicadores muy importantes, para evaluar las condiciones de operaciones realizadas en tres sujetos relacionadas, si está acorde con las condiciones de plena competencia.

Si se obtiene una transacción comparable similar a otra ya evaluada con sujetos independientes, ¿Se podría concluir que solo una o ambas son las correctas?, para solucionar esa y otras inquietudes relacionada, si de la indagación de comparables se encuentran más de una transacción con valores diferentes, y ellos resultan válidos, podría afirmarse que todos los importes determinados son de libre competencia, si el valor probado se encuentra entre el primer cuartil y el tercer cuartil, el precio establecido sería de libre competencia como el de partes independientes.

Otra forma de medir o con el propósito de mejorar la comparación o la fiabilidad, de los valores obtenidos se tomara la mediana y cuando proceda la mediana sumando o restando algún ajuste realizado, para establecer el valor de plena competencia.

Existencia de pérdidas recurrentes:

Si dentro del grupo de entidades relacionadas existe una empresa que recurrentemente obtiene pérdidas, mientras que el conjunto resulta ganancias, este suceso podrá estar alertando que existen precios de transferencia en condiciones distintas a las del principio de plena competencia, razón por la cual debe desarrollarse un análisis especial sobre el tema.

Al analizar las pérdidas constantes deben tenerse en cuenta los diferentes escenarios que pueden existir entre las estrategias comerciales de un grupo de empresas multinacionales a otro, que pueden deberse a razones históricas, económicas o culturales.

Las pérdidas pueden estar justificadas por un período coherente, pero esto sólo puede sostenerse por un período, luego se esperaría obtener beneficios, pasado este tiempo debería hacerse un ajuste por precios de transferencia. Se debe tener en cuenta que la pérdida continua se puede observar no sólo en una empresa del grupo, sino en los balances consolidados

En caso de encontrar dentro de las comparables una entidad con pérdidas recurrentes, se debe realizar un análisis profundo de los estados financieros para descubrir circunstancias específicas que torna a la empresa como a una no comparable, pues no se comprende que un ente económico independiente, pueda permanecer un tiempo prolongado con pérdidas permanentes, contraviniendo al concepto de empresa en marcha.

Debe considerarse que, en el análisis de precios de transferencia, a no ser que se maneje el método de precio comparable no controlado, se está realizando el análisis a nivel de resultado bruto u operativo, y es a esos niveles de resultado a los que se indican con el término o pérdida continua.

1.3.7 Documentación requerida en transacciones con sujetos relacionados

Para demostrar una adecuada aplicación de los precios de transferencia y que considere el principio de plena competencia, es necesario conservar la documentación, que evidencie tal afirmación para lograr su entendimiento y evitar controversias.

Es relevante tomar en cuenta el tiempo en el cual debe realizarse con la obligación de documentar:

- a) Conforme las Directrices, el sujeto pasivo debe asentar la información que se obtenga, en la circunstancia en la cual las operaciones fueron efectuadas, esto deberá ser elaborado antes de que los precios sean determinados, y considerándose si las condiciones que intervinieron en la determinación de los precios en años anteriores se han mantenido o cambiado con respecto al año en curso.

- b) Efectuado el análisis cuando debe mostrar la declaración jurada (formulario) ante la Administración Tributaria, será la información que se encuentre al alcance en el período en que se deba preparar la declaración.

Por ejemplo para documentar este tipo de transacciones: si la transacción se celebra dentro de El Salvador se debe respaldar con el Comprobante de Crédito Fiscal o Factura de consumidor final y el registro en la contabilidad; pero si la operación es en el exterior debe estar documentada con la Factura de exportación y la respectiva declaración de mercancías o FAUCA e incluyendo los contratos de compra venta.

Cuando sea necesaria la presentación de pruebas que de no ser por la determinación de los precios de transferencia, la Administración Tributaria debe ser inquisitiva y establecer la necesidad de los documentos en relación con el costo y la carga administrativa que esto supone para el sujeto pasivo, no debiendo esperarse que el sujeto pasivo incurra en costos y cargas desproporcionados, al respecto de los importes que se cuestionan. (Curso Sobre Precios de Transferencia CIAT, Lección 5 Aspectos Destacables del Proceso de Análisis de los PT, pagina 4 – 7, año 2010).

1.3.8 Procedimientos de administraciones tributarias, destinados a evitar controversias en materia de precios de transferencias

a) Procedimiento de acuerdo mutuo

Es la forma establecida entre administraciones fiscales para solucionar diferencias respecto a evitar la doble imposición, que pueden resultar por ajustes a los precios de transferencia; también llamado procedimiento amistoso, esta tratado en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el art. 25 del Modelo de Convenio de la ONU, así como en el artículo 20 del Modelo de Convenio de la Comunidad Andina.

A manera de ejemplo, se presentan criterios de aplicación en procedimiento amistoso

- I. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar los casos no previstos en el mismo.

- II. Las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que estos acuerdos pueden facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista podrá realizarse en la esencia, de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de ambos Estados contratantes.

De lo anterior surgen impresiones que harán características propias de este tipo de acuerdo, a saber:

La primera es la amplia causalidad que puede dar origen a este tipo de acuerdos, que pueden separarse en tres principales, ya sea que se muestren en forma aislada o combinadas:

- ✓ Por aplicación o interpretación errónea de las disposiciones del tratado.
- ✓ Por una incorrecta aplicación de la ley interna.
- ✓ Por una calificación inadecuada de los supuestos de una realidad o hecho.

La segunda característica es la informalidad con que se desarrolla y la no imposición que soporta para las partes en la obtención de un efecto, más allá de la buena voluntad que se pide.

En tercer lugar, la inexistencia de un tercero independiente que satisfaga entre las partes, lo que aleja de la imagen del arbitraje del derecho privado.

Para finalizar, se puede decir, que si bien la participación de los administrados es oportuna para dar inicio al procedimiento amistoso, su mediación finaliza cuando presenta ante las autoridades competentes. Las Directrices manifiestan, que el administrado debe tener derecho a participar en el procedimiento amistoso, y como mínimo, a presentar su caso ante autoridades competentes, además de ser informado sobre el estado de las discusiones.

b) Régimen de protección (Safe-harbour)

Es un trato especial que se aplica a una categoría determinada de los administrados, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria, beneficiándolos, con un régimen excepcional. Se manejan cuando se cumplen ciertas condiciones o rangos de utilidad, en los cuales los precios de transferencia son aceptados por la Administración Tributaria.

Pueden presentarse en dos formas:

- I. Se excluyen algunas operaciones del ámbito de aplicación de las disposiciones para la determinación de precios de transferencia.
- II. Facilitan la aplicación al respecto de ciertas operaciones, ya sea por medio de la formación de márgenes dentro los cuales deberían encontrarse los precios.

Esta forma permite disminuir el difícil trabajo que supone la indagación de comparables independientes.

c) Los acuerdos previos de precios

Constituyen un contrato en el cual, se celebra anticipadamente un conjunto de cláusulas con respecto a los métodos de comparabilidad y de ajustes correspondientes, que se emplearán por un cierto tiempo para calcular los precios de transferencia de futuras transacciones a realizarse con partes relacionadas.

Los "Acuerdos Anticipados de Precios" (APAs por su acrónimo en inglés) comienzan a iniciativa del sujeto pasivo y presumen negociaciones entre una o más empresas relacionadas y una o más Administraciones Tributarias.

Cuando el sujeto pasivo solicita un APA, deberá tener preliminarmente la siguiente documentación:

- i)* El tipo de operación que se someterá a estudio
- ii)* Características de las propiedades o servicios en cuestión
- iii)* Funciones, riesgos y propiedades involucradas
- iv)* Términos contractuales
- v)* Circunstancias especiales económicas
- vi)* Estrategias de negocios
- vii)* Metodología que se pretende aplicar

Los APA's pueden ser unilaterales (efectuados entre la Administración Tributaria local y el administrado en su jurisdicción) o multilaterales (efectuados ante las Administraciones Fiscales de dos o más países).

Este último acuerdo es el preferido por los expertos ya que tienden a disminuir el riesgo de doble tributación y a tomar en cuenta los intereses de las demás administraciones. (Curso sobre Precios de Transferencia CIAT, Lección 6 Procedimientos Administrativos destinados a resolver controversias, pagina 15 – 24, año 2010).

1.4 MARCO LEGAL

Cuadro 2: Base legal relacionada a la temática precios de transferencia.

Artículos	Análisis
<p>“Determinación de precios de transferencia</p> <p>Art. 62-A Para efectos tributarios, los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes, igualmente los contribuyentes deberán determinar a precios de mercado las operaciones o transacciones que se celebren con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales...”</p>	<p>Este artículo establece que las empresas que realicen transacciones con sujetos relacionados, estados o países con regímenes fiscales preferentes, están obligados a establecer precios de transferencia, en su intercambio de bienes o prestación de servicio, utilizando las directrices de la OCDE, aplicando el principio de plena competencia es decir, como si se tratara de una operación entre sujetos independientes, por tanto esta se vuelve una obligación formal para el sujeto pasivo.</p>
<p>“Informe de operaciones con sujetos relacionados</p> <p>Art. 124-A Los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales</p>	<p>Así mismo, las transacciones con sujetos relacionados o con estados o países de regímenes fiscales preferentes, celebradas durante un ejercicio fiscal, que sumen individual o de forma</p>

<p>preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de Los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un informe de las operaciones que ejecute con dichos sujeto...”</p>	<p>conjunta el monto, igual o superior a \$571,429.00, están obligadas a informarlas en el formulario (F982), dentro de los tres meses siguientes de haber finalizado el año.</p>
<p>“Retenciones a sujetos no domiciliados</p> <p>Art. 158-A Las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades irregulares o de hecho o unión de personas, domiciliados en el país, deberán retener el veinticinco por ciento (25%) como pago definitivo, cuando paguen o acrediten sumas a personas naturales o jurídicas, entidad o agrupamiento de personas o cualquier sujeto, que se hayan constituido, se encuentren domiciliados o residan en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes...”</p>	<p>Establece que la retención a un sujeto no domiciliado, que resida en un país catalogado por la DGII (Listado que publica la Dirección General de Impuestos Internos), como régimen fiscal preferente debe de ser en un porcentaje del 25%, como pago definitivo.</p>
<p>Conservar documentos</p> <p>Art. 147- Lit. (e) Las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión.</p>	<p>Los sujetos pasivos están obligados a resguardar la documentación sobre las transacciones realizadas con sus relacionadas o con países o estados de regímenes preferentes, por un periodo mínimo de 10 de años.</p>
<p>“Estimación de la base imponible</p> <p>Art. 199-A Se faculta a la Administración Tributaria para efectuar la estimación de la base</p>	<p>Según lo anterior se faculta a la administración tributaria a que regule los precios de las</p>

<p>imponible del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, si por cualquier razón el precio de la transferencia de bienes muebles corporales o el monto de la remuneración de la prestación de servicios no fueren fidedignos o resultaren inferiores o superiores al corriente de mercado...”</p>	<p>actividades comerciales de los sujetos pasivos relacionados cuando estos no sean fidedignos y a tasar los impuestos que se dejaron de percibir o las deducciones indebidas por estos.</p>
<p>“Sujetos relacionados</p> <p>Art. 199-C Para efectos de lo dispuesto en este Código y demás leyes tributarias se entenderá como sujetos relacionados:</p> <p>a) Cuando uno de ellos dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, el 25% de su capital social...</p> <p>b) Cuando cinco o menos dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social...</p> <p>c) Cuando sean sociedades que pertenezcan a un mismo grupo empresarial...”</p>	<p>Establece las características tanto cualitativas como cuantitativas, que el legislador a designado para considerar, si los sujetos que celebren transacciones entre sí, son relacionados o no, por ejemplo si un miembro de una entidad ejerce influencia significativa en otra empresa, cumplen con una de estas características y por tanto está obligado a determinar precios de transferencia, si dicha transacción no está a precio de mercado.</p>
<p>“Criterios de comparabilidad eliminación de diferencias</p> <p>Art. 199-D Para establecer si los bienes o servicios son de la misma especie, a efecto de determinar el precio de mercado, se procederá a comparar las características económicas relevantes de las operaciones realizadas con</p>	<p>El principio de plena competencia debe respetarse para establecer los precios de transferencia y para ello se debe de realizar el análisis de comparabilidad, en la que se debe tomar en cuenta todos los factores para realizar</p>

<p>otras operaciones realizadas entre partes independientes, para lo cual, se tomarán en cuenta, según sea el caso, los siguientes factores:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Características de las operaciones efectuadas... b) Análisis de las funciones o actividades desempeñadas... c) Términos contractuales... d) Circunstancias económicas... e) Estrategias de negocios..." 	<p>la comparación de las transacciones relacionadas con las realizadas entre independientes.</p> <p>Así como también los ajustes necesarios para la eliminación de las diferencias que puedan alterarlos para que no se consideren fidedignos.</p>
<p>Constituyen incumplimientos a otras Obligaciones formales:</p> <p>Art. 244-Lit. (i)</p> <p>l) No presentar o presentar fuera del plazo legal o remitir ir sin las especificaciones contenidas en este Código o que disponga la Administración Tributaria en sus formularios, el informe de operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.</p>	<p>El incumplimiento de la obligación formal de informar a la Administración Tributaria a través de la presentación del formulario F982 en el plazo correspondiente se sancionara con una multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales.</p>

Fuente: Código Tributario

CAPÍTULO II METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO

2.1 Tipo de investigación

La investigación que se desarrolló fue hipotética deductiva, hipotética porque se partió del supuesto que la creación de un manual de procedimientos mejoraría el cumplimiento tributario y disminuiría el desconocimiento de los contadores de las empresas del sector comercio del municipio de San Salvador, que realizan operaciones con sujetos, deductiva ya que se dedujo la problemática relacionada a la necesidad de conocer la temática precios de transferencia, por tanto se obtuvo información de las unidades de análisis a través de las diferentes técnicas e instrumentos de recolección de datos.

2.2 Tipo de estudio

El tipo de estudio fue de naturaleza analítico descriptivo, analítico porque se realizó un análisis a través de la información de campo, y descriptiva ya que mediante una muestra se investigó la problemática, debido a que se detalló la falta de conocimiento en procedimientos en materia de precios de transferencia establecidas en las directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Código Tributario y los lineamientos de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) del Ministerio de Hacienda, que deben conocer los contadores que laboran para las empresas del sector comercio que realizan operaciones con sujetos relacionados.

2.3 Unidad de análisis

La unidad de estudio fueron los contadores (ya que son los encargados de controlar y registrar los hechos económicos), un administrador (porque son los delegados de la toma de decisiones) de las empresas del sector comercio que realizan operaciones con sujetos relacionados, del municipio de San Salvador y un funcionario de la Unidad de Precios de Transferencia del Ministerio de Hacienda (son los asignados de velar el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

2.4 Universo y muestra

2.4.1 Universo

Partiendo de las unidades de análisis se obtuvo el siguiente universo:

181 contadores de empresas del sector comercio que realizan operaciones con sujetos relacionados del municipio de San Salvador, según base de datos proporcionada por la Unidad de Acceso a la Información Pública del Ministerio de Hacienda (Ver anexo No. 1)

2.4.2 Muestra

El número de contadores de las empresas que se encuestaron para la investigación de campo, se determinó utilizando la fórmula estadística para poblaciones finitas.

La fórmula utilizada es la siguiente:

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

Dónde:

n = tamaño de la muestra.

N = Población.

Z = Coeficiente de confianza.

e = Margen de error.

P = Probabilidad de éxitos de que la problemática exista.

Q = Probabilidad de fracaso.

Entonces:

n =	?
e =	0.05
P =	0.96
Q =	0.04
Z =	1.96
N =	181

Sustituyendo los valores anteriores en la fórmula, se obtuvo:

$$n = \frac{(181)(0.96)(0.04)(1.96)^2}{(181 - 1)(0.05)^2 + (0.96)(0.04)(1.96)^2}$$

$$n = \frac{(181)(0.96)(0.04)(3.84)}{(180)(0.0025) + (0.96)(0.04)(3.84)}$$

$$n = \frac{26.689536}{0.597456}$$

$$n = 45 \quad \text{Contadores que se encuestaron.}$$

2.5 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

2.5.1 Técnicas

Para realizar la investigación se utilizaron las siguientes técnicas:

La encuesta, se realizó a los contadores de las empresas que realizan operaciones con sujetos relacionados en el sector comercio del municipio de San Salvador.

La entrevista, se realizaron dos entrevistas la primera dirigida al administrador de una empresa del sector comercio y la otra a un funcionario de la Unidad de Precios de Transferencia de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

2.5.2 Instrumentos

Cuestionario, se preparó una serie de preguntas cerradas y de opción múltiple del cual se obtuvo información de las empresas consultadas, determinadas por la muestra.

Entrevistas mediante una guía de preguntas, en la que se obtuvo información de los puntos de vista de la Unidad de Precios de Trasterencia del Ministerio de Hacienda a través de un funcionario y del administrador de una las empresas del sector comercio.

2.6 Procesamiento de la información

La información obtenida de las técnicas e instrumentos de investigación, se procesó a través de las herramientas que proporciona el programa Microsoft Excel en el que los datos fueron tabulados con su respectiva representación gráfica para un adecuado análisis de los resultados.

2.7 Análisis e interpretación de datos procesados

De los resultados que se obtuvieron en la investigación, se tabuló la información y se realizaron representaciones gráficas de estas, destacando la información con mayor énfasis de la problemática para mostrar la tendencia de los resultados (Ver anexo 3).

2.8 Diagnóstico de la investigación

Después de realizar la investigación de campo con la finalidad de obtener información a través de las encuestas dirigida a los contadores de las empresas del sector comercio del municipio de San Salvador, que realizan operaciones con sujetos relacionados y dos entrevistas, la primera a un administrador de una empresa del sector comercio, ya que a la administración le corresponde la toma de decisiones y velar por el correcto funcionamiento del ente económico; y la otra a un funcionario público de la Unidad de Precios de Transferencia del Ministerio de Hacienda como institución encargada de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

2.8.1 Resultados obtenidos de las encuestas

Aspectos generales sobre precios de transferencia y aplicación de normativa relacionada:

Los encuestados manifestaron que para contabilizar las operaciones utilizan normas técnicas internacionales aceptadas, en su mayoría han adoptado NIIF para PYMES 71.11% se puede decir que los que utilizan el criterio anterior están acorde a la normativa que deben de adoptar, sin embargo en la actualidad hay entidades que aun utilizan PCGA 17.78%, éstos podrían influir en la comparación de los datos ya que existe divergencia en la aplicación de la técnica contable (pregunta 1).

Al consultarles acerca de las normativas legales que utilizan en sus operaciones expresaron que con mayor frecuencia utilizan las de carácter tributario, debido a que las normativas tributarias, tienen obligaciones a corto plazo (mensuales), como por ejemplo el pago a cuenta, la liquidación del IVA, es posible que los encuestados se identifique con un mayor uso de estas normativas, por su repetitivo cumplimiento (pregunta 2).

Con relación al conocimiento de las funciones o el objetivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) 64.44% de los encuestados manifestó que si conocía de manera general el aporte de la organización, mientras 35.56% podría decirse que desconocen lo que hace esta institución y su funcionamiento (pregunta 3).

En relación a las capacitaciones que recibieron durante los últimos 12 meses, los contadores expusieron que las capacitaciones que por lo general reciben son en NIIF para PYMES 48.89% y Leyes tributarias 44.44%, se podría inferir que las empresas tienden a enfocarse más en los aspectos contables y cumplimientos tributarios; cabe aclarar que a pesar que el tema precios de transferencia es de carácter fiscal, las entidades podría decirse que no le dan la debida importancia al tema y dejando de dar esa competencias a su personal, ya que solo 20.00% manifestó haber recibido capacitación en el tema, (pregunta 4).

Al indagar al respecto de porque las empresas no capacitaban en materia de precios de transferencia a su personal ostentaron que el tema es muy complejo y por falta de recursos (pregunta 5), por lo que se pueden mencionar que se está dejando de dar esas competencias a los encuestados.

Principales operaciones con sujetos relacionados:

Cuando se consultó el tipo de operaciones que realizan las empresas con sujetos relacionados, los encuestados expusieron que en su mayoría se concentran dentro del país 64.44%(pregunta 6) y una minoría exporta o importa, por lo que se debe tomar en cuenta el origen o destino de la procedencia de las mercancías, ya que en algunos casos efectúan transacciones con regímenes fiscales preferentes, entre los países que se mencionaron se encuentra: Taiwán, Hong Kong y La Republica de Paraguay considerados como de baja tributación y los Estados de Delaware (USA), Florida (USA), catalogados por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda en la guía DG 002/2014 (pregunta 10 y 11).

Con respecto a las formas de relación empresarial expresaron que las empresas poseen participación patrimonial lo que les permite influir en la toma de decisiones, entre las que se pueden mencionar están: participación accionaria del veinticinco por ciento en otra entidad y en otros casos ejercen control indirectamente (pregunta 7). También se deben considerar las relaciones comerciales de exclusividad empresarial, en algunos casos tiene un proveedor o comprador de más del cincuenta por ciento de su mercadería en el exterior (pregunta 8 y 9).

Deficiencias en la determinación de precios de transferencia y ajustes relacionados:

Por lo anterior la legislación tributaria establece como obligación la determinación de precios de transferencia y la aplicación de las directrices de la OCDE, la mayor parte de los encuestados no realizan el análisis de comparabilidad y la minoría que lo hace, efectuó el análisis de comparabilidad basándose en los cinco factores, donde tomaron en cuenta los siguientes criterios:

En bienes materiales consideran las características de los productos como: la calidad, disponibilidad, volumen, transporte y mercadeo; en riesgos asumidos fluctuaciones en productos y fluctuaciones de insumos; para cláusulas contractuales las responsabilidades de las partes, manejo de mercancías y trámites documentales; en las circunstancias económicas ubicación geográfica, tamaño del mercados y disponibilidad de bienes sustitutos; con las estrategias de negocios expansión de mercados y aversión al riesgo.

Sin embargo en la categoría de bienes materiales no toman en cuenta conocimiento técnico, duración, frecuencia y naturaleza de los activos. En el apartado de riesgos asumidos no consideran pérdidas asociadas con el uso, el riesgo financiero las cuales podría influir en los activos; en las estrategias de negocio dejan de analizar el impacto de los cambios políticos ya que estos pudiesen afectar los precios de los bienes, por ejemplo creación de nuevos impuestos o barreras arancelarias (pregunta 12 y 13).

En el caso de no ser comparables se les consultó si aplican ajustes, entre los criterios que tomaron en cuenta fueron, cantidades negociadas, ya que podría influir en las condiciones de compras al realizar descuentos o rebajas; el acondicionamiento, flete y seguro que pudiesen condicionar compras o ventas

con desembolsos extras; la publicidad y costo de intermediación estos conceptos pueden tener un impacto en los costes del bien ya que una entidad puede sobre valorar de forma incorrecta la base imponible.

De lo anterior se puede decir que no toman en cuentas todos los criterios necesarios en la aplicación de ajustes tales como: naturaleza física y de contenido ente influye en la comparación de los bienes analizados en cuanto a su volumen, peso y el producto en sí. Fecha de celebración de la transacción y plazo de pago, ya que no son comparables operaciones que se den o terminen en diferentes periodos.

Con respecto a los métodos que utilizan para establecer precios de transferencia, 57.78% de los encuestados manifestaron que el método más adecuado es el método del precio libre comparable o no controlado por el tipo de operación que realiza.

Sobre la biografía existente 64.44% de los encuestados manifestaron que no hay suficiente material bibliográfico, en cuanto a esto se puede decir que influye en el desconocimiento de los contadores sobre la temática de Precios de Transferencia, lo que crea la necesidad de realizar un manual de procedimientos en el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia (Pregunta 22). En relación a la utilidad del manual antes mencionado, se determinó que 86.67% afirmó que les sería de mucha utilidad, como herramienta en el manejo de sus operaciones con sujetos relacionados. (Pregunta 23).

2.8.2 Resultados obtenidos de las entrevistas

Los siguientes numerales tratan los resultados que se obtuvieron a través de dos entrevistas, la primera realizada a un administrador de una empresa comercial distribuidora de combustible que realiza operaciones con sujetos relacionados y la siguiente a un funcionario público de la Unidad de Precios de Transferencia del Ministerio de Hacienda, en la cuales manifiestan sus opiniones respecto al conocimiento y tratamiento de la temática precios de transferencia.

A. Resultados obtenidos de entrevista a administrador de una empresa comercial

Sumado al problema anterior, en la entrevista realizada al administrador antes mencionado, se tuvo conocimiento que existen carencias en el departamento de contabilidad con el manejo de la temática precios de transferencia, por varias razones una de ellas es que no capacitan a su personal, debido a la complejidad del tema, coincidiendo con los resultados de las encuestas en que son bajos los índices de capacitación al respecto del análisis de precios de transferencia, además expreso que no existen capacitaciones o seminarios en el país como los realizados con otras temáticas como las NIIF para PYMES.

Además, manifestó que no existe suficiente material bibliográfico que les permita un adecuado tratamiento de sus transacciones, reflejando la misma carencia expresada por los encuestados de no contar con material de consulta, por tanto no pueden tener certeza que estén cumpliendo de manera apropiada con las obligaciones tributarias que establece el Código Tributario, y que solamente se apoyan en el auditor fiscal para consultas y verificación de los procedimientos que realizan para el registro de sus operaciones, por ello manifestó que les sería de útil un manual para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia y que considerarían implementarlo para uso interno en la empresa, expresando la misma respuesta de los contadores respecto a la creación de un manual.

B. Resultados obtenidos de entrevista a un funcionario público de la unidad de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda:

En cuanto a la entrevista al funcionario de la Unidad de Precios de Transferencia de la Administración Tributaria, según su análisis los inconvenientes más frecuentes que los contribuyentes tienen para la aplicación de la metodología precios de transferencia es el desconocimiento de las directrices de la OCDE y lo que establece el Código Tributario (mostrando una similar opinión al de los encuestados en la aplicación de la metodología para determinar precios de transferencia), para el respectivo tratamiento y lo que podría efectuar una mala aplicación de dichas criterios.

Además él, considera conveniente que los contribuyentes deben realizar el estudio de precios de precios de transferencia antes de que termine el plazo para la presentación y liquidación del impuesto

sobre la renta, ya que dependerá de la transacción que realice y de la metodología (métodos seleccionado para determinar precios de transferencia), que más se adecue según la información que tengan disponible; porque se necesita tener claro la estimación del precio, y en el caso de aplicar el método basada en márgenes de utilidad tendrían que esperar el cierre del ejercicio para conocer los respectivos datos y en su opinión lo que no deben de hacer las empresas es cuadrar o ajustar la transacción, esta respuesta complementa lo que los encuestados manifestaron con respecto al realizar ajustes en el análisis de precios de transferencia, después de haber realizado el cierre del ejercicio fiscal.

La presentación del formulario F982 por parte de los contribuyentes, para el cumplimiento de la obligación tributaria, proporciona una ayuda a la Administración Tributaria para identificar el número de empresas que están sujetas a la obligación, cruces de información con otras entidades y verificar el tipo de metodología que utilizaron.

CAPÍTULO III: MANUAL DE PROCEDIMIENTOS EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIO

Descripción de la propuesta

En este capítulo se preparó un manual de procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de precios de transferencia; orientado a los contadores que laboran para las empresas del sector comercio que realizan transacciones con sujetos relacionados o paraísos fiscales.

Además, que este manual sea un medio de consulta para el tratamiento adecuado de los tipos de operaciones antes mencionado; y se divide en cuatro apartados: generalidades, aspectos preliminares de la empresas comerciales, desarrollo de casos prácticos y el formulario a presentar en la Administración Tributaria.

Debido a la naturaleza de las empresas estudiadas y la información relacionada al tipo de transacciones que realizan, para el desarrollo de los casos prácticos se abordaron específicamente los siguientes métodos: Precio Libre Comparable y Reventa; que están establecidos en las Directrices de la OCDE.

**MANUAL DE PROCEDIMIENTOS EN EL CUMPLIMIENTO
TRIBUTARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
PARA LAS EMPRESAS DE SECTOR COMERCIO**



Contenido de la Propuesta

3.1 Sección I: Generalidades del manual

3.1.1 Objetivo

3.1.2 Alcance

3.1.3 Base Legal

3.2 Sección II: Aspectos preliminares para determinar precios de transferencia

3.2.1 Entorno de las empresas comerciales

3.2.2 Visión de las empresas del sector comercio

3.2.3 Misión de las empresas del sector comercio

3.2.4 Sujetos Obligados a determinar Precios de Transferencia

3.2.5 Clases de transacciones comerciales

3.2.6 Obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones con sujetos relacionados

3.2.7 Pasos para determinar los Precios de Transferencia

3.3 Sección III: Desarrollo de Casos Prácticos

3.3.1 Caso práctico 1 – Método del precio libre comparable

3.3.2 Caso práctico 2 – Método del precio de reventa

3.3.3 Caso práctico 3 – Método del precio de reventa

3.3.4 Consideraciones sobre la contabilización de los ajustes de precios de transferencia

3.4 Sección IV: Formularios y modelos aplicables a los precios de transferencia

3.4.1 Formulario F-982 Informe de operaciones con sujetos relacionados

3.4.2 Check List de verificación para la fiabilidad de los comparables

3.4.3 Estructura de la documentación y presentación de la información sobre precios de transferencia planteada en la guía de orientación No. DG-001/2012 (Pags 16-18).

3.1 Sección I: Generalidades del manual

3.1.1 Objetivo

Establecer procedimientos básicos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de precios de transferencia, que deben seguir los contadores de las empresas del sector comercio que realizan operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales.

3.1.2 Alcance

El presente manual está diseñado para las empresas del sector comercio que realicen operaciones o transacciones con sujetos relacionados o con estados o países de regímenes fiscales preferentes, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les corresponden, según el Código Tributario, además se desarrollan ejemplos utilizando los métodos precio libre comparable y el método del precio de reventa.

3.1.3 Base Legal

Se fundamenta por los siguientes artículos de las disposiciones tributarias correspondientes que se muestran a continuación en el siguiente cuadro:

Cuadro 3: Fundamento legal

Artículo	Descripción	Normativa
Artículo 62-A	Determinación de precios de transferencia	Código Tributario
Artículo 124-A	Informe de operaciones con sujetos relacionados	Código Tributario
Artículo 147	Conservación de documentos literal e)	Código Tributario
Artículo 158	Retención a sujetos no domiciliado inciso 5° y 6°	Código Tributario
Artículo 158-A	Retención del 25% a regímenes preferentes	Código Tributario
Artículo 199-A	Estimación de la base imponible	Código Tributario
Artículo 199-C	Sujetos Relacionados	Código Tributario
Artículo 199-D	Criterios de comparabilidad eliminación de diferencias	Código Tributario
Artículo 244	Incumplimiento a otras obligaciones formales	Código Tributario
Artículo 29-A LISR	Costos y gastos no deducibles Numeral 6) inciso segundo Números 12) y 13) Numeral 14, literales a), b), c) y d)	Ley de impuesto sobre la renta

Fuente: Código Tributario y Ley de impuesto sobre la renta

3.2 Sección II Aspectos preliminares para determinar precios de transferencia

3.2.1 Entorno de las empresas comerciales

Las empresas comerciales son aquellas que se encargan de distribuir los productos terminados que fabrican las empresas industriales a los consumidores, se limitan a agregar solamente el margen de utilidad al precio de venta acorde al mercado. El comercio es vital para la economía, ya que hace posible el desarrollo sostenible de un determinado país.

Entre las actividades más comunes que las empresas comerciales realizan, están las transacciones locales, importaciones y las exportaciones de productos, estas últimas están sometidas a los controles aduaneros correspondientes, lo que cual genera una contribución a la economía, así como también mantener un control sobre el tráfico de los productos.

Con respecto al funcionamiento interno en el manejo de sus transacciones comerciales dependerá de la estrategia y políticas que hayan empleado, sin embargo en la siguiente gráfica se representa un bosquejo de la relación entre el proveedor y el cliente o consumidor final.

Figura 5: Proceso de actividad comercial interna



Además, es importante identificar las áreas funcionales de la empresa comercial ya que a través de ellas, es donde se logra visualizar el objetivo principal de dichas entidades, las cuales se basan en alcanzar sus objetivos y metas previamente planeadas que conlleven a la maximizar sus utilidades, entre las más comunes están:

- a) Administración: se encarga de definir los objetivos y controla los resultados para alcanzar las metas.
- b) Ventas: su función es distribuir el producto hasta el mercado respectivo.
- c) Mercadeo: realizar campañas de publicidad para darlos a conocer en el mercado.
- d) Contabilidad y finanzas: es el encargado de controlar todas las salidas y entradas de recursos económicos de la empresa.

3.2.2 Visión de las empresas del sector comercio

Se rigen por lo que pretenden alcanzar en el futuro, es decir son metas proyectadas que se proponen de manera que puedan ser factibles alcanzarlas y para ello deberán cumplir estrictamente todas sus reglas previamente establecidas para lograrlo, la mayoría de empresas comerciales se basan en la expansión de mercados.

3.2.3 Misión de las empresas del sector comercio

Generalmente las empresas comerciales se orientan hacia un mismo fin, es decir cual su objetivo principal en el mercado, con respecto a conocerse a sí mismas a través de los esfuerzos que realizan para satisfacer a sus clientes, como por ejemplo: ¿a qué se dedica?, ¿Quiénes son los clientes objetivos?, ¿Cuál es la ventaja competitiva?, ¿Qué los distingue de sus competidores?, etc.

Después de mencionar los aspectos generales de las empresas del sector comercio, a continuación se describe el contenido del manual.

3.2.4 Sujetos Obligados a determinar Precios de Transferencia

Todos a aquellos contribuyentes que realicen operaciones comerciales bajo cualquiera enfoque establecido en el artículo 199-C del Código Tributario, cuando estos presenten una o más de las siguientes características comerciales:

- a) Una de las empresas posea influencia significativa sobre la otra, es decir que tenga participación accionaria en un porcentaje mayor al 25% sobre la otra entidad, o por la vía indirecta cuando cinco accionistas tengan derecho de voto y por último una de ellas ejerza el control indirectamente.
- b) Las sociedades que están regidas bajo la decisión de la alta dirección o un grupo empresarial, entendiéndose como la unión de varias empresas que responden a la decisión que tome la que posee el control, empresa matriz.
- c) Cuando se cuente con un proveedor único o un proveedor en el extranjero, que este le efectúe compras de más del 50%.
- d) La persona domiciliada en el país que posea un cliente que distribuya sus productos en el extranjero o una empresa extranjera, que tenga un cliente en el país que venda sus productos en el mercado nacional (distribuidor exclusivo).
- e) Las sucursales que se encuentran en el país y la matriz opere desde un mercado extranjero.

3.2.5 Clases de transacciones comerciales

Entre las operaciones de compra o venta más comunes que los contribuyentes pueden celebrar, según el lugar donde se efectúen están:

- i) Locales, cuando las empresas celebran contratos de compra-venta de productos con clientes o proveedores que están dentro del mismo país.

- ii) Exportación de bienes, cuando los productos son enviados fuera del territorio nacional los cuales son trasladados legítimamente a un cliente extranjero desde un territorio aduanero hacia otro territorio aduanero.

- iii) Importación de bienes, contratos de compras celebrados con empresas extranjeras para ingresar productos de otros mercados al país a través de los controles aduaneros.

3.2.6 Obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones con sujetos relacionados

- a) Según lo que establece el artículo 62-A del Código Tributario, hace responsable a los contribuyentes sobre la determinación de precios de transferencia, cuando realicen transacciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación, con el propósito que las transacciones sean fidedignas, es decir que estén conforme a los precios de mercado y cumplan con el principio de plena competencia.

- b) También el artículo anterior, le confiere potestad a la Administración Tributaria de actuar de oficio, cuando los contribuyentes incumplan o apliquen de manera incorrecta la metodología de precios de transferencia, para que realice los ajustes adecuados y liquidar el impuesto correspondiente.

- c) Asimismo la obligación formal de informar las transacciones antes mencionadas realizadas durante el ejercicio fiscal (Artículo 124-A C.T.), cuando estas sean iguales o mayores a \$571,429.00 en el formulario F-982 (Informe de Operaciones con sujetos relacionados), que ha designado la Administración Tributaria, en el que se detalle expresamente para cada transacción, la naturaleza, el monto, los factores de comparabilidad y el método utilizado; que debe presentarse en el plazo legal correspondiente.

3.2.7 Pasos para determinar los Precios de Transferencia

Antes de realizar el proceso para analizar dichas transacciones se debe tomar en cuenta la norma internacional que rige la determinación de los precios de transferencia, el Principio de Plena Competencia establecido en el Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), debido a que existen diversos factores que pueden distorsionar las relaciones comerciales entre empresas relacionadas en los mercados y en efecto la legislación fiscal de las Administraciones Tributarias de cada país, dicho principio establece que el precio pactado en una transacción con sujetos relacionados debe ser el precio o monto que hubiere existido en una transacción con sujetos independientes, es decir las transacciones comerciales celebradas entre un grupo de empresas deben establecer un precio de transferencia como si fueran independientes.

A continuación se presentan los siguientes pasos para el análisis de las transacciones con sujetos relacionados:

I) Obtención de la información disponible del contribuyente

- a) Identificar el tipo de operación: principalmente se debe verificar si corresponda a un bien al que se está recibiendo o transfiriendo entre las partes involucradas. Además se debe considerar si la transacción se ha celebrado, localmente o se trata de una exportación e importación y el destino u origen hacia donde se trasladaran (si son procedentes de un paraíso fiscal).
- b) Precio asumido por las partes: el monto que han acordado para la transferencia de los respectivos bienes.

II) Identificación de las transacciones realmente efectuadas

Verificar que las transacciones estén catalogadas como relacionadas según el Código Tributario (Artículos 199-C y 62-A), y que realmente hayan sido celebrados los contratos compraventa y no dé lugar a una operación ficticia. Así como también aquellas operaciones que por su forma o esencia sean de otra naturaleza y por tanto no se les pueda aplicar la metodología correspondiente.

III) Búsqueda de Comparables

Para realizar el análisis de precios de transferencia requiere cierta información acerca de las empresas independientes que realicen actividades comerciales en condiciones similares, a las que efectúan empresas relacionadas, como la naturaleza, el alcance, etc.

IV) Efectuar el análisis de comparabilidad de las transacciones con sujetos relacionados

El análisis más importante que se debe considerar para cumplir con el principio de plena competencia es la comparabilidad, para ello se requiere identificar las operaciones relacionadas y las no relacionadas en condiciones iguales para que puedan ser comparables.

Para llevar a cabo el proceso de la comparabilidad es necesario tomar en cuenta los siguientes factores:

- a) Las características de los productos o servicios.
- b) Análisis funcional.
- c) Términos (condiciones) contractuales.
- d) Circunstancias económicas.
- e) Estrategias de negocio.

Dependiendo de la naturaleza de la transacción relacionada, de la información que se tenga disponible y del método para determinar los precios de transferencia, será necesario tener más información, por ejemplo en El Método del Precio de Reventa el análisis funcional es más influyente que las características de los productos o servicios.

V) Aplicación de los métodos correspondientes

Después de determinar que las transacciones son comparables a través de los factores de comparabilidad con respecto a las funciones, activos y riesgos de todas las partes involucradas en la transacción relacionada, se procederá a la elección del método en función al que mejor refleje la realidad económica de la transacción que se analiza.

Sin embargo para el presente manual solamente se analizarán los siguientes métodos que pertenecen al grupo de los tradicionales:

- a) Método del precio libre comparable: este pretende comparar el precio facturado por bienes que se transfieren en una transacción relacionada, con el precio facturado para bienes que se transfieren en una transacción no relacionada, en circunstancias similares.
- b) El Método del precio de reventa: Consiste en comparar el margen de reventa (margen bruto) de las transacciones con sujetos relacionados, con el margen de reventa (margen bruto) que hayan obtenido en transacciones las empresas independientes.

VI) Determinación del rango de plena competencia o análisis del rango intercuartil

Para determinar el rango de plena competencia es necesario hacer uso de las herramientas estadísticas, que sirvan para definir un rango de precios de mercado o de valor justo que se determina con base en los resultados de la aplicación de uno de los métodos establecidos en las directrices, utilizando dos o más precios, márgenes o empresas comparables.

Por lo tanto cuando los precios transferencia están dentro del rango inter cuartil que es la diferencia entre el tercer y el primer cuartil de una distribución de datos, se comprueba que los precios están en el rango de plena competencia.

VII) Aplicación de los ajustes para eliminar diferencias

Por tanto en el caso de existir diferencias entre los eventos que se están comparando y que afecten de manera relevante en las condiciones analizadas se deberá aplicar los ajustes adecuados para eliminarlas.

Entre los ajustes que deben de realizarse están los siguientes:

- a) Ajustes de capital (cuentas por cobrar y pagar).
- b) Ajustes contables (Valuaciones de inventario).

VIII) Determinación de la base imponible

La base imponible del impuesto sobre la renta, son todos los ingresos o utilidades, percibidas o devengadas por los contribuyentes, ya sea en efectivo o en especie, provenientes de cualquier clase de fuente, tal como es la actividad comercial, por lo tanto se incluyen las transacciones celebradas con los sujetos relacionados (Según el Art. 2 de la ley de Impuesto sobre la Renta), de ahí la importancia de que el proceso para determinar los precios de transferencia sea fidedigno y acorde a lo que establece el principio de plena competencia y evitar distorsiones en el aspecto fiscal.

IX) Documentación probatoria

La documentación para justificar la determinación de los precios de transferencia constituye una obligación para los contribuyentes que realicen transacciones con sujetos relacionados (artículo 147 literal e) del Código Tributario), que deben estar disponible para la Administración Tributaria como ente encargada de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

3.3 Sección III Desarrollo de Casos Prácticos

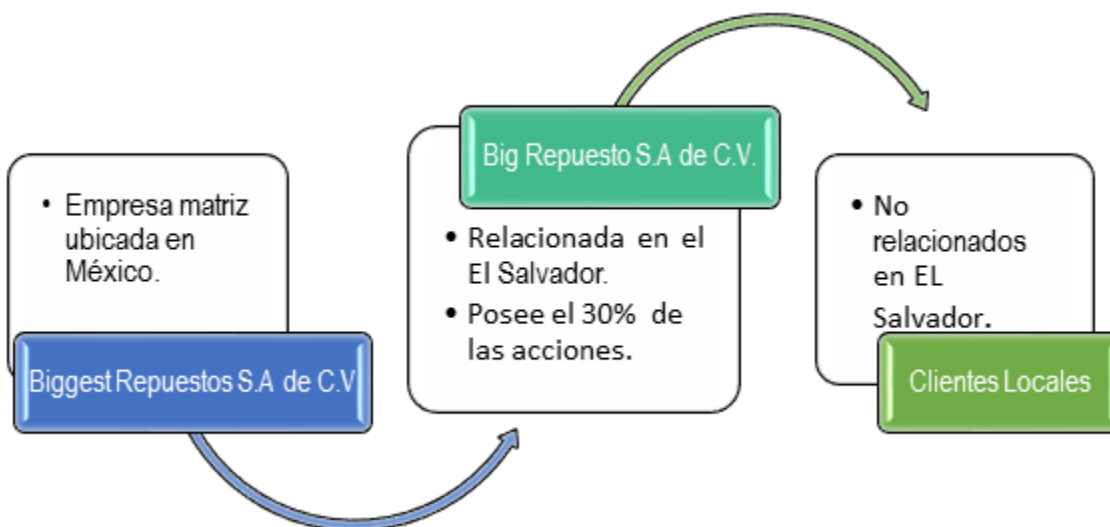
3.3.1 Caso práctico 1 - Método del precio libre comparable

Paso 1: Obtención de la información disponible

Para esta etapa se requiere una adecuada recopilación de la información de la empresa en análisis, que permita conocer todos los aspectos necesarios, económicos, organizativos y operacionales para realizar un análisis completo del entorno general y sus transacciones comerciales.

La entidad desea saber si los precios pactados entre ambas está acorde con los que hubiesen pactado empresas independientes, además no quieren tener problemas fiscales en la determinación de su base imponible y por consiguiente la presentación de su declaración de impuesto sobre la renta e IVA.

La forma en que Big Repuesto S.A. de C.V. adquiere y comercializa los productos (amortiguadores y radiadores) funciona de la siguiente manera:



La empresa Big Repuesto S.A. de C.V. importa desde su matriz los productos que finalmente son vendidos a clientes no relacionados en El Salvador; dadas las condiciones anteriores se somete a lineamientos internacionales (Directrices de la OCDE), para determinar si los precios de transferencia pactados cumplen con el principio de plena competencia y con la legislación fiscal del país.

Paso 2: Identificación de las operaciones realmente efectuadas

Durante el año 2014, Big Repuesto S.A. de C.V. importó 10,000 unidades de amortiguadores a un precio unitario de \$80 cada uno, con un costo total de \$ 800,000.00 y 6,000 unidades de radiadores a un precio unitario de \$75 cada uno, con un costo total de \$450,000.00 según facturas de importación obtenidas de los registros contables, los cuales por términos contractuales se les incluyeron los siguientes costos:

- A. Seguro contra robo para los amortiguadores equivalente a \$17 por unidad y de \$8 por radiador.
- B. Cobro por campaña de publicidad en relación a los amortiguadores de 5% y a los radiadores del 3%, sin incluir el seguro.

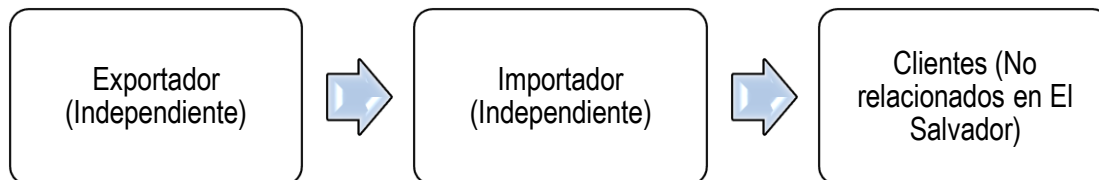
Lo anterior esta respaldado por su respectiva factura de importación y su declaración de mercancías.

Paso 3: Búsqueda de comparables

Se obtuvieron datos de otras empresas independientes que en el año también importaron amortiguadores y radiadores para vehículos tipo sedán con características idénticas podría decirse a las de empresas relacionadas, con la particularidad que sus cláusulas contractuales difieren, ya que para estas no se obligó a tomar el seguro contra robo, ni la campaña de publicidad por lo que los precios unitarios que se obtuvieron fueron distintos como se detalla a continuación:

AMORTIGUADORES			RADIADORES		
2	El repuestito	\$55	3	El repuestito	\$58
1	Maxi repuesto	\$50	5	Maxi repuesto	\$63
4	Speed repuesto	\$60	2	Speed repuesto	\$50
5	Econo repuesto	\$65	4	Econo repuesto	\$61
3	Mega repuestos	\$59	1	Mega repuestos	\$49

La forma esquemática en la que operan estas entidades no relacionadas es la siguiente:



Ya que la característica de los comparables, las funciones, los riesgos y las circunstancias económicas son similares a los de las empresas relacionadas, se puede optar por elegir el método del precio libre comparable, para realizar el análisis de precios de transferencia.

Paso 4: Realizar el análisis de comparabilidad

Para realizar el análisis de comparabilidad que establecen las directrices de la OCDE, se consideran cinco aspectos fundamentales:

a) Características de los productos

Amortiguador de auto tipo sedan	Descripción
	<p>Marca KYB Premium Bi-Tubo Hidráulico, hecho por KYB Corporation en Japón.</p> <p>Serie 44 con asiento de resorte para vehículos tipo sedán.</p>
Producto radiador	Descripción
	<p>Marca yushun universal pulido intercooler, de Aluminio de alta calidad; color plata, elaborado en China.</p>

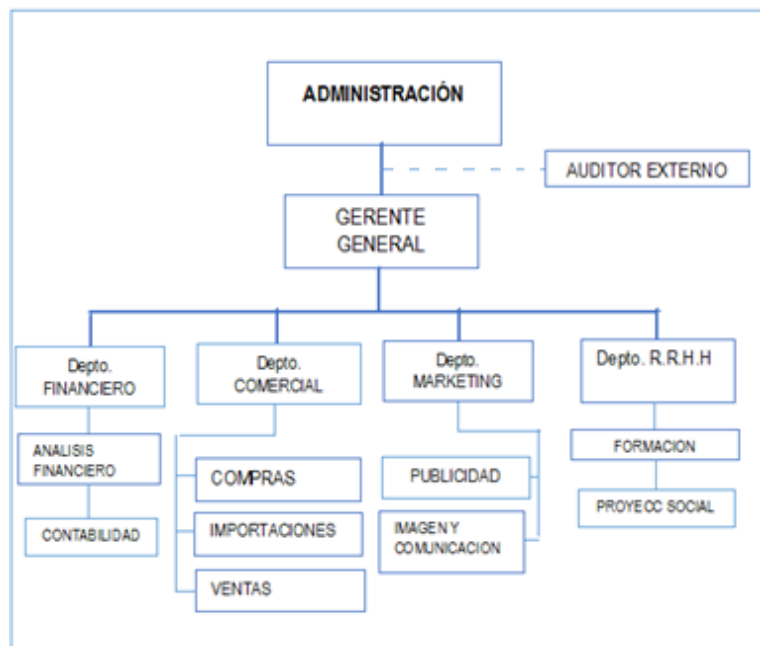
Nota: Los productos de las empresas que venden también radiadores y amortiguadores es decir los comparables, son de distintas marcas, pero con tamaños iguales, peso similar, mismos materiales de fabricación, con la diferencia de detalles en pintura, de los que distribuye Big Repuesto S.A. de C.V., por tanto no existen diferencias significativas en las características de los bienes.

b) Análisis funcional

La empresa salvadoreña fue fundada en el año 2001, con razón social Big Repuesto S.A. de C.V., donde su actividad principal es la venta de repuestos pero con la especialidad en amortiguadores y radiadores, para vehículos tipo sedán, de su empresa matriz Biggest Repuestos S.A. de C.V. ubicada en México.

La entidad es una relacionada de la matriz Biggest Repuesto, S.A de C.V, con un porcentaje de participación del 30% en el capital accionario, actualmente posee cuatro accionistas con igual número de acciones, un administrador único.

Los respectivos departamentos que componen la estructura organizativa, se muestra a continuación:



Está dividido en cuatro departamentos operacionales, que se encargan de las compras e importaciones, la distribución, comercialización, publicidad, transporte y todas las demás gestiones para el funcionamiento, son asumidos por la sociedad, por tal razón todos estos costos que se generan se suman al precio de los productos.

Las funciones que realiza la empresa se limitan a la entrega, transporte de los repuestos si el cliente lo solicita, el cual debe ser cancelado por este y la garantía por desperfectos de fábrica del producto donde el responsable es la empresa matriz, en la parte del mercadeo se limita a proporcionar volantes donde describe las principales oferta que la empresa en ese momento ofrece a sus clientes.

En cuanto a los riesgos que la empresa está dispuesta a asumir son muy pocos, ya que las garantías por desperfectos son cubiertas por su empresa matriz, en caso de las fluctuaciones de moneda y de mercado, la empresa no se somete a muchas variaciones que en muchos casos son cubiertos por la empresa a la que importa sus productos, ya que está se basa en ser un distribuidor en el país. Estas características son similares a las realizadas por las empresas comparables.

c) Términos contractuales

Los contratos de compraventa que la empresa ha celebrado con la matriz contienen las siguientes cláusulas:

Los mercadería es entregada bajo el acuerdo internacional FOB, la forma de pago por lo general es en efectivo, donde rara vez incurre en financiamientos de su relacionada, los gastos de seguro contra robo y publicidad son cobrados a Big Repuesto, pero sin asumir riesgos sobre estos; sin embargo los contratos celebrados por las no relacionadas tienen las mismas condiciones excepto por los pagos de seguro y publicidad.

d) Circunstancias económicas

La transacción se celebra en México, país de economía estable que se basado en un mercado libre, en donde la matriz asume las diferencias cambiarias por el tipo de moneda de curso legal con respecto al país de destino de los productos, en cuanto a las ventas con los clientes locales se negocian con la respectiva moneda legal.

e) Estrategias de negocios

La empresa basa sus estrategias en ofrecer a los clientes los mejores productos al mejor precio posibles, también se somete a criterios que la empresa matriz puede influir en ella como la creación de campañas de publicidad, su particularidad radica en que da volantes a sus clientes para dar a conocer sus ofertas, en ocasiones también intenta expandir su oferta de productos para penetrar en nuevos mercados o poco explotados por la entidad.

Paso 5: Aplicación del método correspondiente

Después de identificar la información disponible de la empresa y de los comparables se determina que es factible la aplicación del Método del Precio Libre Comparable o No Controlado, ya que las características de los bienes que se comparan son muy idénticas, las funciones ejercidas no difieren mucho, salvo en las cláusulas contractuales en las que de ser necesarios se practicarían ajustes.

Establecido lo anterior se procede a determinar si los precios pactados por las empresas relacionadas cumplen con el Principio de Plena Competencia. Lo primero a realizar será el ordenamiento de los datos en forma ascendente (de menor a mayor), tal como se muestra a continuación:

AMORTIGUADORES			RADIADORES		
1	Maxi repuesto	\$ 50	1	Mega repuestos	\$ 49
2	El repuestito	\$ 55	2	Speed repuesto	\$ 50
3	Mega repuestos	\$ 59	3	El repuestito	\$ 58
4	Speed repuesto	\$ 60	4	Econo repuesto	\$ 61
5	Econo repuesto	\$ 65	5	Maxi repuesto	\$ 63

Cálculo de medidas de posicionamiento

Posteriormente se debe calcular las medidas de posicionamiento necesarias para establecer el Rango de Plena Competencia, las cuales son el primer cuartil, la mediana y el tercer cuartil. Para este primer caso al tratarse de dos productos, el análisis se hará *primero para los amortiguadores y luego para los radiadores*.

✓ **Obteniendo las variables de posicionamiento (cuartiles) para los amortiguadores:**

A. Calculando el primer cuartil

Para el cálculo del primer cuartil (Q_1) se utilizara la siguiente fórmula $Q_1 = \frac{n+1}{4}$, donde n= tamaño de la muestra

$$\text{Sustituyendo } Q_1 = \frac{5+1}{4} \implies Q_1 = 1.5$$

Dado que el resultado no es un dato entero, se debe de realizar una operación matemática para la fracción resultante, así obtener el dato correcto del primer cuartil, ya que este representa el dato que supera el 25% de los datos, por lo que se procede a lo siguiente:

$$Q_1 = \$50 + 0.5 (\$55 - \$50) \implies Q_1 = \$52.50$$

El resultado del primer cuartil es \$52.50, ya que el dato de posicionamiento era el 1.5, como en el orden de los datos el primero es \$50, pero para determinar el 0.5 tuvo que obtener de la diferencia del dato 2 (\$55) y el dato 1(\$50) para así obtener el diferencial entre los dos datos, luego multiplicarlo por el dato la posición media de los dos (0.5), dando como resulta que el cuartil 1 sea igual a \$52.50

B. Calculando la mediana

Para el cálculo de la mediana (M) se utilizara la siguiente formula $M = \frac{n+1}{2}$

$$\text{Sustituyendo } M = \frac{5+1}{2} \implies M = 3$$

La posición número 3 la ocupa el dato \$59 siendo entonces este la mediana de los datos

C. Calculando el tercer cuartil

Por último se obtiene el dato del tercer cuartil (Q_3), utilizando la siguiente fórmula $Q_3 = \frac{3(n+1)}{4}$

$$\text{Sustituyendo } Q_3 = \frac{3(5+1)}{4} \implies Q_3 = 4.5$$

Por haber obtenido un dato con un entero y un decimal debe de realizarse un proceso similar (interpolación) al del cálculo del cuartil 1, por lo que el cuartil 3 sería igual a:

$$Q_3 = 60 + 0.5(65 - 60) \implies Q_3 = \$ 62.50$$

✓ **Obtención de variables de posicionamiento para los radiadores (Paso 3):**

A. Calculando el primer cuartil

Para el cálculo de los cuartiles se utilizarán las mismas fórmulas vistas anterior mente en el caso de los amortiguadores.

$$\text{Sustituyendo } Q_1 = \frac{5+1}{4} \implies Q_1 = 1.5$$

Ya que el dato anterior se obtuvo un número decimal se procederá a realizar, el mismo tratamiento usado en el Q_1 de los amortiguadores, estableciéndose de la siguiente manera:

$$Q_1 = \$49 + 0.5 (\$50 - \$49) \implies Q_1 = \$49.50$$

B. Calculando la mediana

$$\text{Sustituyendo } M = \frac{5+1}{2} \implies M = 3$$

En este caso la mediana es igual a \$58

C. Calculando el tercer cuartil

$$\text{Sustituyendo } Q_3 = \frac{3(5+1)}{4} \implies Q_3 = 4.5$$

En este caso debe de realizarse el mismo procedimiento del cálculo del cuartil 1, obteniéndose lo siguiente:

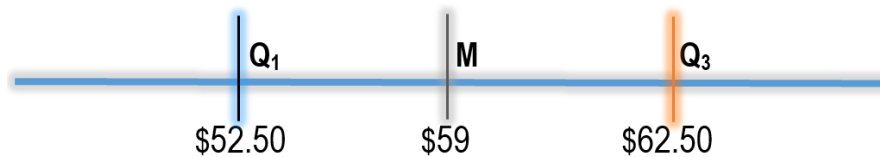
$$Q_3 = \$61 + 0.5 (\$63 - \$61) \implies Q_3 = \$62$$

Paso 6: Análisis del Rango intercuartil o Rango de plena competencia (Arm's length)

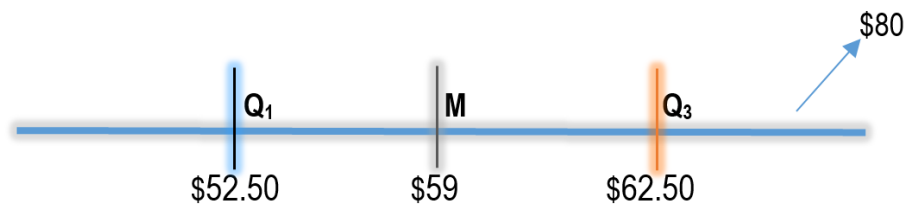
✓ Amortiguadores

Teniendo calculados los cuartiles y la mediana se procede a construir el rango de plena competencia, con los comparables de las operaciones de las empresas no relacionadas y así establecer si se está dentro o fuera, de dicho rango.

El rango de plena competencia para los amortiguadores quedaría de la siguiente manera:



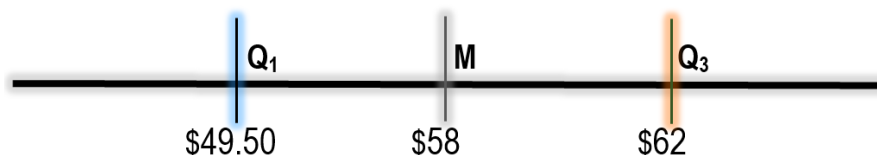
Como se observa en el siguiente rango de plena competencia obtenido de los comparables para los amortiguadores, el precio de \$80 está fuera de dicho rango, lo que indica que deben de aplicarse ajustes a dicho precio.



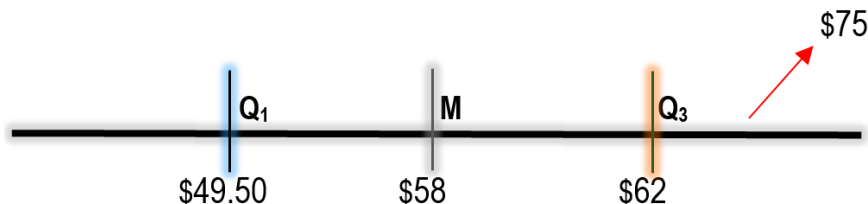
✓ Radiadores

Teniendo calculados los cuartiles y la median se puede proceder a construir el rango de plena competencia, con los comparables de las operaciones de las empresas no relacionadas y así establecer si se está dentro o fuera, de dicho rango.

El rango de plena competencia para los radiadores quedaría de la siguiente manera:



Como se observa en el siguiente rango de plena competencia obtenido de los comparables para los radiadores, el precio de \$75 está fuera de dicho rango, lo que indica que deben de aplicarse ajustes a dicho precio.



Paso 7: Aplicación de los ajustes para eliminar diferencias

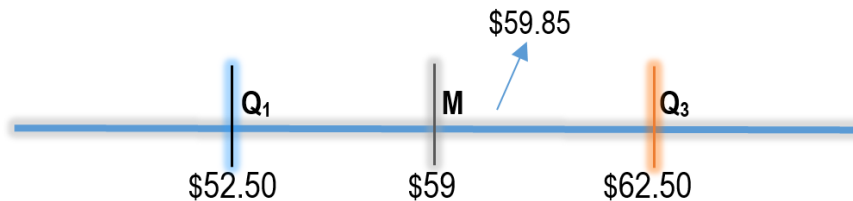
✓ Ajustes para los amortiguadores

Los ajustes que deben de realizarse en este caso (amortiguadores) a los términos de la venta, los cuales difieren de los acordados por empresas independientes, son el cobro de seguro contra robo y la campaña de publicidad, lo que nos daría los siguientes cálculos:

- I. Sin el seguro = $\$80 - \$17 = \$63$.
- II. Sin campaña de publicidad = $\$63 * 0.05 = \$3.15 \implies \$63 - 3.15 = \59.85 .

Precio ajustado en el rango de plena competencia

Al tener ajustado el precio se debe de volver a situar en el rango de plena competencia para verificar si está dentro o fuera de dicho rango.



Lo anterior indica que el precio ajustado de los amortiguadores si es de plena competencia, ya que se aloja dentro del rango, entre la mediana y el tercer cuartil con esto la entidad puede tener la seguridad que el precio pactado para establecer su base imponible en materia de precios de transferencia debe de ser de \$59.85 para no tener ningún inconveniente con las autoridades fiscales.

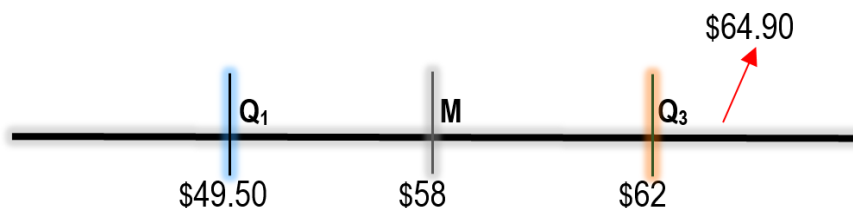
✓ **Ajustes para los radiadores**

Al revisar las condiciones pactadas al igual que con los amortiguadores las empresas relacionadas fijaron las condiciones de efectuar el cobro por seguro contra robo, la campaña de publicidad lo que conlleva realizar los siguientes cálculos:

- I. Sin el seguro = $\$75 - \$8 = \$67$.
- II. Sin campaña de publicidad y mercadeo = $\$67 * 0.03 = \$ 2.10 \implies \$67 - 2.10 = \$64.90$

Precio ajustado en el rango de plena competencia

Posicionando el dato obtenido en el rango de plena competencia se obtuvo lo siguiente:



Al observar el dato resultante y posicionarlo en el rango de plena competencia, se puede corroborar que el precio pactado está fuera del rango de plena competencia, lo que indica que ese precio ha sido alterado en función de un beneficio particular por parte de las empresas relacionadas, lo que conllevaría a someterse a consecuencias de carácter fiscal, podría decirse que existe incumplimiento tributario de obligaciones formales y sustantivas es específico con los artículos 62-A y 199-A del Código Tributario, por una posible manipulación de la base imponible

Paso 8. Determinación de la base imponible

Si se compara los resultados de la entidad antes de ajustar los precios y luego de ajustarlos se obtendría los siguientes estados financieros:

Big repuesto S.A. de C.V.					
Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014					
(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)					
	Ajustes				
	Sin ajustes	Aumentos	Disminuciones	Con ajustes	
Ventas		\$ 1700,000.00			\$ 1700,000.00
Costo de ventas		\$ 1250,000.00			\$ 946,500.00
Amortiguadores (Ver detalle)	\$ 800,000.00		\$ 201,500.00	\$ 598,500.00	
Radiadores (Ver detalle)	\$ 450,000.00		\$ 102,000.00	\$ 348,000.00	
Utilidad bruta		\$ 450,000.00			\$ 753,500.00
Gastos de operación		\$ 27,000.00			\$ 27,000.00
Gastos de venta		\$ 15,000.00			\$ 15,000.00
Gastos administración		\$ 12,000.00			\$ 12,000.00
Utilidad antes de reserva e impuestos		\$ 423,000.00	\$ 303,500.00		\$ 726,500.00
Reserva legal 7%		\$ 29,610.00	\$ 21,245.00		\$ 50,855.00
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 393,390.00	\$ 282,255.00		\$ 675,645.00
Impuesto sobre la renta		\$ 118,017.00	\$ 84,676.50		\$202,693.50
Utilidad del ejercicio		\$ 275,373.00	\$ 197,578.50		\$ 472,951.50

DETALLE	Sin ajustes			DETALLE	Con ajustes		
	Unidades	Precio Adquisición	Total		Unidades	Precio Adquisición	Total
AMORTIGUADORES	10000.00	\$ 80.00	\$ 800,000.00	AMORTIGUADORES	10000.00	\$ 59.85	\$ 598,500.00
RADIADORES	6000.00	\$ 75.00	\$ 450,000.00	RADIADORES	6000.00	\$ 58.00	\$ 348,000.00
COSTO DE VENTA			\$ 1250,000.00	COSTO DE VENTA			\$ 946,500.00

De lo anterior se puede observar que los costos antes de ajustes se ven incrementados, lo que conlleva a obtener un impuesto sobre la renta menor, al que se obtendría al realizar ajustes a la base imponible, lo que afecta la declaración de impuesto sobre la renta, lo que podría ocasionar posibles problemas con la Administración Tributaria.

Nota: Cabe aclarar que el precio de los radiadores todavía necesitaría ser ajustado ya que se posicionó fuera del rango de plena competencia.

3.3.2 Caso práctico 2 – Método del precio de reventa

Paso 1: Obtención de la información disponible

La empresa salvadoreña “La Domestica S.A. de C.V.” importó 10,000 unidades de licuadoras de su relacionada “El Electrodoméstico S.A.” ubicada en Panamá, la empresa de El Salvador quiere tener certeza que los precios pactados entre ambas está en función de los que hubiesen pactado empresas no relacionadas, además no desea tener complicaciones con la autoridades fiscales en la determinación de su base imponibles y por consiguiente la presentación de su declaración de impuesto sobre la renta.

Durante el año 2014 vendió las 10,000 unidades que se importaron en ese mismo año, las cuales tienen un costo de venta de \$200,000, la empresa no realiza actividades que puedan añadir valor esencial para el funcionamiento del bien o modificación alguna, que fuese necesaria para el funcionamiento del bien, por lo que solo agrega su margen de ganancia a los productos en la reventa, las ventas totales ascendieron a \$320,000.

La forma en que “La Domestica S.A. de C.V.” adquiere y comercializa los productos funciona de la siguiente manera:



Paso 2: Identificación de las operaciones realmente efectuadas

Al efectuar la validación de documentos de soportes, se identifica que una factura ampara la compra de 10,000 unidades de licuadoras, teniendo como lugar de origen Panamá, el precio unitario es de \$20 lo que asciende a un monto total de \$200,000. La fecha de realización de la operación según la factura es el 25 de enero de 2014.

Paso 3: Búsqueda de comparables

Los comparables que se pudieron obtener en total fueron siete, donde dos de estos revenden licuadoras, que poseen pocas características a las licuadoras que comercializa la empresa, el resto se obtuvieron de ventas de batidoras, que a pesar de no tener muchas características similares, siendo estos electrodomésticos, por su funcionamiento, condiciones mercado y uso (análisis funcional), sus márgenes representan comparables alternativos los cuales se presentan a continuación:

	EMPRESAS INDEPENDIENTES						
	F	D	G	C	B	A	E
Ventas	\$350,000	\$340,000	\$310,000	\$200,000	\$250,000	\$215,000	\$290,000
Costo de ventas	\$215,000	\$220,000	\$190,000	\$130,000	\$165,000	\$145,000	\$180,000
Utilidad bruta	\$135,000	\$120,000	\$120,000	\$70,000	\$85,000	\$70,000	\$110,000
Margen bruto	38.57%	35.29%	38.71%	35.00%	34.00%	32.56%	37.93%

La forma en la que operan estas entidades es la siguiente:



Paso 4: Realizar el análisis de comparabilidad

Para llevar a cabo el análisis de la comparabilidad de esta operación es preciso tener en cuenta los cinco factores de la comparabilidad, así también la naturaleza de la transacción relacionada que se está efectuando, la información de los comparables es de muy relevante para realizar este tipo de análisis, ya que dependiendo de lo anterior se puede determinar el método más adecuado para la determinación de precios de transferencia, según este ejemplo se utilizará El Método del Precio de Reventa, dado el tipo de actividad que realiza la empresa, la forma de operar y la información que se obtendrá de los comparables, dada esas circunstancias, es más factible la utilización de dicho método. Por lo que se procede a realizar un análisis los factores siguientes:

a) Características de los productos

Características de los tipos licuadoras disponibles:

- Volumen para su contenido: 64 oz
- Unidades por caja: 1 pieza
- Vaso de plástico muy resistente a impactos.
- Cuchilla de Titanio.
- Tapadera con abertura para introducir, ingredientes durante su utilización.
- Cinco velocidades para batir o mezclar.
- Consumo de energía 0.20 kWh (Kilovatio-Hora)
- Base metálica reforzada resistente a movimientos bruscos.

Características de las batidoras

Batidora planetaria BM-7

Capacidad 7 litros, posee variador de velocidad, de cuchilla acero inoxidable, motor potencia 1/2 HP, posee brazo amasador batidor y mezclador, capacidad máxima harina 1 kg, Parada de stop automática

Philips HR2096

Acero inoxidable, Vidrio, Polipropileno, Acero inoxidable, 50 - 60 Hz, 220 - 240 V

Ufesa BS4795

Batidora de vaso de vidrio y acero inoxidable de 1.5L, potencia de 500W

Braun MQ 745 Aperitif

Batidora (Negro, Acero inoxidable, Acero inoxidable, 5.7 cm, 5.7 cm, 39.6 cm)

Características de las licuadoras

Ultra licua Cxc06

Cuenta con un motor de 450 Watts de potencia, con jarra plastificada muy resistente con capacidad para 4 tazas, control de botones de 5 velocidades, sistema de impulsión de totalmente metálico, tapadera reforzada y plastificada de larga duración.

Ultra Mixer T3DX

Posee un motor de 500 Watts de potencia, con una jarra plastificada con agarradero de vidrio, con capacidad para 5 tazas, control giratorio de 4 velocidades, con sistema de impulsión de totalmente metálico, tapadera reforzada y plastificada de larga duración.

En este factor el análisis de las características de los artículos no son tan relevantes, si se utiliza el Método del Precio de Reventa, según la OCDE puede permitir mayores diferencias en los productos que se comparan con la operación.

b) Análisis funcional

Actividad desarrollada por la empresa

La entidad pertenece al ramo de sector comercio, es decir se dedica a la compra venta de artículos terminados, sin realizarles una modificación o valor agregado significativo, ya sea por mayor o para consumidores finales, ofrece una gran gama de electrodomésticos, fue fundada en el año 1988, esta sociedad se considera como una de las líderes en el mercado salvadoreño de enceres para el hogar siendo su actividad principal.

La función en que basa su estrategia competitiva es el mercadeo o publicidad, donde la empresa aprovecha su experiencia en ventas, para convencer a sus potenciales clientes de ser la que mejor calidad y productos ofrece en el mercado, además ofrecer descuentos muy competitivos, promociones de dos productos por el precio de uno, especiales por temporadas y de liquidaciones de productos.

También ofrece servicio de mantenimiento de sus productos, garantía contra desperfectos de fábrica y garantía extendida (asumiendo que si no se puede reparar el producto se cambia por otro nuevo) para cierto productos que comercializa, otros extras con lo es el transporte dentro de todo el territorio nacional.

Estructura organizativa

La Domestica S.A. de C.V., es una filial del Grupo Electromagnética Inc., que tiene su domicilio principal en Los Estados Unidos de Norte América y con sus distintas empresas localizadas en países de Centroamérica y Sur América.

El capital accionario de la empresa domestica está estructurado de la siguiente manera: el 60% de las acciones corresponde a la empresa matriz y el resto corresponde a dos socios salvadoreños. El fundador de la empresa matriz fue Stephen Stuart, un norteamericano de origen polaco, radicado en el Estado de Wisconsin, desde su infancia mostró una gran obsesión por las ventas especialmente por los electrodomésticos.

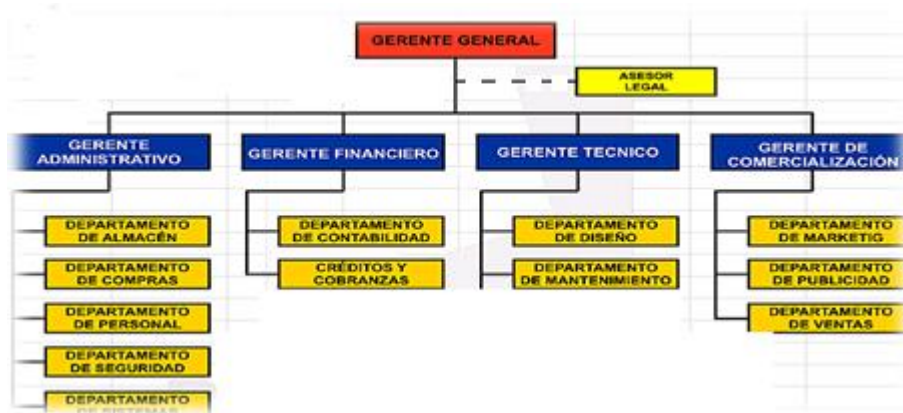
Fue para el año 2000 que un empresario de la región Centroamericana, le propuso crear una empresa (subsidiaria) en El Salvador, que actualmente es una de las más fuertes de la región, se extendió a los mercados Centroamericanos y Suramericanos estableciendo filiales para la distribución de licuadoras y otros artículos de uso para el hogar.

La filial salvadoreña como las demás se caracteriza por no agregar un valor de suma importancia para el funcionamiento de los bienes (no realiza transformaciones al productos), esta revende a los usuarios finales, más bien su funcionamiento se base en las actividades de mercadeo que realiza, ofreciéndoles un trato amable a sus clientes, seguridad con garantías, transporte de los productos (de ser necesario) u otros que el cliente solicite y que pueda ser cubierto por la empresa.

El Grupo en la actualidad está conformado de la siguiente manera:

EMPRESAS	CONTROL	PAIS
Grupo Electromagnética Inc.	Matriz	Estados Unidos
La Domestica S.A. de C.V.	Subsidiaria	El Salvador
La Mezcladora S.A.	Subsidiaria	Colombia
El Cristal S.A.	Subsidiaria	Brasil
El Electrodoméstico S.A.”	Subsidiaria	Panamá
El Brillo S.A.	Subsidiaria	Argentina
Distribuidor S.A.	Subsidiaria	Chile

El organigrama de la empresa, La Domestica S.A. de C.V.



Riesgos que asume la entidad:

En las operaciones que realiza la entidad esta asume la mayoría de riesgos, por ejemplo al efectuarse una compra y al importa mercadería dada alguna circunstancia (por ejemplo incremento en precios de combustible), que genere realizar un desembolso extra en lo acordado por lo general la entidad soporta ese impacto para no desabastecerse de sus productos (fluctuaciones de precio), en ocasiones también la entidad ha sufrido pérdidas asociadas con el efecto de realizar compras en el extranjero con moneda distinta a la de curso legal (riesgo financiero por tipo de cambio).

c) Términos (condiciones) contractuales

La Domestica S.A. de C.V. realiza contratos de compra venta, que se perfeccionan con la entrega de los productos terminados en sus bodegas, para ser distribuidos a los clientes en El Salvador, los productos son importados desde la empresa subsidiaria ubicada en Panamá, normalmente la deuda se extingue por el pago inmediato de los bienes adquiridos, aunque en ocasiones también la empresa subsidiaria proporciona créditos para su relacionadas.

La entidad también se somete en muchas ocasiones a cláusulas especiales, por comunes acuerdos aceptados de su relacionada, como lo son los cobros de seguro, flete y mercadeo.

Término de entrega

Los electrodomésticos son enviados por el vendedor bajo acuerdo de términos internacionales CIF y son entregados hasta las bodegas de la empresa Domestica S.A. de C.V., la cual da por satisfecho la entrega hasta realizar la inspección respectiva de todos los artículos

Obligaciones de las partes

El vendedor se somete a cumplir con los siguientes apartados:

- i. Entregar los electrodomésticos respecto al contrato, anexos y suplementos.
- ii. Facilitar documentación técnica.
- iii. Cumplir con garantías establecidas en el contrato y anexos
- iv. Suministrar cualquier documentación técnica, para el cumplimiento de las obligaciones contractuales, aun cuando dicho suministro o servicio no esté especificado en el presente contrato.
- v. El vendedor se compromete a cancelar el total de los gastos que se incurran por el incumplimiento de la entrega.

d) Circunstancias económicas

La operación se realiza en una economía de mercado abierto donde no existen barreras arancelarias que ocasionen aumentos en las mercancías, las condiciones para realizar la transacción suceden conforme de acuerdo de estándares internacionales, el país de donde surge la venta no está calificado como régimen preferente por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

e) Estrategias de negocio

La Domestica S.A. de C.V. es un distribuidor exclusivo de su empresa matriz (es la única que vende ese tipo de modelo) lo que ocasiona que los compradores que busquen licuadoras con las características que ofrecen, recurran en muchas ocasiones a ellos primero.

La logística y ejecución de las campañas de publicidad son dotadas por la empresa matriz, por lo que la empresa ahorra costos en un porcentaje de 40%, con respecto a las empresas locales que le ofrecen este servicio.

Paso 5: Aplicación del método correspondiente

Luego de obtener la información y realizar el análisis de comparabilidad se determinó que el método idóneo para este caso es el precio de reventa; siendo una de las causas de elección el no tener comprables del mismo producto y encontrando comparables similares a las batidoras. Este método establece que es de gran utilidad cuando se realizan actividades de comercialización, también menciona que cuando se realiza el análisis funcional, si las empresas realizan similares actividades (funciones), es factible la utilización de este método, además la empresa revende los artículos a sus clientes independientes sin realizar ninguna transformación o incremento de valor de los mismos.

Teniendo los comparables se procede a realizar el ordenamiento de los comparables de menor a mayor, los cuales se posicionan de la siguiente forma:

	Empresas independientes						
	A	B	C	D	E	F	G
Ventas	\$215,000	\$250,000	\$200,000	\$340,000	\$290,000	\$350,000	\$310,000
Costo de ventas	\$145,000	\$165,000	\$130,000	\$220,000	\$180,000	\$215,000	\$190,000
Utilidad bruta	\$70,000	\$85,000	\$70,000	\$120,000	\$110,000	\$135,000	\$120,000
Margen bruto	32.56%	34.00%	35.00%	35.29%	37.93%	38.57%	38.71%

Luego se procede al cálculo de medidas de posicionamiento

Para el cálculo del rango de plena competencia, se utilizarán las fórmulas anteriores (caso práctico No. 1):

A. Calculando el primer cuartil

$$\text{Calculando primer cuartil } Q_1 = \frac{n+1}{4} \text{ Sustituyendo } Q_1 = \frac{7+1}{4} \implies Q_1 = 2 \implies Q_1 = 34\%$$

B. Calculando la mediana

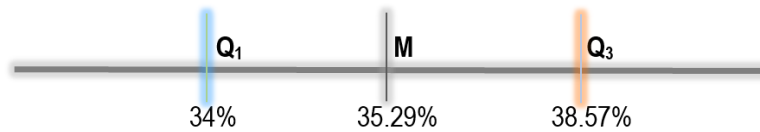
$$\text{Calculando mediana } M = \frac{n+1}{2} \text{ Sustituyendo } M = \frac{7+1}{2} \implies M = 4 \implies M = 35.29\%$$

C. Calculando el tercer cuartil

$$\text{Calculando tercer cuartil } Q_3 = \frac{3(n+1)}{4} \text{ Sustituyendo } Q_3 = \frac{3(7+1)}{4} \implies Q_3 = 6 \implies Q_3 = 38.57\%$$

Paso 6: Análisis del rango intercuartil o rango de plena competencia (Arm's length)

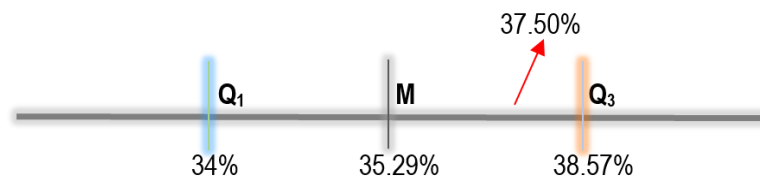
Teniendo calculados los cuartiles y la mediana se puede proceder a construir el rango de plena competencia para "La Domestica S.A. de C.V.", con los comparables de las operaciones de las empresas no relacionadas y así establecer si se está dentro o fuera, de dicho rango.



El margen bruto de “La Domestica S.A. de C.V.” es el siguiente:

$$\frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Ventas}} = \frac{\$120,000}{\$320,000} = 37.50\%$$

Entonces:



Como se observa en el rango anterior, el margen bruto (utilidad) que obtiene la compañía en la reventa de las licuadoras se aproxima a precios de mercado ya que se posiciona entre la mediana y el tercer cuartil. Demostrando que le precio pactado entre las relacionadas por licuadoras cumple con el principio de plena competencia, lo cual se puede corroborar con la siguiente formula:

$$P = PR \left[1 - \frac{UB}{V} \right] \quad \text{Donde:}$$

P: Precio de adquisición **PR:** Precio de reventa **UB:** Utilidad bruta **V:** Ventas

$$\text{Sustituyendo: } P = \$32 \left[1 - \frac{\$120,000}{\$320,000} \right] \implies P = \$20$$

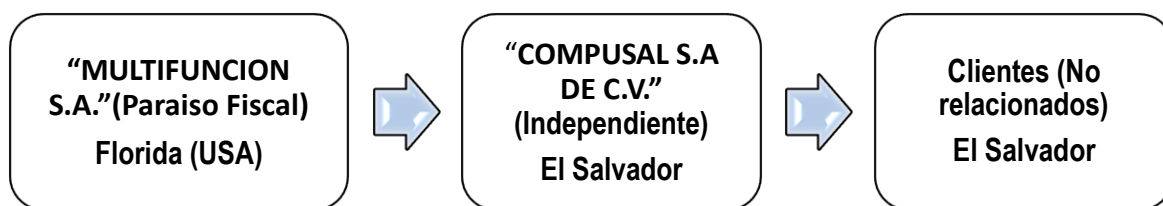
Nota: En este caso no es necesario seguir con los demás pasos ya que el margen está dentro del rango de plena competencia (Arm's length), no es necesario efectuar ajustes.

3.3.3 Caso práctico 3 – Método del precio de reventa

Paso 1: Obtención de la información disponible del contribuyente

La empresa salvadoreña (independiente) “Compusal S.A. de C.V.” importó 5,000 impresoras multifuncionales de la entidad “Multifunción S.A.” ubicada en el estado de Florida (USA) clasificado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en la guía DG-002/2014 como Estado de régimen preferente de nula tributación. La empresa salvadoreña desea saber, si los precios pactados entre ambas entidades están en función de lo que hubiesen pactado otras empresas independientes, para no tener inconvenientes con las autoridades fiscales salvadoreñas en la determinación de su base imponible y la presentación de su declaración de impuesto sobre la renta e IVA.

La forma en que la entidad “Compusal, S.A. de C.V.” adquiere y comercializa los productos (impresoras multifuncionales) funciona de la siguiente manera:



Paso 2: Identificación de las transacciones realmente efectuadas

Las compras de las impresoras multifuncionales están amparada con un documento legal (Factura de Importación), de las cuales para el ejercicio 2014 vendió las 5,000 impresoras que se importaron de Florida (USA) a un precio de adquisición de \$39.00 cada una, las cuales tienen un costo de venta que asciende a \$195,000, por lo que solo agrega su margen de ganancia a los productos en la reventa, las ventas totales ascendieron a \$250,000. A demás este precio de compra lleva incorporado un financiamiento del 7% por ser uno de sus clientes mayoristas en la adquisición de este tipo.

Paso 3: Búsqueda de comparables

Los comparables que se pudieron obtener en total fueron siete empresas que importaron impresoras y fotocopiadoras, realizando sus adquisiciones en los siguientes estados: California (dos empresas), los Ángeles (una empresa), Boston (dos empresas) y Virginia (dos empresas) de Estados Unidos de Norte

América, donde tres de estas revenden impresoras multifuncionales, de similares características a las impresoras multifuncionales que comercializa la empresa en estudio, el resto se obtuvieron de entidades que importaron fotocopiadoras, que a pesar de tener escasas características similares, por su forma, uso y funciones, sus márgenes de utilidad bruta pueden ser comparables alternativos como se muestran a continuación:

	Empresas independientes						
	B	C	G	D	A	F	E
Ventas	\$280,000	\$200,000	\$310,000	\$300,000	\$275,000	\$315,000	\$290,000
Costo de ventas	\$208,000	\$148,000	\$233,870	\$225,000	\$215,000	\$238,500	\$217,000
Utilidad bruta	\$72,000	\$52,000	\$76,130	\$75,000	\$60,000	\$76,500	\$73,000
Margen bruto	25.71%	26.00%	24.56%	25.00%	21.82%	24.29%	25.17%

La forma en la que operan estas entidades es la siguiente:



Paso 4: Realizar el análisis de comparabilidad

Dentro de este análisis se encuentra inmerso dos factores determinantes de la comparabilidad, como lo es el análisis de funcionalidad debido a la relación comercial que existe entre las empresas locales y extranjeras; tomando a Compusal S.A. de C.V., como la empresa local en estudio y las comparables, ya que estas realizan operaciones similares a la empresa que se está analizando con respecto a los precios de transferencia. La función que se tiene que identificar y comparar es el financiamiento que la empresa Compusal S.A de C.V. obtuvo en la compra de las impresoras multifuncionales y si los comparables tienen la opción de financiamiento de sus proveedores, el cual este financiamiento está dado a través de un contrato que la empresa en estudio pactó con su proveedor y asume ciertas responsabilidades para adquirir dicho financiamiento.

a) Las características de los productos

Las características que se obtuvieron de los bienes (impresoras multifuncionales) adquiridos por la entidad en estudio fueron tres modelos de impresores que importo para ese año y se comparó las características físicas, calidad, cualidades funcionales de uso, volumen bienes que las empresas independientes adquirieron en las fechas aproximadas que la entidad vinculada opero.

Características de los bienes adquiridos por la empresa en estudio (Compusal S.A. de C.V):

Impresores multifuncionales

1) WorkCentre 6027

Imprima, copie, escanee, y envíe fax y correos electrónicos. Imprime en una calidad de imagen mejorada de hasta 1200 x 2400 ppp; copie: en hasta 600 x 600 ppp, se destaca en entornos de oficinas pequeñas, color hasta 18 ppm, negro hasta 18 ppm.

Características de los bienes adquiridos por las empresas independientes (comparables):

Impresores multifuncionales

1) WorkCentre 5021

Impresión, copiado, escaneo todo en uno, Ideal para usuarios particulares y grupos de trabajo reducidos, incluye software de escaneo con reconocimiento óptico de caracteres, imprima en papel de hasta tamaño A3 (29,7 x 42 cm), velocidad: hasta 20 ppm, capacidad de papel estándar: 350 hojas, capacidad máxima de papel 850 hojas

2) Work Centre 5020

Impresión, copia, escaneado. Ideal para trabajos chicos en grupos de trabajo u oficinas pequeños, velocidad hasta 20 ppm, capacidad de papel estándar 300 hojas, capacidad máxima de papel 800 hojas

3) WorkCentre 6015

El tiempo de salida de la primera hoja es de tan sólo 17 segundos para impresión a color y de 14 segundos para blanco y negro, lo mejor para equipos de trabajo pequeños que necesitan más funciones de impresión a color, escaneo y envío/recepción de fax a menor costo, color hasta 12 ppm, negro hasta 15 ppm, capacidad de papel estándar 160 hojas.

Fotocopiadoras

1) Copy Centre C20

Funciones de copia

- Velocidad: 22 copias por min. (Carta); 21 copias por min. (A4)
- Resolución de copiado: 600 x 600 ppp
- Tiempo de salida de la primera copia: menos de 8 segundos
- Impresión dúplex: sí (1-2, 2-2, 2-1)
- Reducción/Ampliación: área de escaneo (cristal): 25–400% en incrementos de 1%
DADF: 25–100% en incrementos de 1%
- Productividad: escanea una vez, imprime varias; compaginado electrónico estándar
- Copiado múltiple: hasta 999 copias de originales

2) Copy Centre C118

- Funciones estándar de copia
- Velocidad de copiado: hasta 18 ppm
- Tiempo de salida de la primera copia: 7.4 segundos
- Impresión dúplex: Opcional: Opcional (1-1, 1-2, 2-2,2-1)
- Gestor de documentos: Opcional: Alimentador automático dúplex de documentos con capacidad para 50 hojas
- Memoria: 32 MB
- Ciclo de trabajo máximo: Hasta 50k

3) El modelo oficio MP5000

- Copias de alta resolución de: 600 dpi en 256 niveles de escala de grises
- 768 MB RAM estándar
- Disco duro de: 40 GB (estándar en configuración SP/SPF)
- Escanee una vez, imprima varias veces con una clara resolución a 50 ppm
- Tiempo de precalentamiento de: 13 segundos y la primera copia a una velocidad de 3.5 segundos

4) Canon ir-1025j

- Método de Impresión: Láser monocromática dúplex.
- Tamaño de Papel: Carta, Legal, Papel común.
- Duplex: Estandar automatico.
- Resolución de copiado: 1200 x 600 ppp
- Velocidad de copiado: 25 ppm.
- No. de Copias: 1 a 99 copias
- Capacidad mensual: 30.000 copias
- Memoria: de 64MB
- Ampliación y reducción: de 50% a 200% en incrementos de 1%

b) Análisis funcional

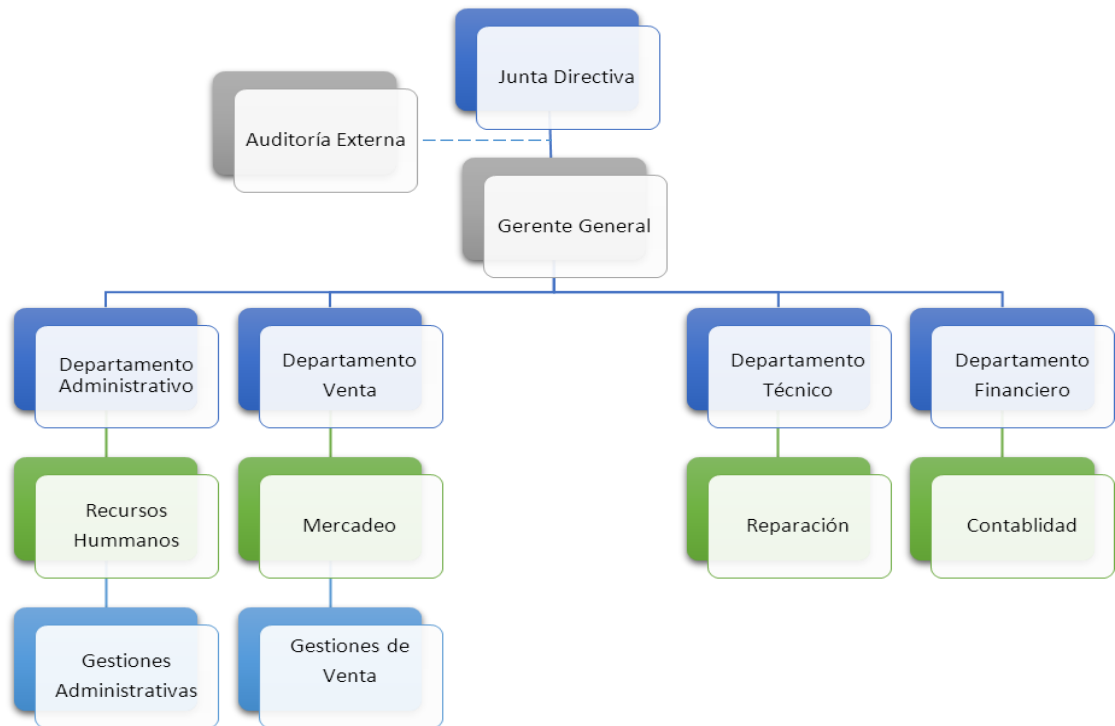
- ✓ Estructura de Organizativo

La empresa Compusal, S.A. de C.V. de capital 100% salvadoreño, que fue fundada en el año 2001, por los accionista Rafael Olmedo Batres y Julio Arturo Mejía Ortiz, con una participación del 50% cada uno del capital suscrito.

- ✓ Actividad de la empresa

La empresa tiene como actividad principal la comercialización de equipos informáticos, y su actividad secundaria es la reparación de los mismos, esta entidad se considera líder en el mercado nacional.

Organigrama de Compusal, S.A. de C.V.



c) Términos (condiciones) contractuales

La sociedad Compusal, S.A. de C.V. realiza contratos de compra venta de equipos informáticos, donde se acuerda la entrega de las impresoras multifuncionales en las bodegas de la entidad, para ser distribuidos a los clientes en El Salvador, los equipos son importados de la empresa "Multifunción S.A." ubicada en el Estado de Florida (USA), en el cual la deuda se extingue con pago a plazos según el crédito concedido por la entidad vendedora.

✓ Término de entrega

Los equipos informáticos son enviados por el vendedor bajo acuerdo de términos internacionales CIF y son entregados en las bodegas de la empresa Compusal, S.A. de C.V.

✓ Obligaciones de las partes

El vendedor se somete a cumplir con los siguientes apartados:

- vi. Entregar los impresores multifuncionales en la fecha y lugar indicado.
- vii. Facilitar documentación técnica y legal.
- viii. Cumplir con garantías establecidas en el contrato y anexos
- ix. El vendedor se compromete a cancelar el total de los gastos que se incurran por el incumplimiento de la entrega.

d) Circunstancias económicas

La operación que se realiza la entidad se da en una economía de mercado abierto donde la barreras arancelarias no son obstáculos que ocasionen aumentos en las mercancías, las condiciones para realizar la transacción suceden conforme de acuerdo de estándares internacionales, el país de donde surge la venta está calificado como régimen preferente por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

e) Estrategias de negocio

La Compusal, S.A. de C.V. es un distribuidor de equipos informáticos en el mercado salvadoreño, lo que ocasiona que los compradores adquieren impresoras multinacionales con las características que ofrecen son única línea que vende esta entidad.

La logística y ejecución de las campañas de publicidad son proporcionadas por la empresa Multifunción S.A. de C.V., por lo que la empresa ahorra costos, en relación a la empresa local que le ofrecen este servicio.

Paso 5: Aplicación del método correspondiente

Teniendo los comparables se procede a realizar el ordenamiento de estos, de menor a mayor los cuales se posicionan de la siguiente forma:

	EMPRESAS						
	A	B	C	D	E	F	G
Ventas	\$275,000	\$315,000	\$310,000	\$300,000	\$290,000	\$280,000	\$200,000
Costo de ventas	\$215,000	\$238,500	\$233,870	\$225,000	\$217,000	\$208,000	\$148,000
Utilidad bruta	\$60,000	\$76,500	\$76,130	\$75,000	\$73,000	\$72,000	\$52,000
Margen bruto	21.82%	24.29%	24.56%	25.00%	25.17%	25.71%	26.00%

Paso 3: Cálculo de medidas de posicionamiento

Para el cálculo del rango de plena competencia, se utilizarán las fórmulas anteriores (caso práctico No. 1):

C. Calculando el primer cuartil

Calculando primer cuartil $Q_1 = \frac{n+1}{4}$ Sustituyendo $Q_1 = \frac{7+1}{4} \Rightarrow Q_1 = 2 \Rightarrow Q_1 = 24.29\%$

D. Calculando la mediana

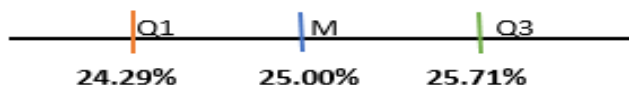
Calculando mediana $M = \frac{n+1}{2}$ Sustituyendo $M = \frac{7+1}{2} \Rightarrow M = 4 \Rightarrow M = 25.00\%$

D. Calculando el tercer cuartil $= \frac{3(7+1)}{4}$

Calculando tercer cuartil $Q_3 = \frac{3(n+1)}{4}$ Sustituyendo $Q_3 = \frac{3(7+1)}{4} \Rightarrow Q_3 = 6 \Rightarrow Q_3 = 25.71\%$

Paso 6: Análisis del rango intercuartil o rango de plena competencia (Arm`s length)

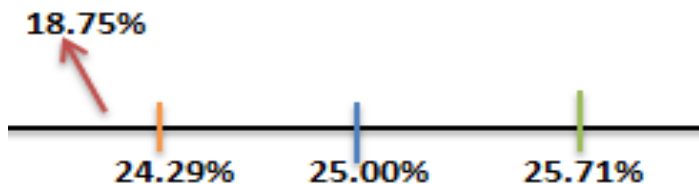
Teniendo calculados los cuartiles y la mediana se puede proceder a construir el rango de plena competencia para "Compusal S.A. de C.V.", con los comparables de las operaciones de las empresas no relacionadas y así establecer si se está dentro o fuera del rango.



El margen bruto de "Compusal S.A. de C.V." es el siguiente:

$$\frac{\text{Utilidad bruta } \$45,000}{\text{Ventas } \$240,000} = 18.75\%$$

Entonces:



Como se observa en el rango de plena competencia, obtenido los comparables para los impresoras multifuncionales, el margen bruto es de 18.75%, su posicionamiento en dicho rango esta fuera del primer cuartil, lo que indica que debe aplicar ajustes al costo de adquisición por el financiamiento que Compusal S.A. de C.V. gozada de la empresa Multifunción S.A., ya que de no hacerlo podría decirse que existe incumplimiento tributario de obligaciones formales es específico con los artículos 62-A y 199-A del Código Tributario.

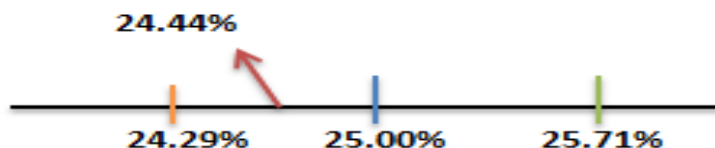
Paso 7: Aplicación de los ajustes para eliminar diferencias

En este caso se deben realizar el ajuste pertinente, según los términos contractuales y responsabilidades adquiridas de su proveedor en la compra de dichos impresores multifuncionales, los cuales difieren de las empresas independientes comparables, en el que se incluye un financiamiento en el precio de adquisición de las impresoras, ya que los comparables no poseen esta condición en sus contratos de compra y la entidad analizada si tiene esta condición debido que es un cliente preferencial de la empresa Multifuncion s.a. y además es el único de sus clientes que le ofrece financiamiento, por lo que se procede a realizar los siguientes cálculos:

Precio Unitario	7%	TOTAL
\$ 39.00	\$ 2.73	\$ 36.27

Precio ajustado en el rango de plena competencia

Al tener ajustado el margen bruto se debe de volver a situar en el rango de plena competencia para verificar si está dentro o fuera de dicho rango.



Como se observa en el rango anterior, el margen bruto (utilidad) que obtiene la compañía en la reventa de impresoras multifuncionales se aproxima a precios de mercado ya que se posiciona entre la el primer cuartil y mediana. Demostrando que le precio pactado entre las relacionadas por impresoras cumple con el principio de plena competencia.

Paso 8: Determinación de la base imponible Si se compara los resultados de la entidad antes de ajustar los precios y luego de ajustarlos se obtendría los siguientes estados financieros:

LA COMPUSAL S.A. DE C.V.					
Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014					
(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)					
	Ajustes				
	Sin ajustes	Aumentos	Disminuciones	Con ajustes	
Ventas	\$ 240,000.00				\$ 240,000.00
Costo de ventas	\$ 195,000.00				\$ 181,350.00
Impresora (Anexos)	\$ 195,000.00			\$ 195,000.00	
Financiamiento (Anexos)	\$ -		\$ (13,650.00)	\$ (13,650.00)	
Utilidad bruta	\$ 45,000.00				\$ 58,650.00
Gastos de operación	\$ 13,000.00				\$ 13,000.00
Gastos de venta	\$ 8,000.00			\$ 8,000.00	
Gastos administración	\$ 5,000.00			\$ 5,000.00	
Utilidad antes de reserva e impuestos	\$ 32,000.00	\$ 13,650.00			\$ 45,650.00
Reserva legal 7%	\$ 2,240.00	\$ 955.50			\$ 3,195.50
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta	\$ 29,760.00	\$ 12,694.50			\$ 42,454.50
Impuesto sobre la renta	\$ 8,928.00	\$ 3,808.35			\$ 12,736.35
Utilidad del ejercicio	\$ 20,832.00	\$ 8,886.15			\$ 29,718.15

Anexo al estado de resultados

Precio Unitario	7%	TOTAL
\$ 39.00	\$ 2.73	\$ 36.27
Unidades	7%	TOTAL
5000.00	\$ 2.73	\$ 13,650.00

De lo anterior se puede observar que los costos antes de ajustarse se ven incrementados, por lo que obtiene un impuesto sobre la renta menor, al que se obtendría al realizar ajustes a la base imponible, afectando la declaración de impuesto sobre la renta, en un futuro la empresa podría tener algún problema con la Administración Tributaria por este tipo de hechos.

3.3.4 Consideraciones sobre la contabilización de los ajustes de precios de transferencia

Efectos financieros dentro del ejercicio corriente (amortiguadores y radiadores):

Ajustes a los amortiguadores por el recargo de publicidad.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/20XX	Partida # 1			
	<u>Inventario</u>		\$ 31,500.00	
	Compra de amortiguadores(publicidad)	\$ 31,500.00		
	<u>Costo de Venta</u>			\$ 31,500.00
	Costo de amortiguadores(publicidad)	\$ 31,500.00		
	V/ Ajuste del costo de venta		\$ 31,500.00	\$ 31,500.00
31/12/20XX	Partidas # 2			
	<u>Gasto de Venta</u>		\$ 31,500.00	
	Publicidad	\$ 31,500.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 31,500.00
	Costo de amortiguadores(publicidad)	\$ 31,500.00		
	v/ Ajuste de inventario		\$ 31,500.00	\$ 31,500.00

En este caso se registró erróneamente el desembolso referente a la publicidad para los amortiguadores, ya que este se incluyó en el costo de adquisición, cuando realmente no influye en la condición y ubicación actual del bien (base contable, sección 13 párrafo 13.5 y 13.13 NIIF PYMES).

Ajustes a los radiadores por el recargo de publicidad:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/20XX	Partida # 1			
	<u>Inventario</u>		\$ 12,600.00	
	Compra de radiadores(publicidad)	\$ 12,600.00		
	<u>Costo de Venta</u>			\$ 12,600.00
	Costo de radiadores(publicidad)	\$ 12,600.00		
	V/ Ajuste del costo de venta		\$ 12,600.00	\$ 12,600.00
31/12/20XX	Partidas # 2			
	<u>Gasto de Venta</u>		\$ 12,600.00	
	Publicidad	\$ 12,600.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 12,600.00
	Costo de los radiadores(publicidad)	\$ 12,600.00		
	v/ Ajuste de inventario		\$ 12,600.00	\$ 12,600.00

En este caso se registró erróneamente el desembolso referente a la publicidad para los radiadores, ya que este se incluyó en el costo de adquisición, cuando realmente no influye en la condición y ubicación actual del bien (base contable, sección 13 párrafo 13.5 y 13.13 NIIF PYMES).

Además dado que los radiadores, al realizarles el estudio de precios de transferencias se posicionaron fuera del rango de plena competencia, esto amerita que el valor determinada no es de plena competencia, por lo que se debe sustituir este valor por la mediana, ya que este valor se considera el más razonable y no presenta ningún sesgos conforme a los precios.

Ajustes relacionados a la determinación de precio de transferencia fidedigno de los radiadores

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/20XX	Partida # 1			
	<u>Inventario</u>		\$ 41,400.00	
	Compra de radiadores(Mediana)	\$ 41,400.00		
	<u>Costo de Venta</u>			\$ 41,400.00
	Costo de radiadores(Mediana)	\$ 41,400.00		
	V/ Ajuste al costo de venta		\$ 41,400.00	\$ 41,400.00
31/12/20XX	Partidas # 2			
	<u>Gasto no deducible</u>		\$ 41,400.00	
	Otros gastos	\$ 41,400.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 41,400.00
	Costo de los radiadores(publicidad)	\$ 41,400.00		
	v/ registro de gasto no deducible		\$ 41,400.00	\$ 41,400.00

Efectos financieros luego de aprobación y presentación de estados financieros

En este caso la aplicación contable se realiza directamente contra resultados acumulados, los cuales pueden ser utilidades o pérdidas, ya que no podemos afectar ingresos, costos o gastos del año inmediato anterior, como es el hecho que se presenta y estos puedan aumentar o disminuir su saldo a la fecha.

Ajuste que afectan las utilidades acumuladas

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
XX/05/2015	Partida # 1			
	<u>Utilidades acumuladas</u>		\$ 41,400.00	
	Utilidades de ejercicios anteriores	\$ 41,400.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 41,400.00
	Compra de radiadores(Mediana)	\$ 41,400.00		
	V/ Ajuste del costo de venta con respecto a la medida		\$ 41,400.00	\$ 41,400.00

Ajuste que afectan las pérdidas acumuladas

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
XX/05/2015	Partida # 2			
	<u>Pérdidas acumuladas</u>		\$ 41,400.00	
	Pérdidas de ejercicios anteriores	\$ 41,400.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 41,400.00
	Compra de radiadores(Mediana)	\$ 41,400.00		
	V/ Ajuste del costo de venta con respecto a la medida		\$ 41,400.00	\$ 41,400.00

Para efectos fiscales

El seguro y el gasto por publicidad no está documentado por un contrato donde especifique cláusulas referentes a la aceptación de un seguro contra daños y robo de mercaderías, tampoco un apartado que mencione una campaña y accesorios de publicidad, por lo tanto estos desembolsos no son deducibles para efectos de impuesto sobre la renta. Según el artículo 29-A numeral 18 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Efectos financieros dentro del ejercicio corriente (impresoras multifuncionales)

En este caso la entidad reconoció en el costo de adquirente un recargo en concepto de financiamiento, el cual debe de separarse del costo de inventario, como lo especifica la sección 13 de NIIF para las PYMES en el párrafo 13.7 por consiguiente se procede a realizar los ajustes necesarios:

Ajustes a las impresoras multifuncionales

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/20XX	Partida # 1			
	<u>Inventario</u>		\$ 13,650.00	
	Compra de impresores(gasto financiero)	\$ 13,650.00		
	<u>Costo de Venta</u>			\$ 13,650.00
	Costo de impresores(gasto financiero)	\$ 13,650.00		
	V/ Ajuste del costo de venta		\$ 13,650.00	\$ 13,650.00
31/12/20XX	Partidas # 2	PARCIAL	DEBE	HABER
	<u>Gastos de no operación</u>		\$ 13,650.00	
	Gasto financiero	\$ 13,650.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 13,650.00
	Compra de impresores(gasto financiero)	\$ 13,650.00		
	v/ Ajuste de inventario		\$ 13,650.00	\$ 13,650.00

Efectos financieros luego de aprobación y presentación de estados financieros

En este caso la aplicación contable se realiza directamente contra resultados acumulados, los cuales pueden ser utilidades o pérdidas, ya que no podemos afectar ingresos, costos o gastos del año inmediato anterior, como es el hecho que se presenta y estos puedan aumentar o disminuir su saldo a la fecha.

Ajuste que afectan las utilidades acumuladas

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
XX/04/20XX	Partida # 1			
	<u>Utilidades acumuladas</u>		\$ 13,650.00	
	Utilidades de ejercicios anteriores	\$ 13,650.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 13,650.00
	Compra de impresores	\$ 13,650.00		
	V/ Ajuste del costo de venta		\$ 13,650.00	\$ 13,650.00

Ajuste que afectan las pérdidas acumuladas

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
XX/04/20XX	Partida # 1			
	<u>Pérdidas acumuladas</u>		\$ 13,650.00	
	Pérdidas de ejercicios anteriores	\$ 13,650.00		
	<u>Inventario</u>			\$ 13,650.00
	Compra de impresores	\$ 13,650.00		
	V/ Ajuste del costo de venta		\$ 13,650.00	\$ 13,650.00

Para efectos fiscales

El acuerdo por financiamiento no está documentado por un contrato donde se especifiquen cláusulas referentes aceptación a una venta a plazos, por lo tanto estos desembolsos no son deducibles para efectos de impuesto sobre la renta. Según el artículo 29-A numeral 18 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

3.4 Sección IV Formularios

3.4.1 Informe de operaciones con sujetos relacionados:

Formulario a utilizar para informar cuando se realicen operaciones con sujetos relacionados de forma individual o conjunta iguales o superiores a \$ 571,429.

Detalle del contenido del formulario

El formulario de informe de operaciones con sujetos relacionados está dividido en tres secciones, la primera es la sección A integra los datos de identificación del contribuyente como el número de identificación tributaria, el nombre o razón social y el ejercicio fiscal que informa las operaciones.

La segunda sección B, compone los datos de los sujetos relacionados con quien ha realizado operaciones como es: el nombre o razón social, identificación tributaria, domicilio, código de país, código de relación, código de operación, monto de la operación, el método utilizado, los factores utilizados en la comparabilidad y en el ajuste.

La tercera sección comprende del tipo de documentación; si es estudio de precio de transferencia, documentación de la guía DG 001/2012 y los datos del encargado de su elaboración.

INSTRUCCIONES PARA ELABORAR EL INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS

DISPOSICION LEGAL

Conforme al Artículo 124-A del Código Tributario se establece que los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un Informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a través de los formularios que proporcione la Administración Tributaria con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta disponga para tal efecto. La presentación del Informe deberá realizarse a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal.

INDICACIONES GENERALES

I. Este formulario está estructurado en tres secciones:

- La Sección "A" en donde debe anotar los datos de identificación del contribuyente obligado a rendir la información y el ejercicio fiscal correspondiente.
 - La Sección "B" incluye la información de los 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, con los cuales se celebraron operaciones durante el ejercicio fiscal, especificando lo siguiente:
 - a) Nombre, Razón Social o Denominación.
 - b) Número de Identificación Tributaria o Numero de Identificación Fiscal en su país de origen
 - c) Domiciliado: marcar con una "X" la columna correspondiente
 - d) Código de País: anotar el código de país del domicilio del Sujeto Relacionado (Ver Anexo 1)
 - e) Código de Relación: anotar el número que represente la relación del contribuyente con el sujeto informado, de conformidad al detalle siguiente:
 - 01. Cuando una de las Partes posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto. (Art. 199-C, lit. a) del Código Tributario)
 - 02. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas. (Art. 199-C, lit. b) del Código Tributario)
 - 03. Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión o grupo empresarial. (Art. 199-C, lit. c) del Código Tributario)
 - 04. Persona Natural, cuya titularidad de la participación directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado (Art. 199-C, lit. d) del Código Tributario)
 - 05. Unión de Personas, Sociedad de Hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación. (Art. 199-C, lit. e) del Código Tributario)
- 06. Persona domiciliada en el país y un Distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero. (Art. 199-C, lit. f) del Código Tributario)
 - 07. Distribuidor o Agente exclusivo domiciliado en el país de una Entidad domiciliada en el exterior y ésta última. (Art. 199-C, lit. g) del Código Tributario)
 - 08. Persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior (Art. 199-C, lit. h) del Código Tributario)
 - 09. Persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero. (Art. 199-C, lit. i) del Código Tributario)
 - 10. Establecimiento permanente situado en el país y su Casa Central o Matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada. (Art. 199-C, lit. j) del Código Tributario)
 - 11. Régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal (Art. 62-A del Código Tributario)
- f) Código de Operación: anotar el código de la operación informada ya sea esta de Ingreso, Egreso, Activo o Pasivo (Ver anexo 2).
 - g) Monto de Operación: anotar el monto anual por cada tipo de operación pactada durante el ejercicio. Para estos efectos los montos se presentaran el Dólares de los Estados Unidos de América, en cifras históricas, sin considerar efectos de reexpresión o reclasificación para presentación de estados financieros.
 - h) Factor de Comparabilidad utilizado: indicar el código del factor considerado para efectos de realizar la comparabilidad de los bienes o servicios (Ver Anexo 2).
 - i) Elemento utilizado para Ajustes: indicar el código del elemento considerado para efectos de eliminar las diferencias de precios existentes entre las operaciones realizadas por los sujetos relacionados y las operaciones realizadas por sujetos independientes (Ver Anexo 2).
 - j) Método Utilizado: indicar el código del método utilizado para determinar el precio de mercado (Ver anexo 2)
- La Sección "C" en donde debe informar con una "X" el tipo de documentación comprobatoria en el que consta la determinación de precios en operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, así como el encargado de su elaboración. En caso que el documento en cuestión sea elaborado por un tercero contratado, deberá especificar el nombre y NIT correspondiente o Número de Identificación Fiscal en su país de origen (Art. 120 y 147 literal e) del Código Tributario y apartado 7.2 de Guía de Orientación DG-001/2012).
- II. En el pie de página debe anotar el nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado.
- III. Toda modificación a este informe, deberá presentarla en este mismo formulario, registrando en la casilla correspondiente el número del informe que modifica (Sección "A")
- IV. Oficinas receptoras del Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados:
- Oficina Central Condominio Tres Torres.
 - Centro Express del Contribuyente Centro de Gobierno y Soyapango.
 - Centro Express del Contribuyente Santa Ana y San Miguel.
 - Minicentro Express del Contribuyente, en el interior del país.

3.4.2 Check list de verificación para la fiabilidad de los comparables

Nombre de la empresa: _____ **Fecha:** _____

Tipo de comparable: _____ **Tipo de transacción:** _____

No.	CRITERIOS	COMENTARIOS	SI	NO
1	La transacción está amparada a un documento legal (Factura, CCF, Factura de importación, etc)			
2	Los productos de la empresa comparable poseen similares características (tamaño, calidad, clase y disponibilidad), con la analizada.			
3	Existen similitudes en las funciones desempeñadas (tales como: compra, distribución, publicidad y financiamiento), con la empresa en análisis.			
4	La actividad económica de la empresa comparable es de tipo comercial			
5	Existen similitudes en las políticas de compraventa de productos (son al contado o al crédito, realizan descuentos comerciales), con la empresa en análisis			
6	Como son los mecanismos de distribución de productos con respecto a la empresa que se está comparando			
7	Que actividad desarrollan los proveedores, fabricantes o distribuidores			
8	Lugar o procedencia de celebración de las transacciones (mercado local o extranjero)			
9	Tipo de moneda relacionada a las transacciones			
10	Quien asume el riesgo cambiario de la moneda en el caso que sea diferentes			
11	Existen términos de los créditos otorgados o recibidos			
12	Plazo promedio otorgado por los proveedores para la cancelación de transacciones comerciales			

Hecho por: _____ **Revisado por:** _____

3.4.3 Estructura de la documentación y presentación de la información sobre precios de transferencia planteada en la guía de orientación No. DG-001/2012, Págs 16-18.

I) Resumen Ejecutivo

- a) Alcance y objetivo
- b) Contenido
- c) Conclusiones

II) Analisis Funcional

- a) Antecedentes del Grupo Empresarial
 - i. Historia o panorama
 - ii. Estructura organizacional
 - iii. Línea de negocios o productos
 - iv. Otros aspectos relevantes
- b) Funciones realizadas por el grupo
 - i. Investigación y desarrollo
 - ii. Manufactura
 - iii. Distribución
 - iv. Mercadeo y publicidad
 - v. Ventas
- c) Antecedentes del contribuyente
 - i. Historia o panorama
 - ii. Estructura organizacional
 - iii. Línea de negocios o productos
 - iv. Clientes
 - v. Competencia
- d) Funciones realizadas por el contribuyente
 - i. Investigación y desarrollo
 - ii. Manufactura
 - iii. Distribución
 - iv. Compras
 - v. Ventas
 - vi. Mercadeo y publicidad
 - vii. Control de calidad

- viii. Operaciones financieras
- e) Riesgos asumidos
 - i. Mercado
 - ii. Propiedad planta y equipo
 - iii. Investigación y desarrollo
 - iv. Financieros
 - v. Cambiarios
 - vi. Tasas de interés
 - vii. De crédito
 - viii. Otros
- f) Activos utilizados
- g) Transacciones inter-compañías
 - i. Venta de maquinaria y equipo
 - ii. Venta de inventarios
 - iii. Transferencia de intangibles
 - iv. Provisión de servicios
 - v. Operaciones financieras

III) Análisis de Mercado

- a) Contexto macroeconómico.
- b) Comportamiento y evolución del sector en el area mundial.
- c) Comportamiento y evolución del sector en el area local.
- d) Comportamiento de la demanda tanto local como mundial.

IV) Analisis Economico

- a) Detalle y la cuantificación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados.
- b) Selección del método mas apropiado, indicando las razones y fundamentos utilizados.
- c) Detalle de los comparables seleccionados y criterios utilizados para sus selección.
- d) Detalle de los elementos y metodología utilizada para realizar los ajustes sobre los comparables.
- e) Detalle de los comparables no seleccionados y los motivos de su rechazo.
- f) Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.
- g) Información obtenida de las empresas comparables, indicando la fuente de obtención.
- h) Conclusiones a las que hubiere llegado

CAPÍTULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones

Al principio de la investigación se planteó como objetivo, el diseño de un manual de procedimientos para el cumplimiento tributario de las obligaciones en materia de precios de transferencia, con el propósito de establecer los requerimientos básicos de un estudio de precios de transferencia, para el conocimiento de los contadores que laboran para las empresas del sector comercio. De acuerdo a la investigación realizada y con la información que se obtuvo a través de la recolección de datos de las unidades de análisis que fueron objeto de estudio para la investigación, se concluye:

- a) La legislación fiscal en El Salvador regula las transacciones con sujetos relacionados o efectuadas con países de regímenes fiscales preferentes, lo que obliga a determinar precios de transferencia, sin embargo hasta la fecha se puede considerar que las empresas del sector comercial no le han dado importancia a la temática aun cuando esta resulta compleja, tomando en cuenta que solo una minoría de las entidades encuestadas han capacitado a su personal contable con respecto a la temática.
- b) El tratamiento tributario en las sociedades que realizan operaciones con sujetos relacionados en su mayoría se concentran dentro del país, no obstante existe una parte de las entidades comerciales que tiene relaciones con el exterior, éstas requieren un análisis más a fondo, como es el destino u origen de procedencia de los productos. Además existen relaciones comerciales especiales de exclusividad que también ameritan realizarles el análisis de precios de transferencia.
- c) Los contadores que laboran para los entes del sector comercial sujetos a la obligación, presentan deficiencias con respecto a los conocimientos sobre los procedimientos necesarios que deben conocer para aplicar la metodología precios de transferencia; considerando que los encuestados expresaron que no existe el suficiente material bibliográfico a su alcance que les brinde pasos esenciales para seguir un proceso lógico y ordenado.

4.2 Recomendaciones

Posterior a las conclusiones descritas, se recomienda lo siguiente:

- a) A la Universidad de El Salvador, que incorpore el desarrollo completo del tema precios de transferencia en el plan de estudio de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública para reforzar los conocimientos de los futuros profesionales en dicha carrera.
- b) Al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, con respecto a la educación continuada, que faciliten o sean flexibles con el aprendizaje de sus contadores, que los capaciten para que puedan adquirir los insumos necesarios para que se pongan en práctica.
- c) A los contadores que laboran para las empresas del sector comercio que efectúen un adecuado tratamiento de las operaciones con sujetos relacionados, así también a las celebradas con países o estados con regímenes fiscales preferentes, ya que estos últimos deben ser tratadas de manera similar a las operaciones con sujetos relacionados.

Bibliografía

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, Código Tributario, San Salvador, El Salvador año 2001.

Carlos Saúl López Díaz Mejía, La institución de los precios de transferencia en el Código Tributario salvadoreño, San Salvador, El Salvador, año 2013

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Curso sobre precios de transferencia, año 2011.

Juan Ramón Marín Valencia, Funcionario público de la Unidad de Precios de Transferencia, Ministerio de Hacienda, San Salvador, El Salvador, 2015.

Ministerio de Hacienda Guía de orientación No. DG-001/2012, 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.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Paris, Francia año 2010.

Rafael Cosin Ochaita. Fiscalidad de los precios de transferencia, Madrid, España 29 de noviembre de 2006.

ANEXOS

DETALLE DE ANEXOS

Anexo 1: Información base para el cálculo de la muestra

Anexo 2: Cuestionario utilizado para obtener datos de la muestra

Anexo 3: Tabulación de información obtenida de la muestra

Anexo 4: Entrevista realizada a funcionario del Ministerios de Hacienda

Anexo 5: Entrevista realizada a administrador de empresa del sector comercio

Información base para el cálculo de la muestra



Ministerio de Hacienda
Unidad de Acceso a la Información Pública



Expediente MH-2015-140

San Salvador, 29 de Mayo de 2015.

SE HACE CONSTAR:

Que el día veintiocho de mayo de los corrientes se presentó a la Unidad de Acceso a la Información Pública por medio electrónico solicitud de información realizada por **JOSÉ MOISES ORELLANA MATA** con Documento Único de Identidad Número: 04071628-5.

La información solicitada es referente a número y nombre de empresas que presentaron el formulario F982: Informe de operaciones con sujetos relacionados o domiciliados, de países catalogados como paraísos fiscales, de baja o nula tributación presentado entre los años dos mil trece al dos mil quince del sector comercio (compra y reventa de artículos terminados), de los municipios de San Salvador, Soyapango, Mejicanos, Apopa, Santa Tecla, Delgado, Ilopango, Tonacatepeque, San Martín, Cuscatancingo, San Marcos, Ayutuxtepeque, Antiguo Cuscatlán y Nejapa.

El tiempo probable de respuesta a su solicitud es de 10 días hábiles, plazo que de conformidad al artículo 71 inciso 2° de la Ley de Acceso a la Información Pública puede ampliarse a cinco días hábiles, de acuerdo a la complejidad de la información que solicite.

La referencia asignada a su solicitud es **MH-2015-140** para consultar sobre el estado de su trámite puede llamar en horas hábiles al teléfono 2244-3830 o 2244-3828.

Lo anterior, de conformidad al artículo 66 inciso final de la Ley de Acceso a la Información Pública.

LICDA. DORIAN GEORGINA FLORES GONZÁLEZ.
TÉCNICO EN GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN
UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA.
MINISTERIO DE HACIENDA.



MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
UNIDAD DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

Empresas del Sector Comercio que presentaron el Informe de operaciones con sujetos relacionados(F-982), del municipios de San Salvador año 2015

Código Actividad	Actividad Económica	SAN SALVADOR
370101	Venta de vehículos automotores	11
370102	Venta de vehículos automotores y motocicletas	1
370103	Reparación mecánica de vehículos automotores	5
370105	Enderezado y pintura de vehículos automotores	2
370113	Venta de partes, piezas y accesorios nuevos para vehículos automotores	11
370116	Venta de repuestos, piezas y accesorios de motocicletas	1
370118	Venta de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores y motocicletas	1
370205	Venta de productos para uso agropecuario	2
370206	Venta al por mayor de granos básicos (cereales, leguminosas)	1
370207	Venta al por mayor de semillas mejoradas para cultivo	1
370208	Venta al por mayor de café oro y uva	1
370211	Venta al por mayor de productos agrícolas	1
370215	Venta al por mayor de alimentos	4
370216	Venta al por mayor de bebidas	1
370218	Venta al por mayor de frutas, hortalizas (verduras), legumbres y tubérculos	1
370219	Venta al por mayor de pollos, gallinas destazadas, pavos y otras aves	1
370221	Venta al por mayor de huevos	1
370222	Venta al por mayor de productos lácteos	2
370223	Venta al por mayor de productos farináceos de panadería (pan dulce, cakes, repostería, etc.)	1
370226	Venta al por mayor de azúcar	1
370229	Venta de otros productos alimenticios no clasificados previamente; no incluye bebidas	1
370233	Venta de frutas y verduras	1
370243	Venta al por mayor de prendas de vestir y accesorios de vestir	2
370245	Venta al por mayor de calzado	2
370247	Venta al por mayor de artículos de peletería	1
370252	Venta al por mayor de artículos de aluminio para el hogar y para otros usos	1
370255	Venta de instrumentos musicales y de equipos y aparatos conexos	1
370257	Venta al por mayor de productos y artículos de belleza y de uso personal	5
370258	Venta de productos farmacéuticos y medicinales	8
370259	Venta de relojería, relojes y joyería	7
370260	Venta al por mayor de productos medicinales, cosméticos, perfumería y productos de limpieza	4
370262	Venta al por mayor de electrodomésticos y artículos del hogar excepto bazar; artículos de iluminación	2
370264	Venta al por mayor de artículos de óptica	1
370265	Venta al por mayor de revistas, periódicos, libros, artículos de librería y artículos de papel y cartón en general	5

370266	Venta de artículos deportivos, juguetes y rodados	1
370268	Venta al por mayor de enseres domésticos y de uso personal n.c.p.	1
370270	Venta al por mayor de computadoras, equipo periférico y programas informáticos	6
370271	Venta de Maquinaria y Equipo de Oficina, Computadoras y sus componentes; incluye software	2
370273	Venta al por mayor de maquinaria y equipo agropecuario, accesorios, partes y suministros	1
370276	Venta al por mayor de maquinaria, equipo, accesorios y materiales para las industria gráfica y del papel, cartón y productos de papel y cartón	1
370283	Venta al por mayor de otro tipo de maquinaria y equipo con sus accesorios y partes	6
370291	Venta al por mayor de artículos de ferretería y pinturerías	7
370294	Venta de madera y sus productos	2
370295	Venta al por mayor de materiales para la construcción n.c.p.	3
370307	Venta al por mayor de otros productos	18
370310	Venta al por mayor de armas de fuego, municiones y accesorios	1
370401	Venta en supermercados	2
370403	Almacenes (venta de diversos artículos)	6
370404	Venta al por menor de otros productos en comercios no especializados	2
370409	Venta al por menor de productos lácteos	1
370417	Venta de bebidas alcohólicas, para su consumo fuera del establecimiento	1
370420	Venta de combustibles, lubricantes y otros (gasolineras)	4
370422	Venta de equipo y accesorios de telecomunicación	1
370426	Venta al por menor de artículos de ferretería	1
370432	Venta al por menor de muebles	1
370437	Venta de muebles, electrodomésticos y otros enseres eléctricos y de comunicación	1
370439	Venta de papel, cartón, libros, revistas y útiles escolares y de escritorio	1
370445	Venta al por menor de calzado	1
370458	Venta al por menor de otros productos n.c.p.	17
370481	Venta al por menor de productos medicinales, cosméticos, de tocador y de limpieza en puestos de ferias y mercados	2
TOTAL GENERAL		181

Fuente: Base de datos de la DGII

Cuestionario utilizado para obtener datos de la muestra



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



Cuestionario

Dirigido a: Los contadores de las empresas del sector comercio del municipio de San Salvador que realizan operaciones con sujetos relacionados

Objetivo general: Verificar los requisitos del estudio de precios de transferencia para el cumplimiento tributario de las obligaciones formales de las empresas del sector comercio del municipio de San Salvador.

Indicaciones: Marque con una "X" la(s) respuesta(s) que usted considere más conveniente según el caso.

Objetivo: Determinar el criterio contable que utiliza para registrar las operaciones de la entidad.

1- ¿Cuáles son los criterios que utiliza para contabilizar las operaciones, que realiza la entidad para llevar el manejo y control de las mismas, para la toma de decisiones?

- A. Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)
- B. NIIF para las PYMES
- C. NIIF COMPLETAS
- D. Otro: _____

Objetivo: Conocer que tipo de normativa legal toma en cuenta en las operaciones que realiza la entidad

2- ¿Cuál de las siguientes normativas legales utiliza en la realización y manejos de sus operaciones?

Código de comercio Código tributario Ley de IVA Ley de ISR Código de trabajo

Objetivo: Identificar el conocimiento sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

3- ¿Posee conocimiento de las funciones que realiza o el objetivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)? SI NO

Objetivo: Conocer si la empresa capacita a los empleados sobre la temática Precios de Transferencia.

4-¿Ha recibido algún tipo de capacitación sobre los siguientes temas en los últimos 12 meses?

NIIF para PYMES Leyes mercantiles Leyes tributarias Precios de transferencia

Ninguno Otros: _____

Objetivo: Conocer el motivo del porque la empresas no capacitar a su personal.

5-¿Cuáles son las causas por las que no lo capacitan en materia de precios de transferencia?

Falta de recursos de las empresas Falta de interés de la administración de la empresa

No es necesario o relevante El temas es muy complejo Otros _____

Objetivo: Conocer el tipo de operaciones que realiza la empresa con sujetos relacionados.

6- ¿Qué tipo de operación realiza con sujetos relacionados?

Operaciones locales Exportación de bienes Importaciones de bienes

Objetivo: Conocer si la empresa es parte de un grupo empresarial o empresa matriz en el sector comercio.

7-¿La empresa posee alguna de las siguientes características en el sector comercio?

A. Tiene participación accionaria por lo menos en 25% en otra entidad

B. Cinco accionistas tiene derecho de voto en otra entidad

C. Ejercen control indirectamente en otra sociedad

D. Ninguna

Objetivo: Indagar si la empresa posee un distribuidor único o de mas del 50% de su mercadería.

8-¿La empresa tiene uno de los siguientes casos como proveedor?

Proveedor único de mercadería Provee mas de 50% en el exterior Varios proveedores

Objetivo: Identificar si la empresa tiene clientes únicos o de mas del 50% de su mercadería.

9-¿La empresa cuenta con alguna de las siguientes categorías de clientes?

Cliente único de mercadería Comprador más de 50% en el exterior Varios clientes

Objetivo: Conocer si la empresa realiza transacciones en países o estados de baja tributación.

10- ¿La empresa ha realizado compras o ventas con otra entidad en alguno de estos países o estados detallados a continuación?

Albania Hong Kong Barbados Islas Azores (Portugal)
Labuan Malasia Macao Republica de Paraguay
Gibraltar Singapur Taiwán **Ninguno** Otro _____

Objetivo: Conocer si la empresa realiza transacciones en países o estados de nula tributación.

11- ¿La entidad ha efectuado adquisiciones o ventas con otra entidad en alguno de estos países o estados detallados a continuación?

Delaware (USA) Anguila Antigua y Barbuda Aruba Bahamas
Bermudas Brunei Darussalam Curacao Dominica Guernsey
Florida (USA) Islas Caimán Islas Cook Isla de Man Jersey
Isla de Norfolk Islas Marshall Isla de Santa Elena y Tristán Da Cunha
Islas Virgenes Británicas Islas Virgenes de los Estados Unidos Liberia
Nevada (USA) San Vicente y las Granadinas San Cristóbal y Nieves
Islas Turcas y Caicos Wyoming (USA) Santa Lucía
Vanuatu Samoa Montserrat **Ninguno** Otro _____

Objetivo: Indagar si las empresas en el análisis de comparabilidad de las operaciones que realiza toma en cuenta las características de productos, funciones de los activos, los riesgos asumidos y términos contractuales.

12- ¿Cuáles de los siguientes términos toma en cuenta en el análisis de comparabilidad, para determinar precios de transferencia en las operaciones efectuadas con sujetos relacionados?

En bienes materiales:

Calidad Disponibilidad Volumen Diseño Fabricación

Investigación y desarrollo Mercadeo Transporte Financiamiento Capacidad

Frecuencia y Naturaleza Duración Conocimiento técnico Tamaño de mercado

No se hace este tipo de análisis

En bienes intangibles:

Derecho de propiedad Duración Grado de protección Fabricación

Investigación y desarrollo Mercadeo Transporte Financiamiento

Frecuencia y Naturaleza Antigüedad Beneficios previstos Licencia

No se hace este tipo de análisis

En riesgos asumidos:

Fluctuaciones en precio de insumos Fluctuaciones en productos finales Pérdida asociada al uso

Pérdida asociada con la inversión Riesgo financiero (intereses, divisas o credito)

No se hace este tipo de análisis

Cláusulas Contractuales:

Manejo de mercancías y gastos Responsabilidad de las partes Trámites documentales

No se hace este tipo de análisis

Objetivo: Identificar si las empresas cuando realizan el análisis de comparabilidad de las transacciones ubica al contribuyente y estudia la operación como si se hubiera realizado con un independiente.

13- ¿Cuáles de los siguientes conceptos considera en el análisis de comparabilidad, para determinar precios de transferencia?

Circunstancias Económicas:

Ubicación Geográfica Tamaño del mercado Disponibilidad de bienes sustitutos

Costo del transporte Fecha y Hora de las operaciones

No se hace este tipo de análisis

Estrategias de negocios:

Aversión al riesgo Impacto de los cambios políticos Leyes laborales

Estrategias de penetración Expansión de mercados

No se hace este tipo de análisis

Objetivo: Identificar si la entidad ejecuta ajustes al celebrar operaciones con sujetos relacionados

14- ¿La entidad realiza ajuste al efectuar operaciones entre sujetos relacionados?

SI NO

Objetivo: Conocer si la entidad toma en cuenta los criterios para eliminar las diferencias significativas en los precios o montos de contraprestación.

15- ¿En caso de aplicar ajustes, cuál de los siguientes términos aplica para ajustar la transacción para compararla con las realizadas entre sujetos independientes?

Plazo de Pago Cantidades Negociadas Propaganda y publicidad

Costo de intermediación Acondicionamiento, flete y seguro Naturaleza física y de contenido

Rebajas o liquidación Fecha celebración de transacciones Términos de posesión

Otros _____ No se aplican ajustes

Objetivo: Conocer las deducciones realizadas por el contribuyente para efectos de impuesto sobre la renta en operaciones con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes.

16- ¿Cuál de los siguientes gastos se ha deducido para efecto de impuesto sobre la renta en operaciones con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes?

Pérdidas en operaciones Intereses Comisiones operaciones financieras
Seguros o reaseguros Ninguno

Objetivo: Identificar el método o métodos de precio de transferencia utilizado/s en la determinación del precio de mercado.

17- ¿Cuál o cuáles de los siguientes métodos considera adecuado/s para establecer precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas?

Método precio libre comparable Método de precio de reventa Método de costo adicionado
Método del margen neto de la transacción Método de participación de utilidades Ninguno

Objetivo: Identificar la forma de presentación por cada operación con sujetos relacionados de los ingresos, costos y gastos.

18- ¿De que manera presenta en su estado de resultado los ingresos, costo y gasto por cada operación con sujetos relacionados?

- A. Se presentan integrados con las operaciones normales
- B. Se presentan separadamente de las operaciones normales
- C. Se presentan con operaciones normales y se coloca una anexo para identificarlas por separado

Objetivo: Conocer las obligaciones que cumplen los contribuyentes que realizan operaciones con sujetos relacionados, y con los ubicados en regímenes fiscales preferentes

19- ¿Cuáles son las obligaciones que se deben cumplir al efectuar operaciones con sujetos relacionados?

- a) Presentación de formulario F982
- b) Resguarda la documentación de operaciones celebrada con sujetos relacionados por 10 años
- c) Aplica metodología de La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)
- d) Detallar la Información relativa al grupo empresarial y contribuyente
- e) Desconosco de los cumplimientos

Objetivo: Identificar si el contribuyente realizan retenciones según establece el Código Tributarios en los Art. 158 y 158-A al efectuar operaciones con sujetos relacionados.

20- ¿Cuándo realizan alguna transacción con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes, ha efectuado retenciones? SI NO

Si su respuesta anterior fue **SI** ¿Qué porcentaje retuvo?

A sujetos relacionados no domiciliados _____

A sujetos domiciliados con régimen preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales _____

Objetivo: Conocer el criterio que se toma en cuenta para establecer precios de transferencia en la entidad.

21- ¿Partiendo del momento de la realización de la transacción u operación, en cual de las siguientes situaciones considera que debe de realizarse el estudio de precios de transferencia?

A. Durante la realización de la operación

B. Antes de realizar la operación

C. Después de realizar la operación

Objetivo: Determinar si hay suficiente material bibliográfico acerca de la temática precios de transferencia.

22- ¿Considera que existe suficiente material de conocimiento acerca de la temática de precios de transferencia? SI NO

Objetivo: Conocer si es de beneficio la creación de un manual de procedimientos para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia.

23- ¿Considera que le sería de ayuda un manual con procedimientos básicos para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia, que le facilitaría la determinación de precios y su temática?

SI NO

Tabulación de información obtenida de la muestra

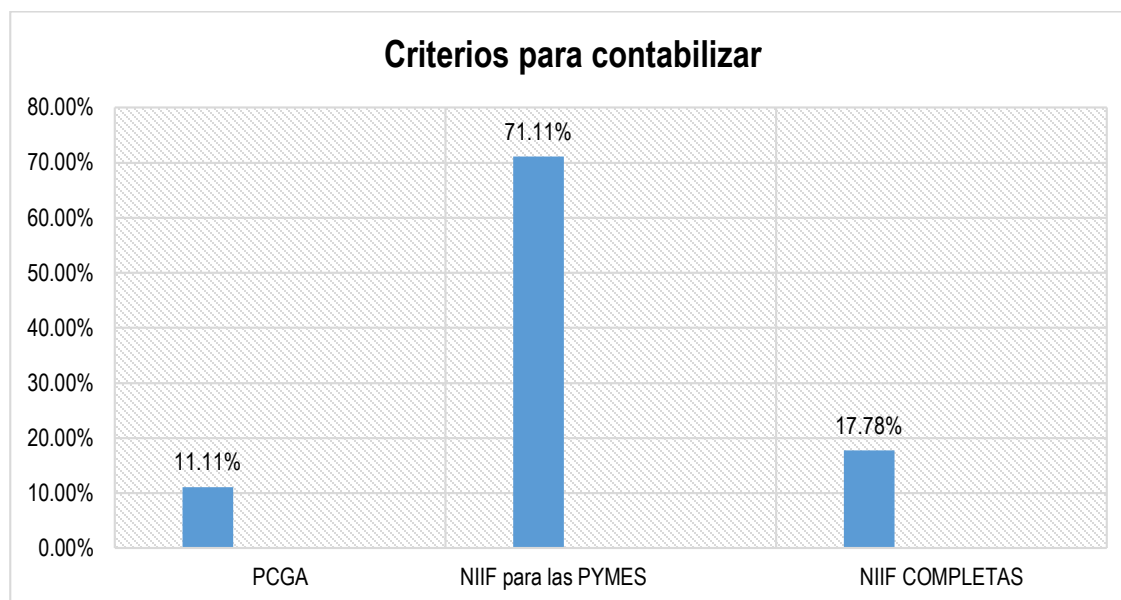
Pregunta No. 1 - ¿Cuáles son los criterios que utiliza para contabilizar las operaciones, que realiza la entidad para llevar el manejo y control de las mismas, para la toma de decisiones?

Objetivo: Determinar el criterio contable que utiliza para registrar las operaciones de la entidad.

Tabla No 1

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 1	PCGA	5	11.11%
	NIIF para las PYMES	32	71.11%
	NIIF COMPLETAS	8	17.78%
	Otro	0	0.00%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico No. 1



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles los criterios que ocupan para contabilizar sus operaciones o transacciones, manifestaron: un 71.11% aplican NIIF para las PYMES, un 17.78% utilizan NIIF Completas y un 11.11 % aplican PCGA. Demostrando que la mayor parte de los encuestados aplican la norma contable Normas Internacionales de Información Financieras para Pequeñas y Medianas Empresas y que a la fecha aún se utilizan PCGA, por lo que existe el riesgo de cumplimiento tributario al no tener un criterio sobre las operaciones con sujetos relacionados como en las Normas Internacionales llamada partes relacionadas.

Pregunta No. 2- ¿Cuál de las siguientes normativas legales utiliza en la realización y manejos de sus operaciones?

Objetivo: Conocer qué tipo de normativa legal toma en cuenta en las operaciones que realiza la entidad

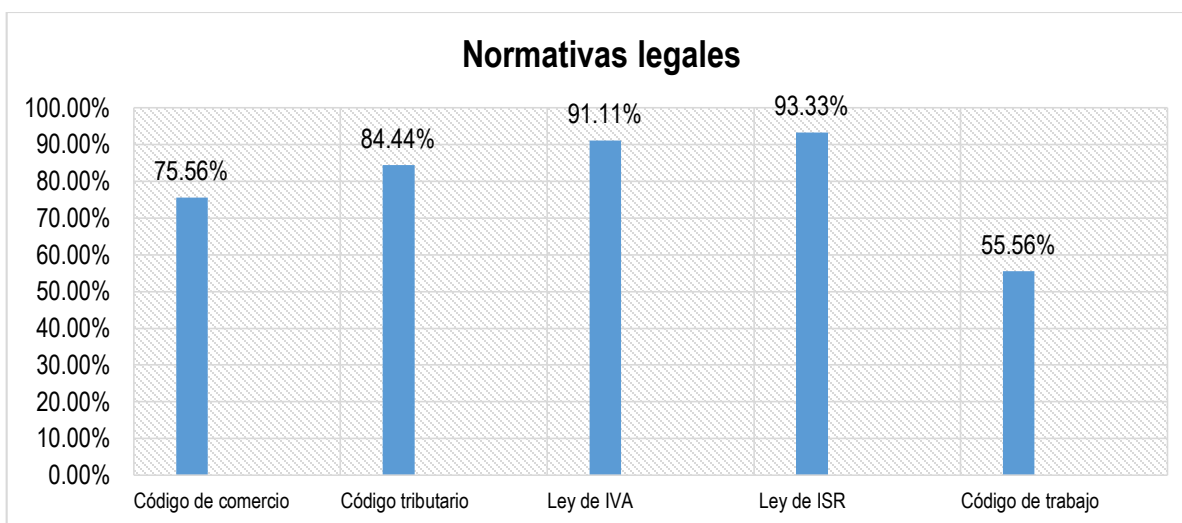
Tabla No 2

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 2	Código de Comercio	34/45	75.56%
	Código Tributario	38/45	84.44%
	Ley de IVA	41/45	91.11%
	Ley de ISR	42/45	93.33%
	Código de Trabajo	25/45	55.56%

Total encuestas

45

Gráfico No. 2



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles cuál de las normativas legales aplica en la ejecución de sus operaciones, manifestaron: que aplican más la ley ISR en un 93.33%, la ley de IVA en un 91.11%, y el Código Tributario en 84.44% , con base a los datos obtenidos el Código de Trabajo es el que menos aplican, las leyes tributarias son las más aplicada como es el caso de la ley del IVA que por su naturaleza grava las transferencias de bienes muebles y servicios, la ley del ISR grava las ganancias, además estas tienen un vencimiento a corto plazo.

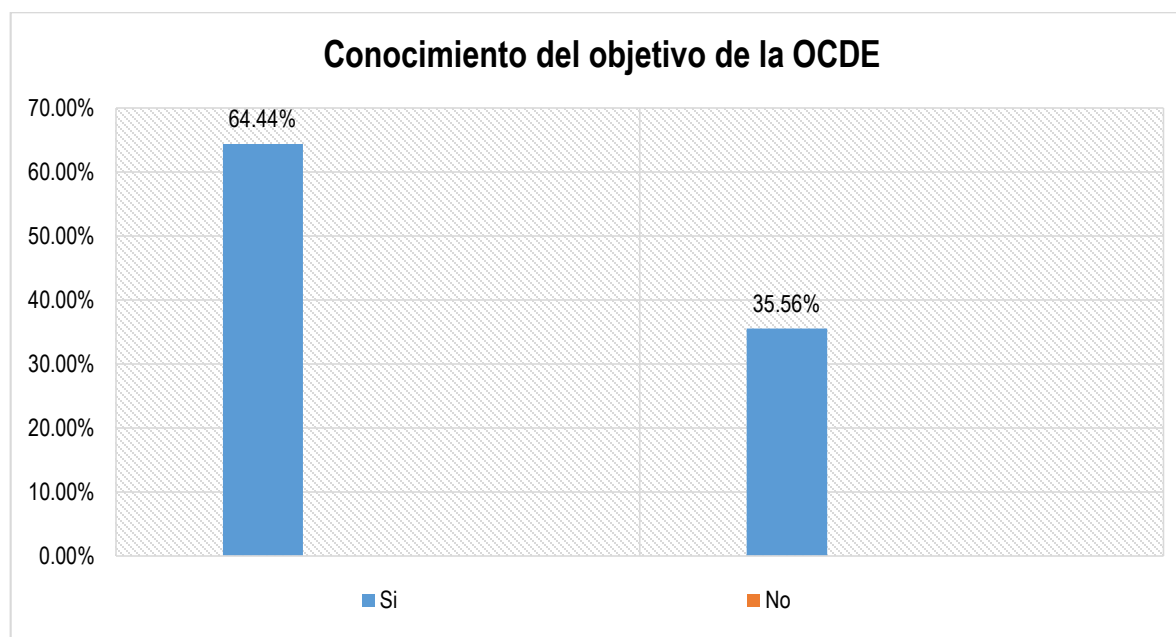
Pregunta No. 3- ¿Posee conocimiento de las funciones que realiza o el objetivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)?

Objetivo: Identificar el conocimiento sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Tabla No 3

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 3	Si	29	64.44%
	No	16	35.56%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico No. 3



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles si tienen conocimiento de las funciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), un 64.44% manifestó que si poseen conocimientos y un 35.56% respondió que no conoce el objetivo o funciones de la OCDE. Con base a los resultados podemos concretizar que existe un conocimiento de parte de los contadores.

Pregunta No. 4- ¿Ha recibido algún tipo de capacitación sobre los siguientes temas en los últimos 12 meses?

Objetivo: Conocer si la empresa capacita a los empleados sobre la temática Precios de Transferencia.

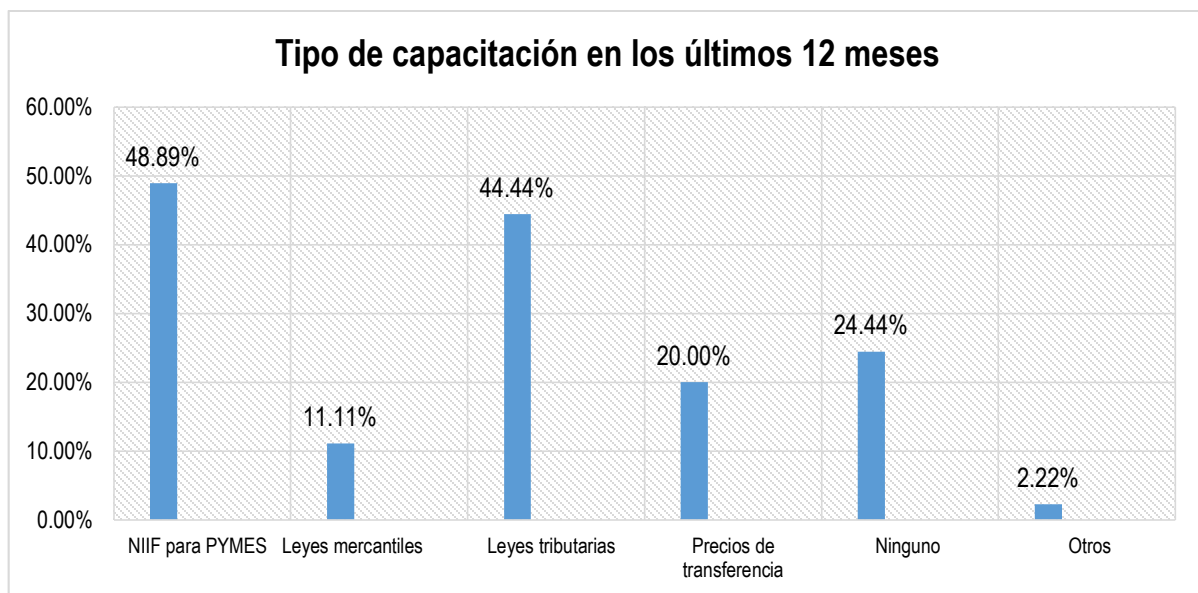
Tabla No 4

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 4	NIIF para PYMES	22/45	48.89%
	Leyes mercantiles	5/45	11.11%
	Leyes tributarias	20/45	44.44%
	Precios de transferencia	9/45	20.00%
	Ninguno	11/45	24.44%
	Otros	1/45	2.22%

**Total
encuestas**

45

Gráfico No. 4



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles si ha recibido algún tipo de capacitación en los últimos 12 meses, manifestaron: un 48.89% que si recibieron capacitación en NIIF para PYMES, un 44.44% en leyes tributarios, un 20.00% en precios de transferencia. Como se puede observar la mayor parte se ha capacitado en NIIF para PYMES y leyes tributarias, los capacitados en leyes tributarias es debido a las últimas reformas, y en cuanto a las capacitaciones en el tema de precios de transferencias el número de capacitados es muy bajo debido a que el tema es muy complejo y por falta de especialistas en el tema de precios de transferencias.

Pregunta No. 5- ¿Cuáles son las causas por las que no lo capacitan en materia de precios de transferencia?

Objetivo: Conocer el motivo del porque la empresas no capacitar a su personal.

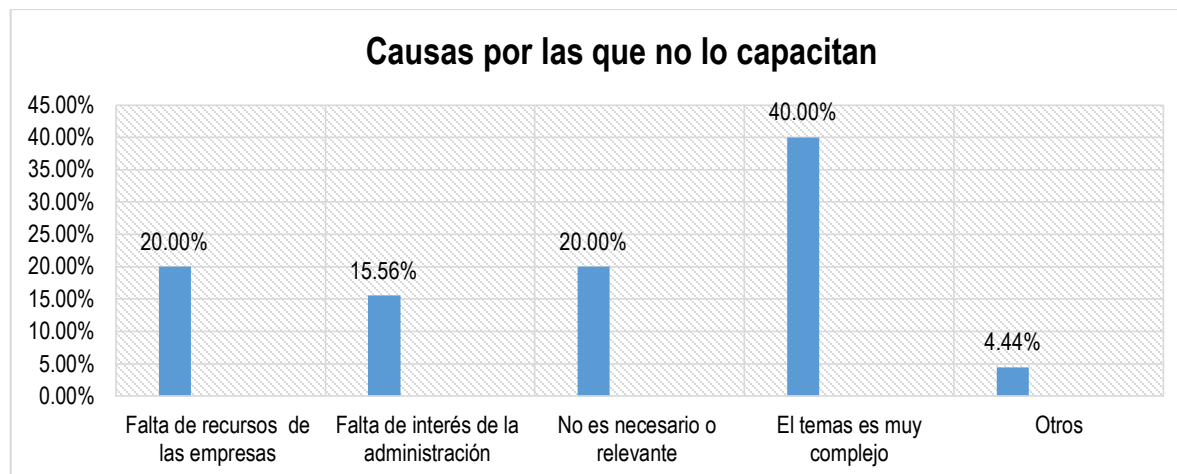
Tabla No. 5

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 5	Falta de recursos de las empresas	9/45	20.00%
	Falta de interés de la administración	7/45	15.56%
	No es necesario o relevante	9/45	20.00%
	El temas es muy complejo	18/45	40.00%
	Otros	2/45	4.44%

Total encuestas

45

Gráfico No. 5



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles las causas del porque no son capacitados en materia de precios de transferencia, manifestaron: un 20% por falta de recursos de la administración y un 40% que el tema es muy complejo. La razón por la que la mayoría contesto que el tema es muy complejo, es por la falta de especialistas en nuestro entorno nacional y que las empresas no le dan la debida importancia a su aplicación.

Pregunta No. 6- ¿Qué tipo de operación realiza con sujetos relacionados?

Objetivo: Conocer el tipo de operaciones que realiza la empresa con sujetos relacionados.

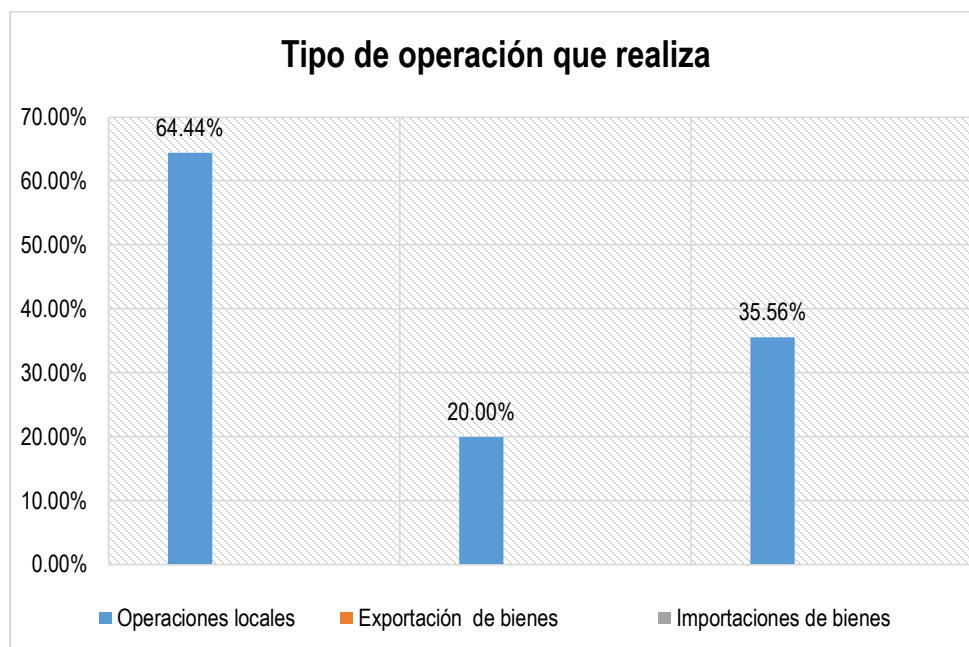
Tabla No 6

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta Nº 6	Operaciones locales	29/45	64.44%
	Exportación de bienes	9/45	20.00%
	Importaciones de bienes	16/45	35.56%

**Total
encuestas**

45

Gráfico No. 6



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles qué tipo de transacciones efectúa con sujetos relacionados; un 64.44% manifestó que sus operaciones son locales, un 20.00% respondió que el tipo de operación es exportación de bienes y un 35.56% importa bienes. La gran mayoría manifestó que sus operaciones son locales, debido al mercado en que estas realizan sus operaciones y una pequeña parte realiza operaciones con mercados extranjeros.

Pregunta No. 7- ¿La empresa posee alguna de las siguientes características en el sector comercio?

Objetivo: Conocer si la empresa es parte de un grupo empresarial o empresa matriz en el sector comercio.

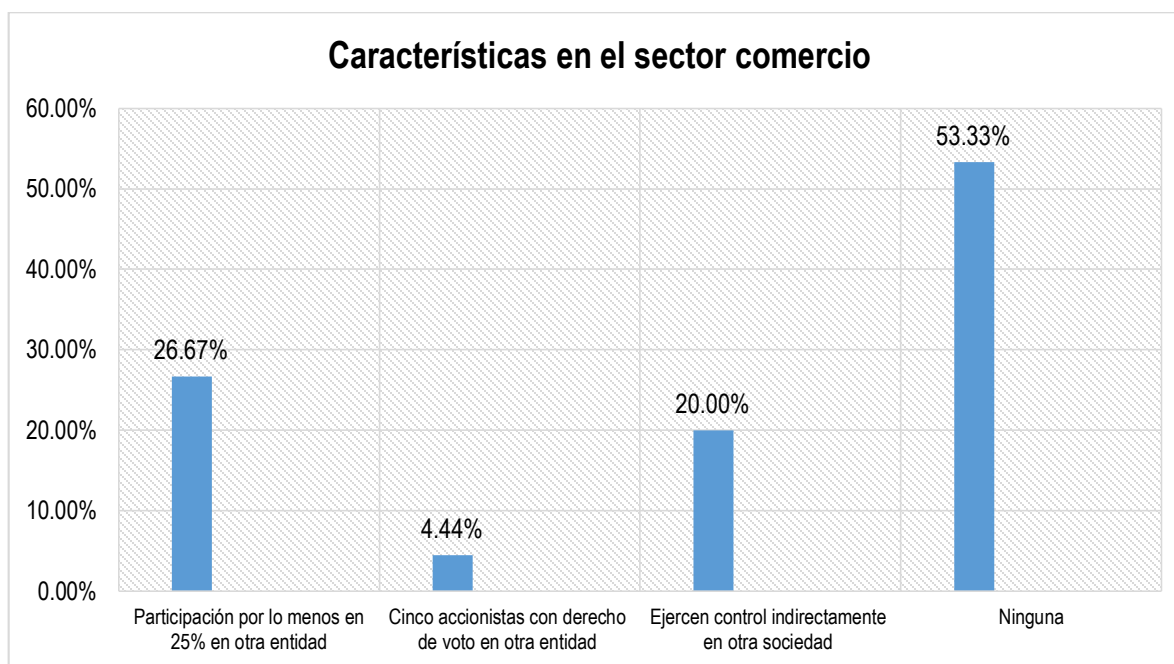
Tabla No 7

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 7	Participación por lo menos en 25% en otra entidad	12/45	26.67%
	Cinco accionistas con derecho de voto en otra entidad	2/45	4.44%
	Ejercen control indirectamente en otra sociedad	9/45	20.00%
	Ninguna	24/45	53.33%

Total encuestas

45

Gráfico No. 7



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles si la entidad tiene alguna de las particularidades en el sector comercio; un 4.44% manifestó que poseen cinco accionistas con derecho de voto en otra entidad por el tipo de relación que existe con otras entidades, la mayor relación está en la participación por lo menos del 25% en otra entidad, con un 26.67% y un 53.33% respondió que no posee ninguna forma de control o vinculación con otra entidad. Como podemos observar la mayoría no posee ningún tipo de control, ya que en muchos casos solo son subsidiarias.

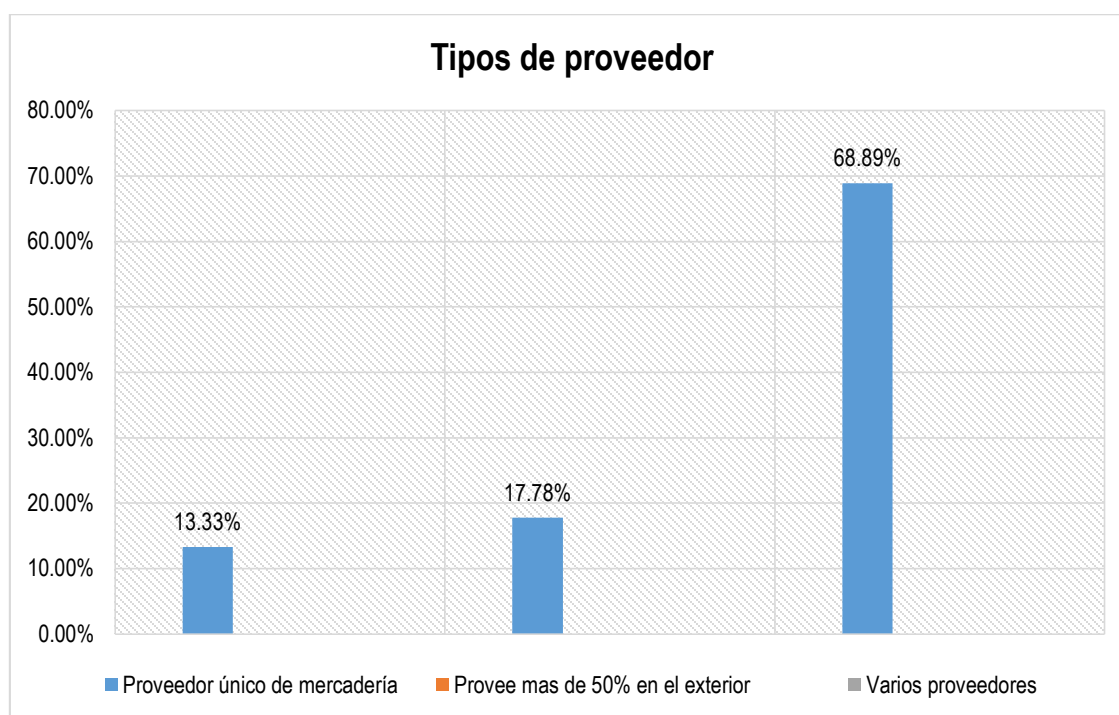
Pregunta No. 8- ¿La empresa tiene uno de los siguientes casos como proveedor?

Objetivo: Indagar si la empresa posee un distribuidor único o de más del 50% de su mercadería.

Tabla No 8

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 8	Proveedor único de mercadería	6	13.33%
	Provee más de 50% en el exterior	8	17.78%
	Varios proveedores	31	68.89%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico No. 8



Análisis e Interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles si la empresa posee un proveedor único de mercadería un 13.33% lo manifestó, con respecto a proveedor con más del 50% en el exterior fue de un 17.78% y un 66.67% contestó varios proveedores. Se puede decir que la mayor parte de sus operaciones son locales.

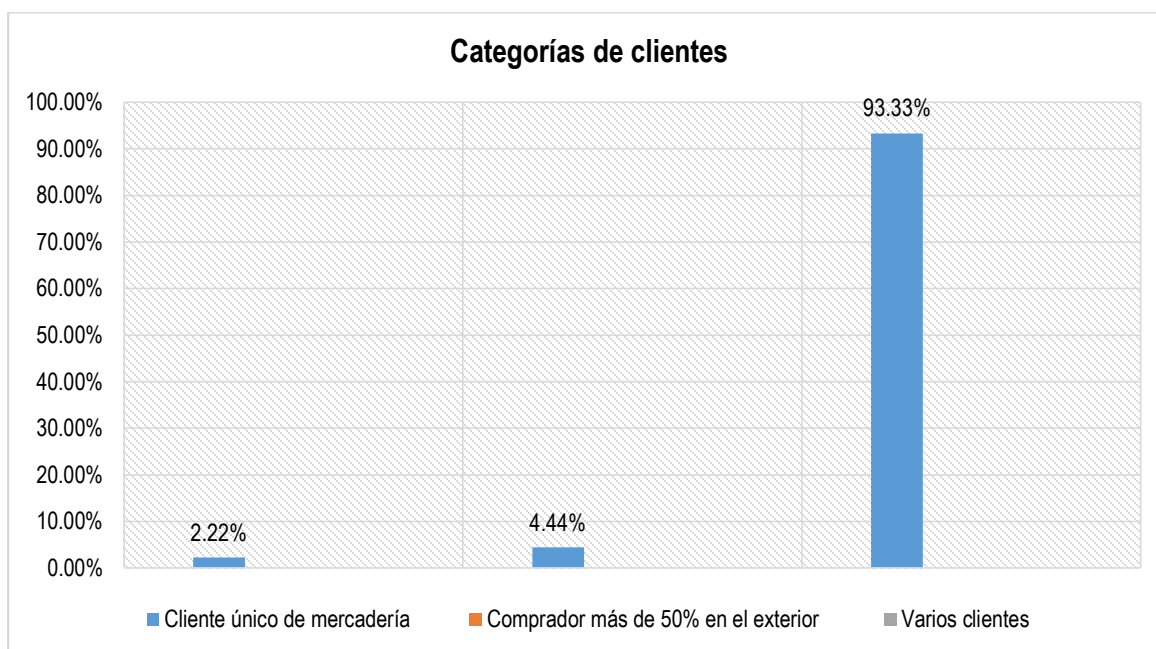
Pregunta No. 9- ¿La empresa cuenta con alguna de las siguientes categorías de clientes?

Objetivo: Identificar si la empresa tiene clientes únicos o de más del 50% de su mercadería.

Tabla No 9

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 9	Cliente único de mercadería	1	2.22%
	Comprador más de 50% en el exterior	2	4.44%
	Varios clientes	42	93.33%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico No. 9



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles si la sociedad posee alguna clase de clientes relacionados; un 2.22% manifestaron que tienen clientes únicos de mercadería, un 4.44% contestó que tienen comprador más del 50% en el exterior y 93.33% reveló que sus operaciones mayores son con clientes varios. Según los datos la mayoría de las operaciones se da con los clientes varios, ya que las empresas solo realizan operaciones locales.

Pregunta No. 10- ¿La empresa ha realizado compras o ventas con otra entidad en alguno de estos países o estados detallados a continuación?

Objetivo: Conocer si la empresa realiza transacciones en países o estados de baja tributación.

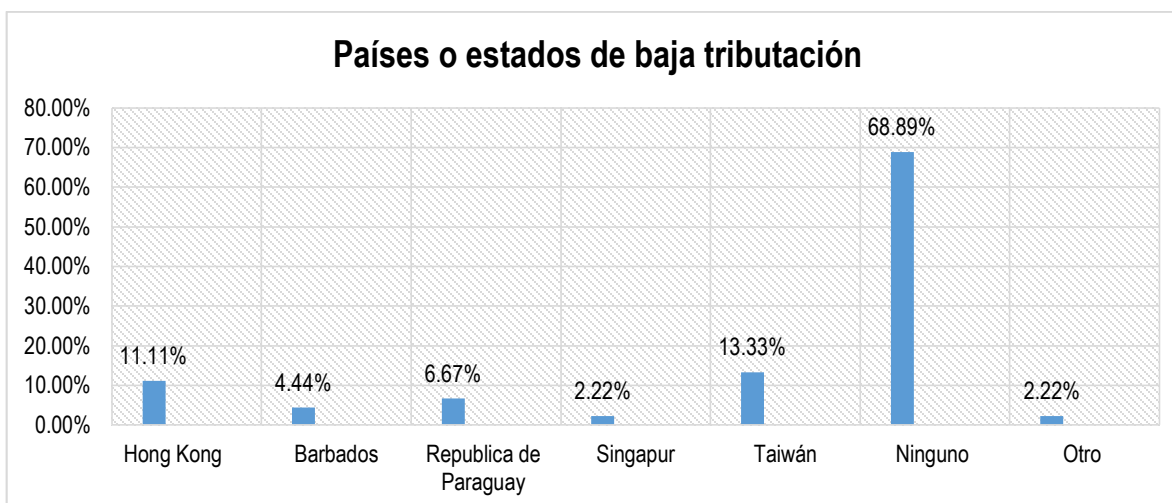
Tabla No. 10

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 10	Albania	0	0.00%
	Hong Kong	5 /45	11.11%
	Barbados	2 /45	4.44%
	Islas Azores (Portugal)	0	0.00%
	Labuan	0	0.00%
	Malasia	0	0.00%
	Macao	0	0.00%
	República de Paraguay	3 /45	6.67%
	Gibraltar	0	0.00%
	Singapur	1 /45	2.22%
	Taiwán	6 /45	13.33%
	Ninguno	31 /45	68.89%
	Otro	1 /45	2.22%

Total encuestas

45

Gráfico No. 10



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles si realizan operaciones con países o estados de baja tributación, el 68.89% manifiesta no realizar operaciones de compra o venta con estos países, pero un 13.33% afirma haber ejecutado operaciones con Taiwán, un 11.11% con Hong Kong y un 6.67% con la República de Paraguay.

Pregunta No. 11- ¿La entidad ha efectuado adquisiciones o ventas con otra entidad en alguno de estos países o estados detallados a continuación?

Objetivo: Conocer si la empresa realiza transacciones en países o estados de nula tributación.

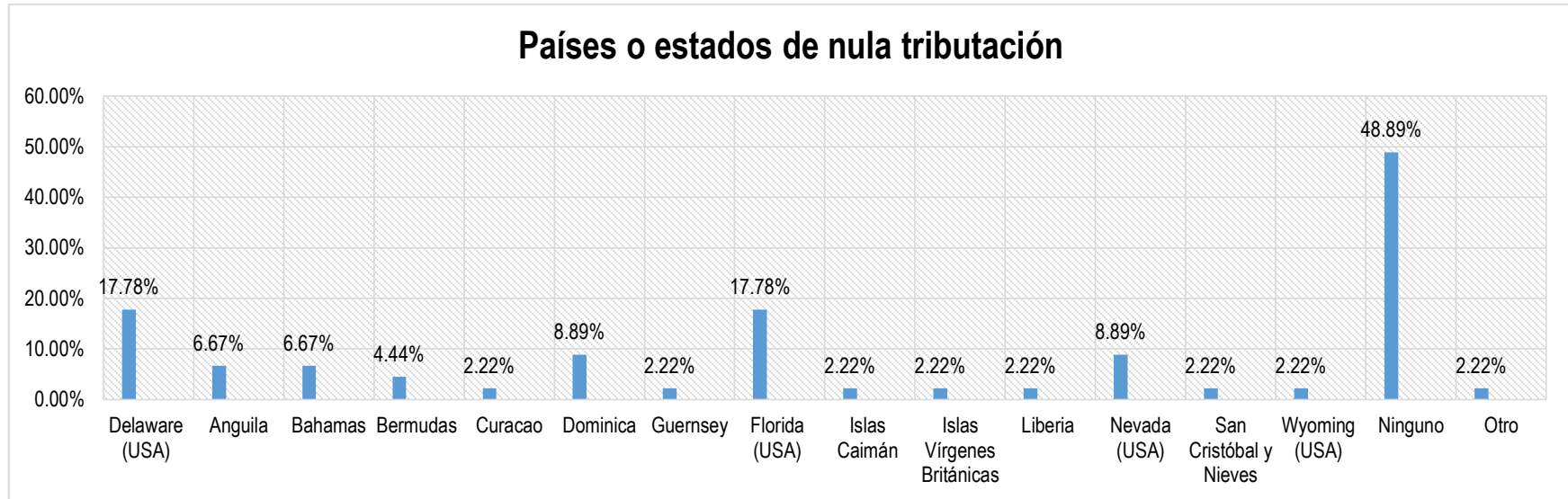
Tabla No. 11

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 11	Delaware (USA)	8 /45	17.78%
	Anguila	3 /45	6.67%
	Antigua y Barbuda	0	0.00%
	Aruba	0	0.00%
	Bahamas	3 /45	6.67%
	Brunei Darussalam	0	0.00%
	Bermudas	2 /45	4.44%
	Curacao	1 /45	2.22%
	Dominica	4 /45	8.89%
	Guernsey	1 /45	2.22%
	Florida (USA)	8 /45	17.78%
	Islas Caimán	1 /45	2.22%
	Islas Cook	0	0.00%
	Isla de Man	0	0.00%
	Jersey	0	0.00%
	Isla de Norfolk	0	0.00%
	Islas Marshall	0	0.00%
	Isla de Santa Elena y Tristán Da Cunha	0	0.00%
	Islas Vírgenes Británicas	1 /45	2.22%
	Islas Vírgenes de los Estados Unidos	0	0.00%
	Liberia	1 /45	2.22%
	Nevada (USA)	4 /45	8.89%
	San Cristóbal y Nieves	1 /45	2.22%
	San Vicente y las Granadinas	0	0.00%
	Islas Turcas y Caicos	0	0.00%
	Wyoming (USA)	1 /45	2.22%
	Vanuatu	0	0.00%
	Samoa	0	0.00%
	Montserrat	0	0.00%
	Ninguno	22 /45	48.89%
Otro	1 /45	2.22%	

Total encuestas

45

Gráfico No. 11



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles si realizan operaciones con países o estados de nula tributación, el 48.89% afirma que no ha efectuado adquisiciones o ventas, pero un 8.89% expresa que ha realizado operaciones con la República de Dominica, un 8.89% con el estado de Nevada (E.E.U.U.), y un 17.78% expresa haber efectuados operaciones con relación a los estados de Delaware (E.E.U.U.) y Florida (E.E.U.U.) respectivamente.

Pregunta No. 12- ¿Cuáles de los siguientes términos toma en cuenta en el análisis de comparabilidad, para determinar precios en las operaciones efectuadas con sujetos relacionados?

Objetivo: Indagar si las empresas en el análisis de comparabilidad de las operaciones que realiza toma en cuenta las características de productos, funciones de los activos, los riesgos asumidos y términos contractuales.

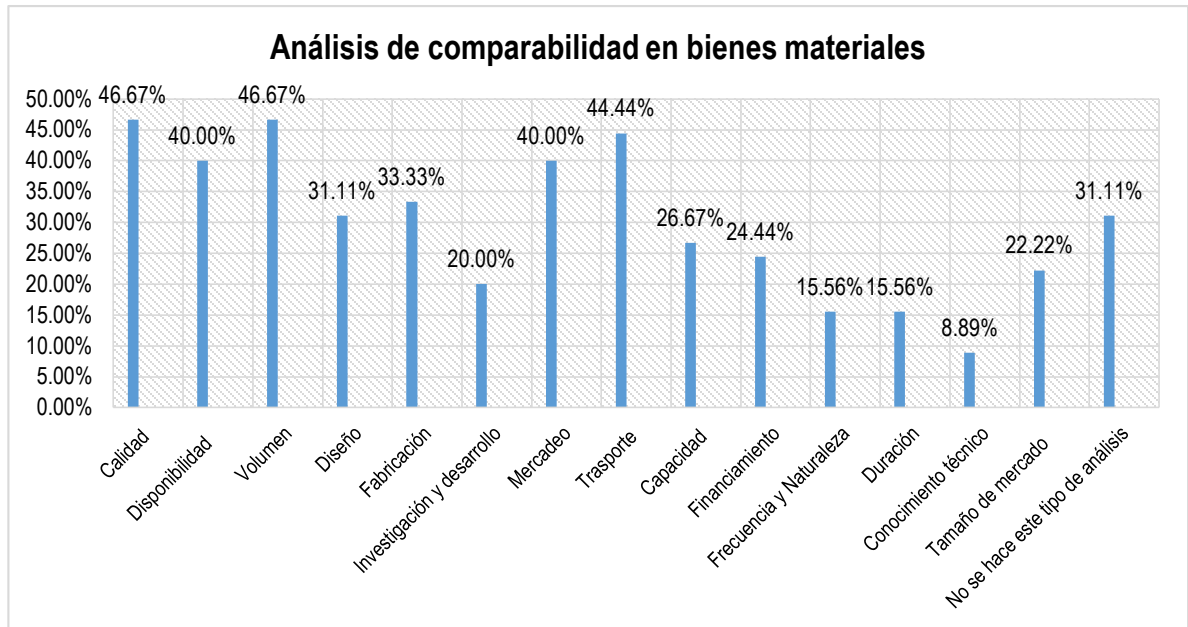
En bienes materiales - Tabla No. 12

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 12	Calidad	21 /45	46.67%
	Disponibilidad	18 /45	40.00%
	Volumen	21 /45	46.67%
	Diseño	14 /45	31.11%
	Fabricación	15 /45	33.33%
	Investigación y desarrollo	9 /45	20.00%
	Mercadeo	18 /45	40.00%
	Trasporte	20 /45	44.44%
	Capacidad	12 /45	26.67%
	Financiamiento	11 /45	24.44%
	Frecuencia y Naturaleza	7 /45	15.56%
	Duración	7 /45	15.56%
	Conocimiento técnico	4 /45	8.89%
	Tamaño de mercado	10 /45	22.22%
	No se hace este tipo de análisis	14 /45	31.11%

Total encuestas

45

Gráfico No. 12



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles sobre los términos que toma en cuenta en el análisis de comparabilidad en bienes materiales, para determinar precios de transferencia, exponen que toma en cuenta en bienes materiales los siguientes: calidad con un 46.67%, volumen 46.67%, transporte 44.44%, disponibilidad 40.00% y mercadeo 40.00%, demostrando que menos de la mitad de los encuestados toma en cuenta estos términos en el análisis de comparabilidad.

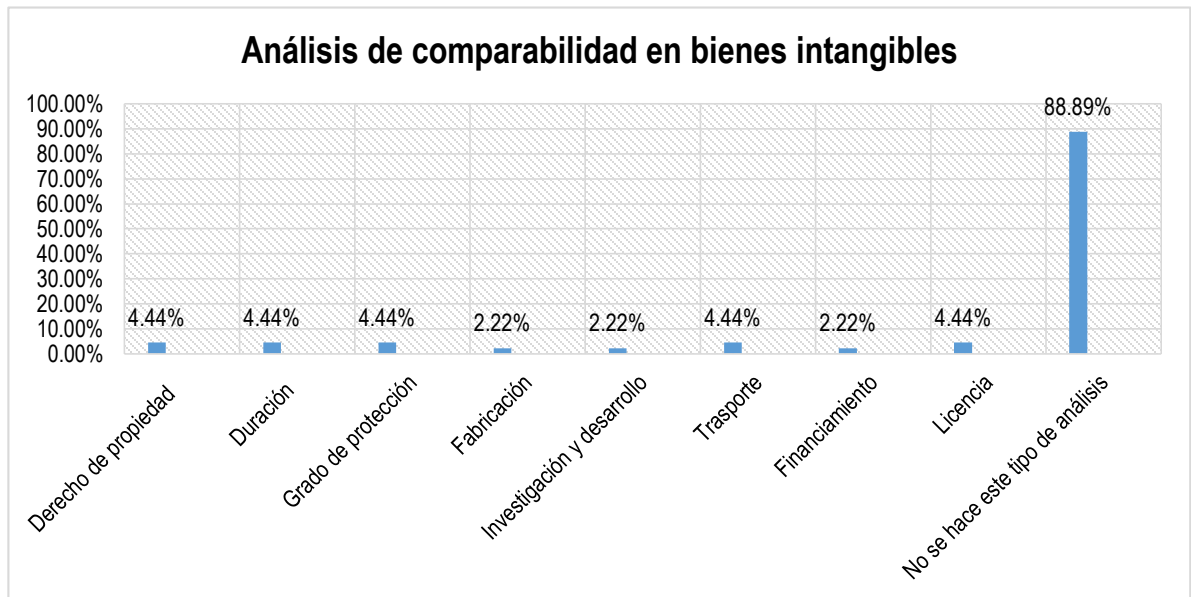
En bienes intangibles - Tabla No. 13

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 12	Derecho de propiedad	2 /45	4.44%
	Duración	2 /45	4.44%
	Grado de protección	2 /45	4.44%
	Fabricación	1 /45	2.22%
	Investigación y desarrollo	1 /45	2.22%
	Mercadeo	0	0.00%
	Trasporte	2 /45	4.44%
	Financiamiento	1 /45	2.22%
	Frecuencia y Naturaleza	0	0.00%
	Antigüedad	0	0.00%
	Beneficios previstos	0	0.00%
	Licencia	2 /45	4.44%
	No se hace este tipo de análisis	40 /45	88.89%

Total encuestas

45

Gráfico No. 13



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles sobre los términos que toma en cuenta en el análisis de comparabilidad en bienes intangible, el 88.89% manifestaron que no realizan el análisis de comparabilidad en bienes intangibles, y solo un 4.44% toma en cuenta conceptos como: derecho de propiedad, duración, grado de protección, licencia, demostrando que menos de un 5% de los encuestados toma en cuenta estos términos en el análisis de comparabilidad sobre intangibles.

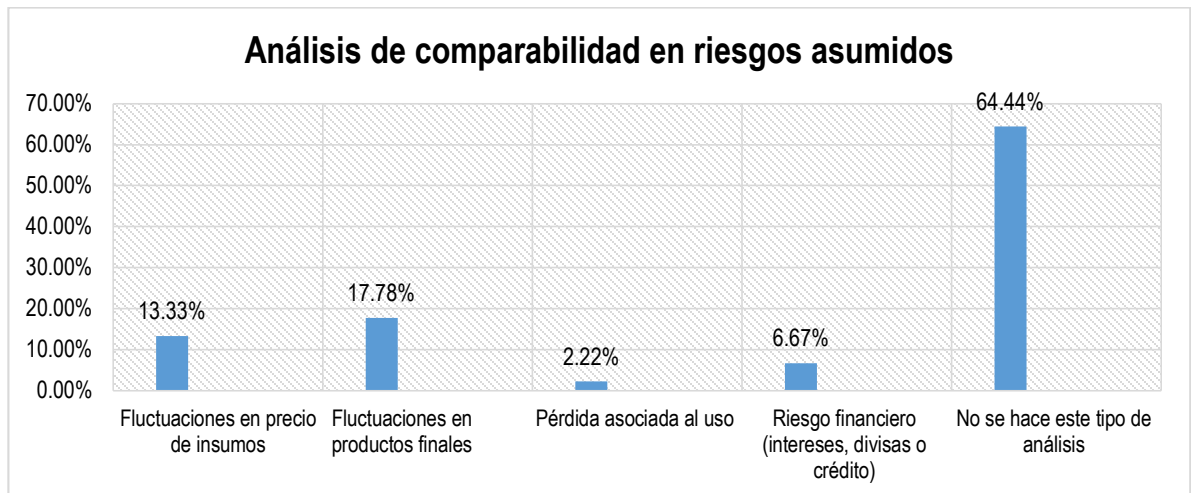
En riesgos asumidos - Tabla No. 14

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 12	Fluctuaciones en precio de insumos	6 /45	13.33%
	Fluctuaciones en productos finales	8 /45	17.78%
	Pérdida asociada al uso	1 /45	2.22%
	Pérdida asociada con la inversión	0	0.00%
	Riesgo financiero (intereses, divisas o crédito)	3 /45	6.67%
	No se hace este tipo de análisis	29 /45	64.44%

Total encuestas

45

Gráfico No. 14



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles acerca de los términos que toma en cuenta en el análisis de comparabilidad en riesgos asumidos, el 64.44% manifestó que no realizan el análisis de riesgos asumidos, para determinar precios de transferencia, un 17.78%, considera las fluctuaciones en productos finales, un 13.33% considera las fluctuaciones en precio de insumos y un 6.67% manifestó que considera el riesgo financiero al establecer precios de transferencia, demostrando que una mínima parte de los encuetados toma en cuenta características de riesgos.

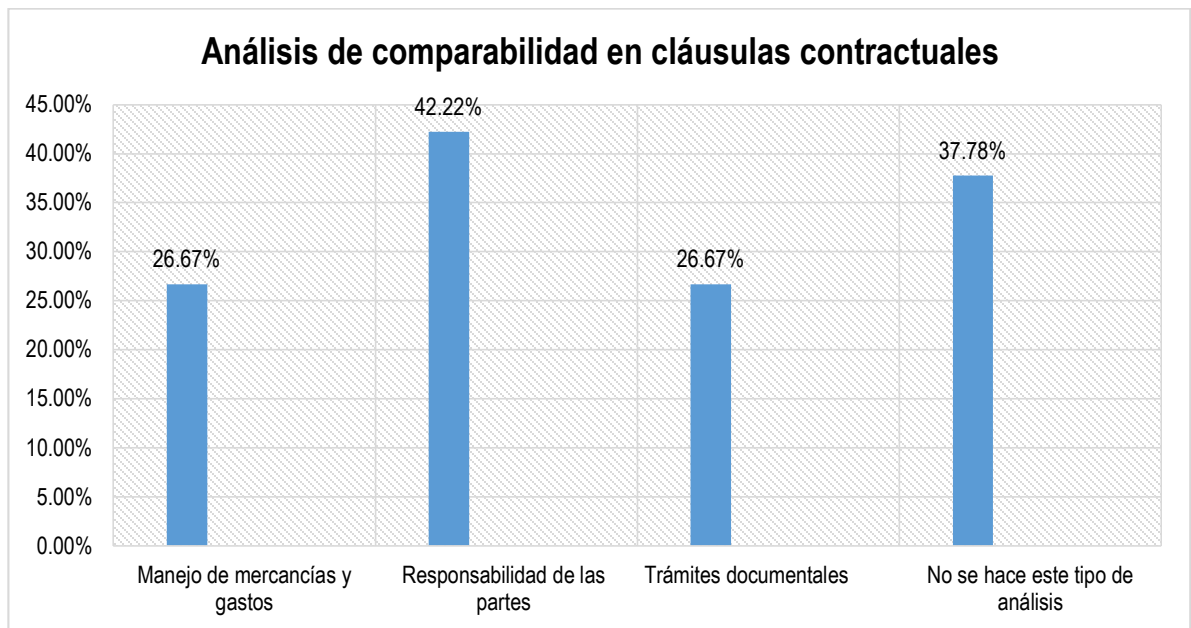
En cláusulas contractuales - Tabla No. 15

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 12	Manejo de mercancías y gastos	12 /45	26.67%
	Responsabilidad de las partes	19 /45	42.22%
	Trámites documentales	12 /45	26.67%
	No se hace este tipo de análisis	17 /45	37.78%

Total encuestas

45

Gráfico No. 15



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles acerca de los términos que toma en cuenta en el análisis de comparabilidad en cláusulas contractuales, para determinar precios de transferencia, el 42.22% manifestaron que toman en cuenta las responsabilidades de las partes, un 37.78% no realiza este tipo de análisis en las operaciones con sujetos relacionados, un 26.67% toma en cuenta el manejo de mercancías y gastos, y un 26.67% considera los trámites documentales, demostrando que menos de la mitad de los encuestados toma en cuenta estos criterios.

Pregunta No. 13- ¿Cuáles de los siguientes conceptos considera en el análisis de comparabilidad, para determinar precios de transferencia?

Objetivo: Identificar si las empresas cuando realizan el análisis de comparabilidad de las transacciones ubica al contribuyente y estudia la operación como si se hubiera realizado con un independiente.

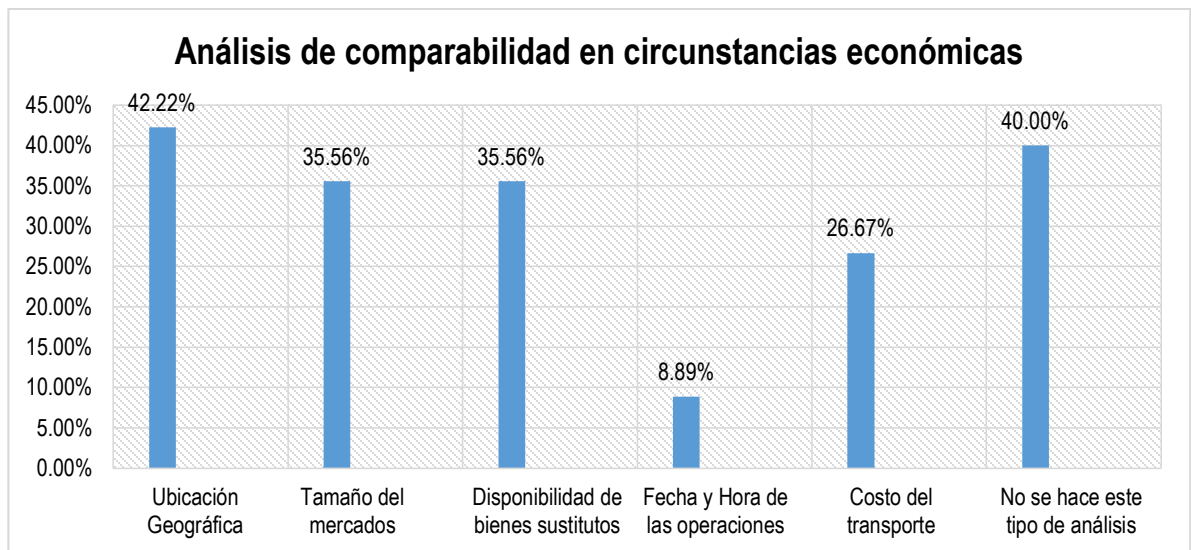
Circunstancias económicas - Tabla No. 16

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 13	Ubicación Geográfica	19 /45	42.22%
	Tamaño del mercados	16 /45	35.56%
	Disponibilidad de bienes sustitutos	16 /45	35.56%
	Fecha y Hora de las operaciones	4 /45	8.89%
	Costo del transporte	12 /45	26.67%
	No se hace este tipo de análisis	18 /45	40.00%

Total encuestas

45

Gráfico No. 16



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles acerca de los términos que toma en cuenta en el análisis de comparabilidad, en circunstancias económicas, para determinar precios de transferencia, un 42.22% expreso que considera la ubicación geográfica, un 40.00% no hace este tipo de análisis y un 35.56% considera el tamaño del mercados como disponibilidad de bienes sustitutos, mostrando que menos de la mitad de los encuestados toma en cuenta estos criterios.

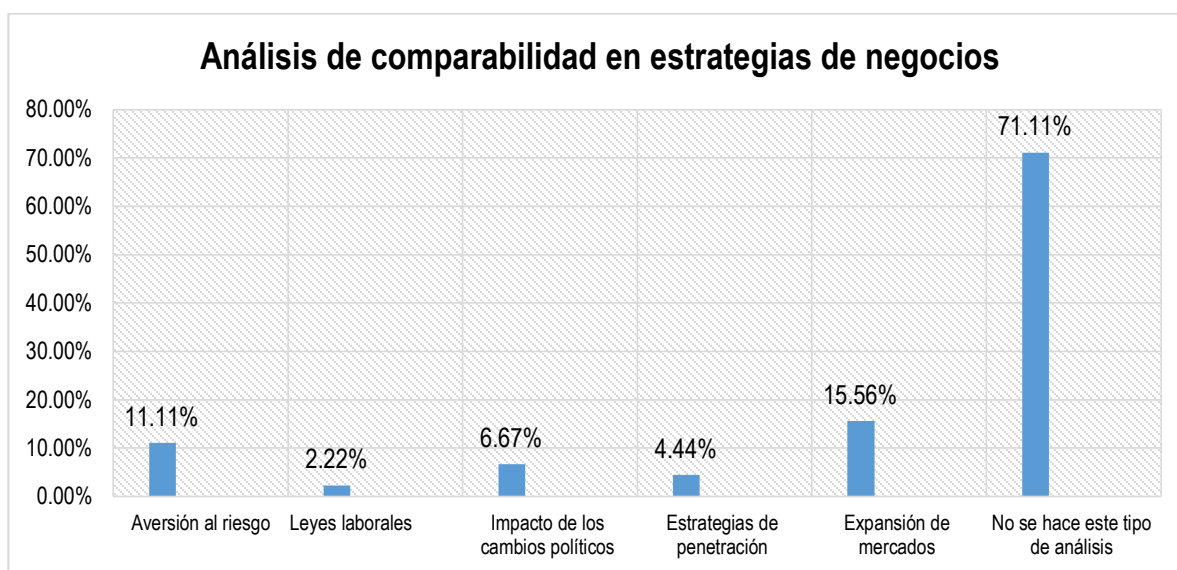
Estrategias de negocios- Tabla No. 17

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 13	Aversión al riesgo	5 /45	11.11%
	Leyes laborales	1 /45	2.22%
	Impacto de los cambios políticos	3 /45	6.67%
	Estrategias de penetración	2 /45	4.44%
	Expansión de mercados	7 /45	15.56%
	No se hace este tipo de análisis	32 /45	71.11%

Total encuestas

45

Gráfico No. 17



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados al preguntarles acerca de los términos que toma en cuenta en el análisis de comparabilidad, en estrategias de negocios, para determinar precios de transferencia, un 71.11% expreso que no realizan este tipo de análisis, un 15.56% toma en cuenta la expansión de mercados y un 11.11% la aversión al riesgo, lo que nos muestra que un porcentaje muy bajo considera las estrategias de negocios para determinar precios de transferencia.

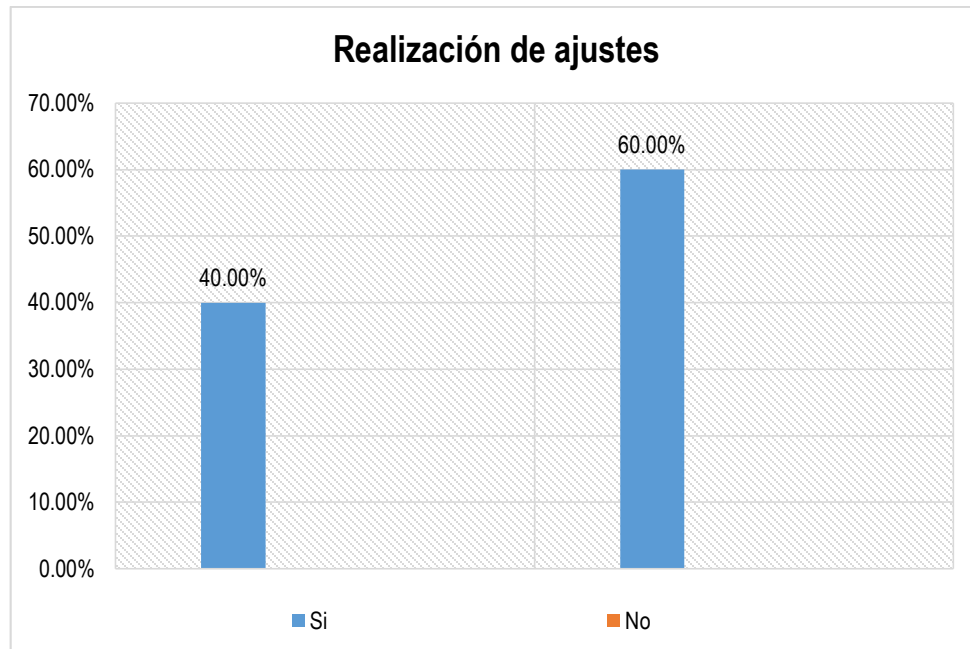
Pregunta No. 14- ¿La entidad ejecuta ajuste al efectuar operaciones entre sujetos relacionados?

Objetivo: Identificar si la entidad realiza ajustes al celebrar operaciones con sujetos relacionados

Tabla No. 18

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 14	Si	18	40.00%
	No	27	60.00%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico No. 18



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, al preguntarles si realiza ajustes al realizar operaciones entre sujetos relacionados, el 60% afirmó que la empresa no realiza ajustes para la determinación de precios de transferencia, reflejando que como no se toman en cuentas las características del análisis de comparabilidad, no se percibe que deben de ajustar las transacciones cuando proceda.

Pregunta No. 15- ¿En caso de aplicar ajustes, cuál de los siguientes términos aplica para ajustar la transacción, para compararla con las realizadas entre sujetos independientes?

Objetivo: Conocer si la entidad toma en cuenta los criterios para eliminar las diferencias significativas en los precios o montos de contraprestación.

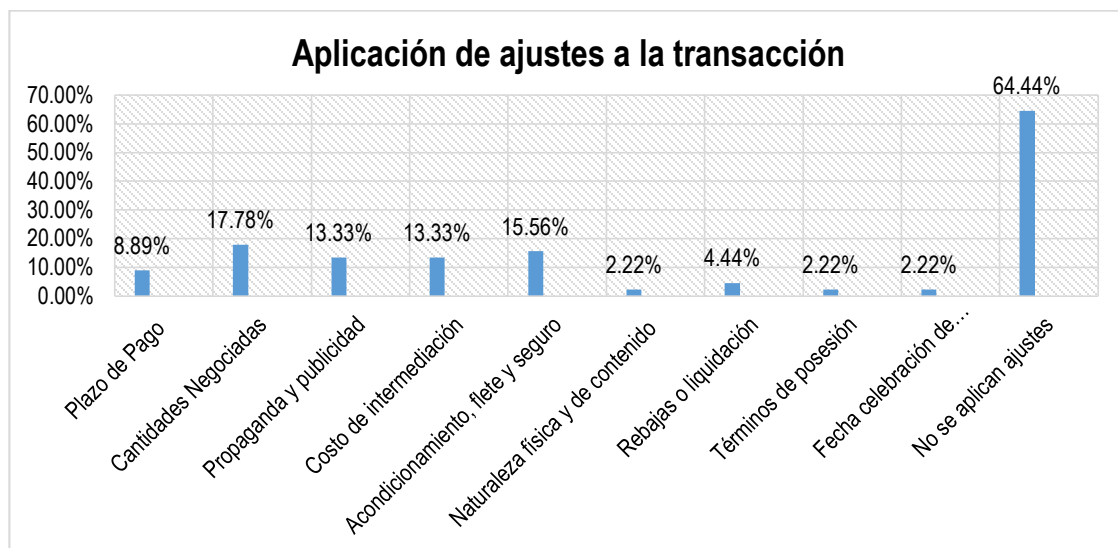
Tabla N° 19

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 15	Plazo de Pago	4 /45	8.89%
	Cantidades Negociadas	8 /45	17.78%
	Propaganda y publicidad	6 /45	13.33%
	Costo de intermediación	6 /45	13.33%
	Acondicionamiento, flete y seguro	7 /45	15.56%
	Naturaleza física y de contenido	1 /45	2.22%
	Rebajas o liquidación	2 /45	4.44%
	Términos de posesión	1 /45	2.22%
	Fecha celebración de transacciones	1 /45	2.22%
	No se aplican ajustes	29 /45	64.44%
	Otro	0	0.00%

**Total
encuestas**

45

Gráfico N° 19



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, el 64.44% exponen que no realizan ajustes en las transacciones relacionadas para comparar, con las realizadas entre sujetos independientes, sin embargo solo un porcentaje mayor o igual al 10% toma en cuenta los siguientes términos: cantidades negociadas, propaganda y publicidad, costos de intermediación, y acondicionamiento, flete y seguro.

Pregunta No. 16- ¿Cuál de los siguientes gastos se ha deducido para efecto de impuesto sobre la renta en operaciones con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes?

Objetivo: Conocer las deducciones realizadas por el contribuyente para efectos de impuesto sobre la renta en operaciones con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes.

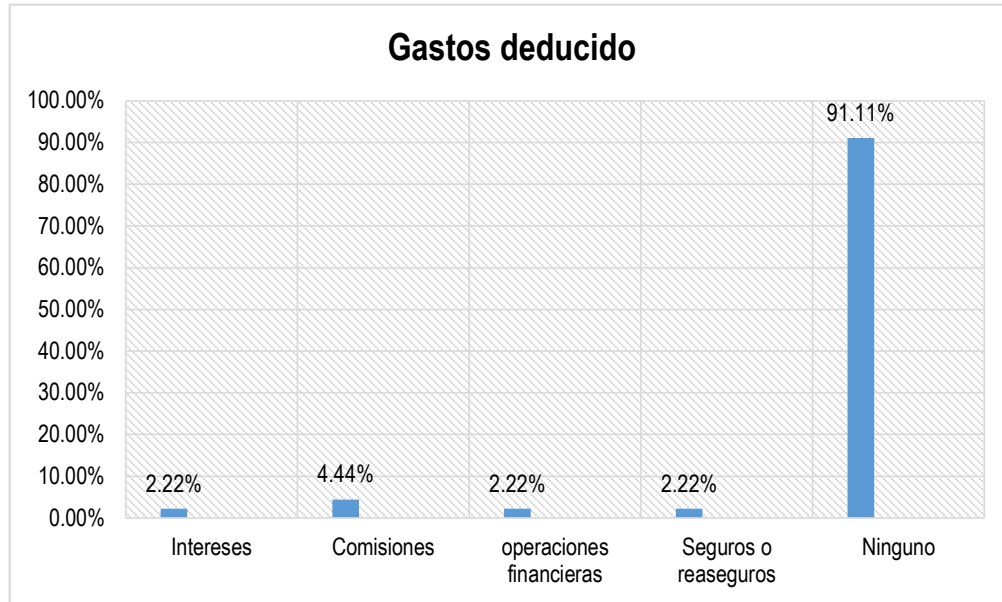
Tabla N° 20

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 16	Pérdidas en operaciones	0	0.00%
	Intereses	1 /45	2.22%
	Comisiones	2 /45	4.44%
	operaciones financieras	1 /45	2.22%
	Seguros o reaseguros	1 /45	2.22%
	Ninguno	41 /45	91.11%

**Total
encuestas**

45

Gráfico N° 20



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 91.11%, manifestaron que no se deducen estos tipos de gastos para efecto de impuesto sobre la renta y solo un 4.44% se dedujo gastos como intereses, comisiones, operaciones financieras y seguros o rea seguros.

Pregunta No. 17- ¿Cuál o cuáles de los siguientes métodos considera adecuado/s para establecer precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas?

Objetivo: Identificar el método o métodos de precio de transferencia utilizado/s en la determinación del precio de mercado.

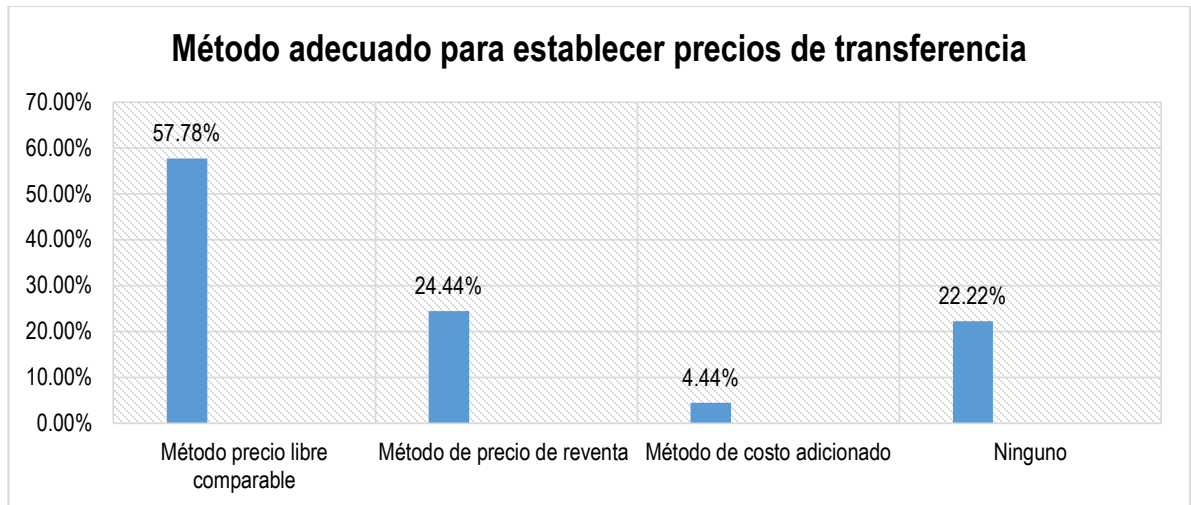
Tabla N° 21

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 17	Método precio libre comparable	26 /45	57.78%
	Método de precio de reventa	11 /45	24.44%
	Método de costo adicionado	2 /45	4.44%
	Método del margen neto de la transacción	0	0.00%
	Método de participación de utilidades	0	0.00%
	Ninguno	10 /45	22.22%

Total encuestas

45

Gráfico N° 21



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 57.78%, manifestaron que el método adecuado para establecer precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas es el método precio libre comparable, el 24.44%, considera el método de precio de reventa, un 4.44 % utiliza el método de costo adicionado y un 22.22% no aplica ninguno.

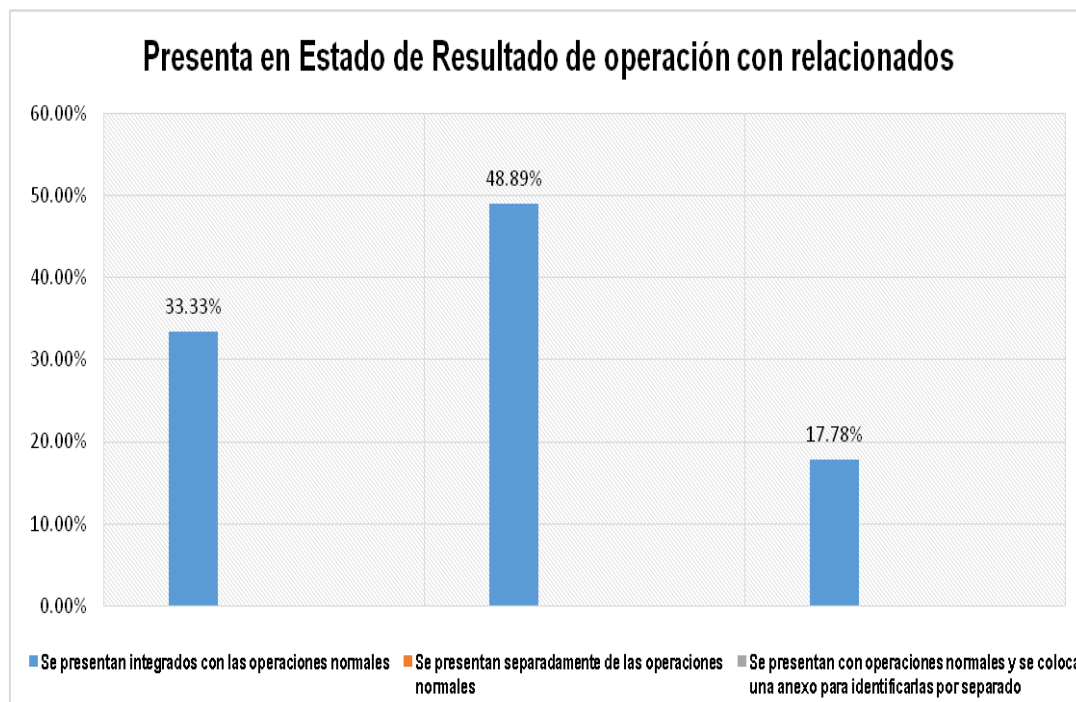
Pregunta No. 18- ¿De qué manera presenta en su estado de resultado los ingresos, costo y gasto por cada operación con sujetos relacionados?

Objetivo: Identificar la forma de presentación por cada operación con sujetos relacionados de los ingresos, costos y gastos.

Tabla N° 22

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 18	Se presentan integrados con las operaciones normales	15	33.33%
	Se presentan separadamente de las operaciones normales	22	48.89%
	Se presentan con operaciones normales y se coloca una anexo para identificarlas por separado	8	17.78%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico N° 22



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 48.89%, manifestaron que los ingresos, costo y gasto por cada operación con sujetos relacionados lo reflejan separado de las operaciones normales en el estado de resultado, un 33.33% lo presentan integrados con las operaciones normales, y un 17.78 % lo presentan con las operaciones normales y agregan una anexo para identificarlas por separado.

Pregunta No. 19- ¿Cuáles son las obligaciones que se deben cumplir al efectuar operaciones con sujetos relacionados?

Objetivo: Conocer las obligaciones que cumplen los contribuyentes que realizan operaciones con sujetos relacionados, y con los ubicados en regímenes fiscales preferentes.

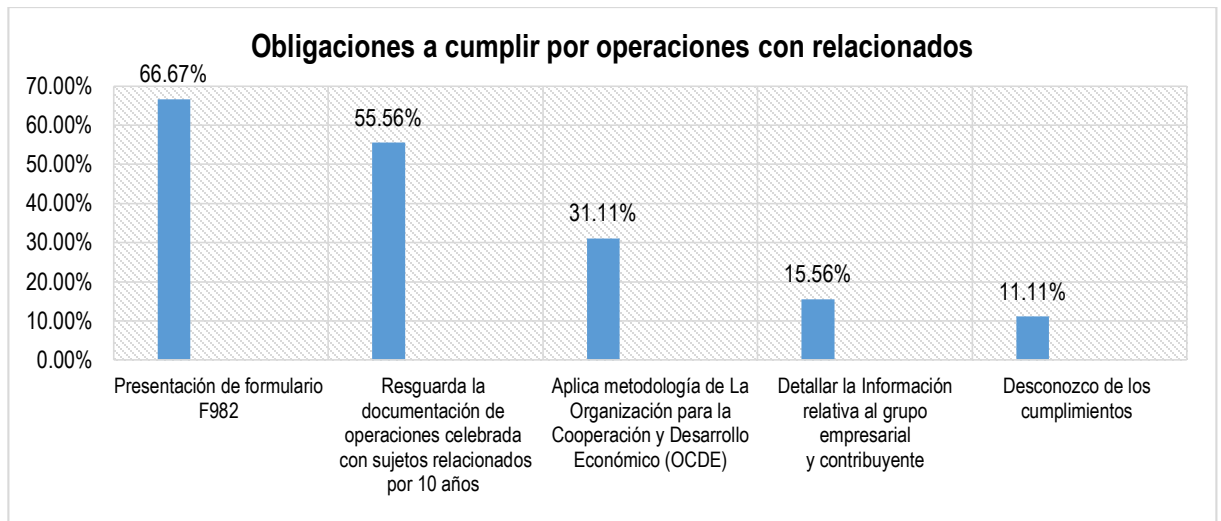
Tabla N° 23

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 19	Presentación de formulario F982	30 /45	66.67%
	Resguarda la documentación de operaciones celebrada con sujetos relacionados por 10 años	25 /45	55.56%
	Aplica metodología de La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)	14 /45	31.11%
	Detallar la Información relativa al grupo empresarial y contribuyente	7 /45	15.56%
	Desconozco de los cumplimientos	5 /45	11.11%

Total encuestas

45

Gráfico N° 23



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados, con respecto al cumplimiento de las obligaciones formales tributarias el 66.67% solamente presentan el informe F982, el 55.56% resguardan la documentación de soporte por 10 años y 31.11% aplican metodología según las directrices de la OCDE, sin embargo un 11.11% desconoce estas obligaciones.

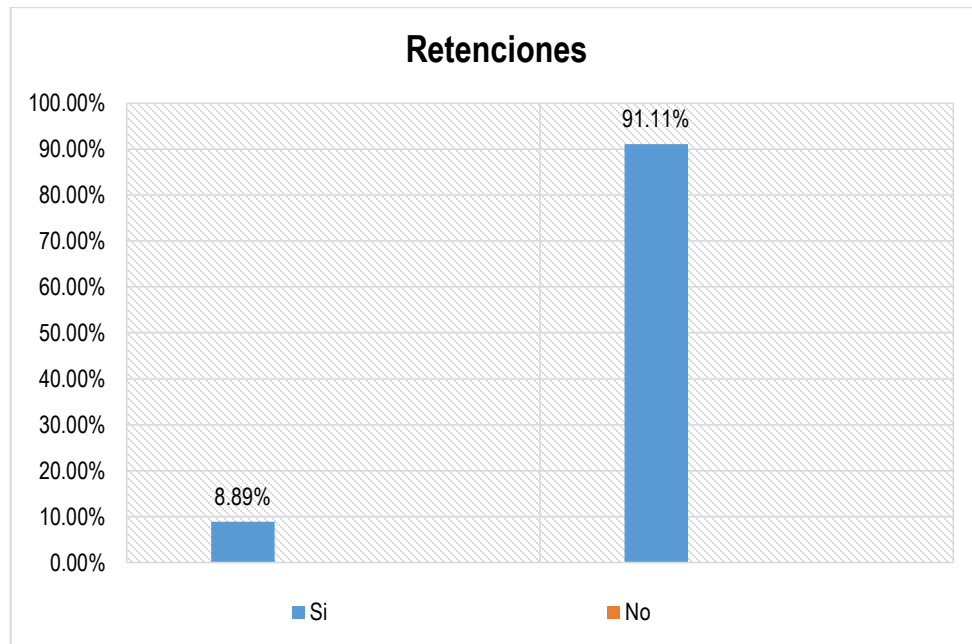
Pregunta No. 20- ¿Cuándo realizan alguna transacción con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes, ha efectuado retenciones?

Objetivo: Identificar si el contribuyente realizan retenciones según establece el Código Tributarios en los Art. 158 y 158-A al efectuar operaciones con sujetos relacionados.

Tabla N° 24

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 20	Si	4	8.89%
	No	41	91.11%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico N° 24



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 91.11%, manifestaron que no efectúan retenciones cuando realizan alguna transacción con sujetos relacionados o con sujetos ubicados en países con regímenes fiscales preferentes y solo un 8.89% realiza retenciones.

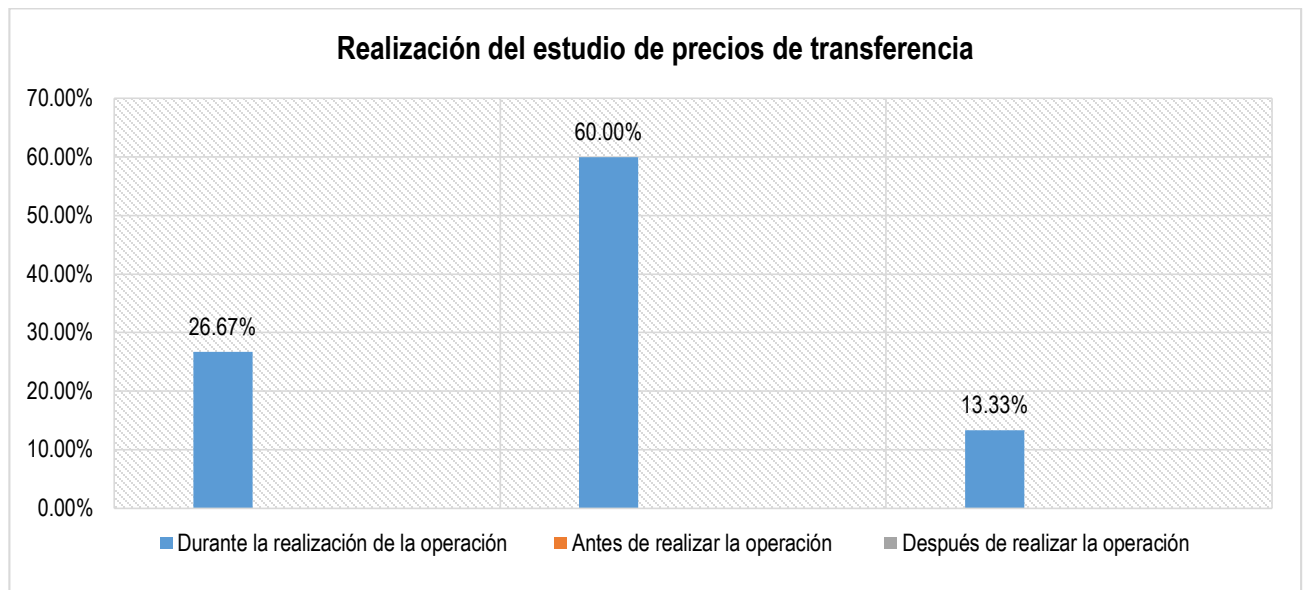
Pregunta No. 21- ¿Partiendo del momento de la realización de la transacción u operación, en cuál de las siguientes situaciones considera que debe de realizarse el estudio de precios de transferencia?

Objetivo: Conocer el criterio que se toma en cuenta para establecer precios de transferencia en la entidad.

Tabla N° 25

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 21	Durante la realización de la operación	12	26.67%
	Antes de realizar la operación	27	60.00%
	Después de realizar la operación	6	13.33%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico N° 25



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 60.00%, manifestaron que el estudio de precios de transferencia debe realizarse antes de efectuar las transacciones, un 26.67% lo considera durante la realización de la operación y un 13.33 % lo efectúa después de realizar la operación.

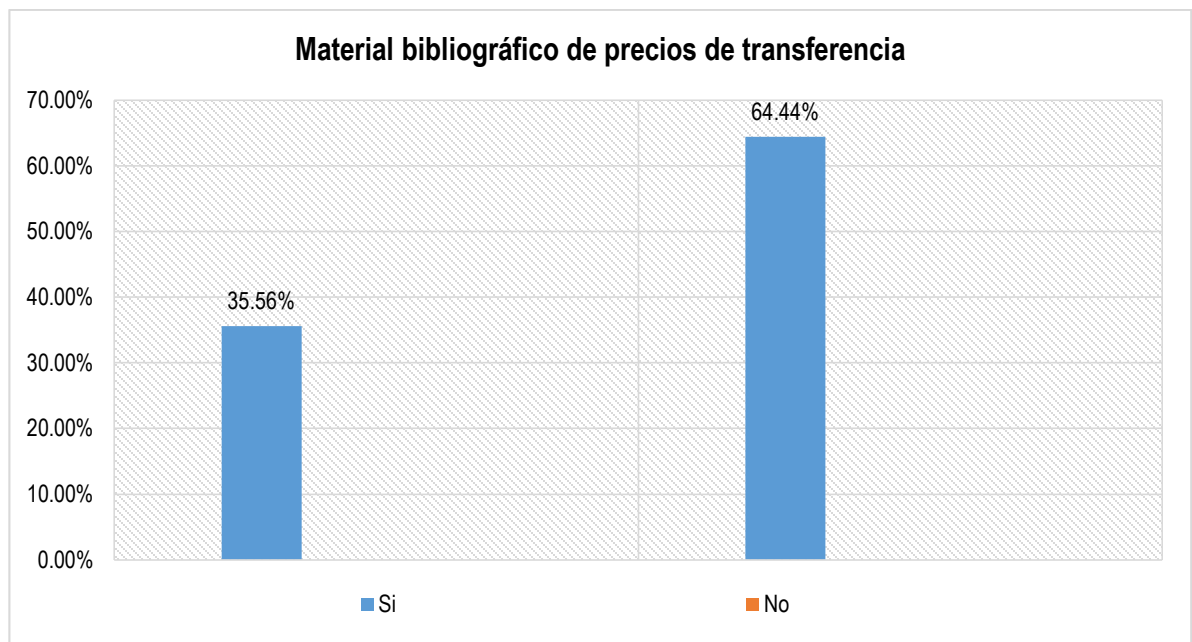
Pregunta No. 22- ¿Considera que existe suficiente material de conocimiento acerca de la temática de precios de transferencia?

Objetivo: Determinar si hay suficiente material bibliográfico acerca de la temática precios de transferencia.

Tabla N° 26

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 22	Si	16	35.56%
	No	29	64.44%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico N° 26



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 64.44%, manifestaron que no existe suficiente material bibliografía acerca de la temática de precios de transferencia y solo un 35.56 % considera que hay suficiente material bibliográfico.

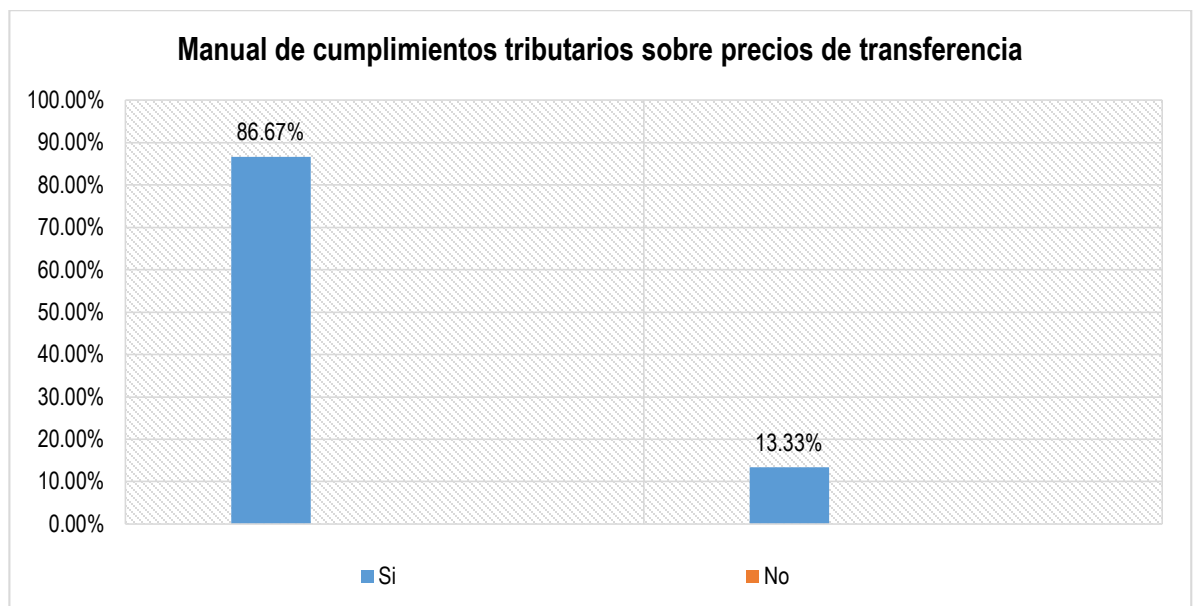
Pregunta No. 23- ¿Considera que le sería de ayuda un manual con procedimientos básicos para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia, que le facilitaría la determinación de precios y su temática?

Objetivo: Conocer si es beneficio la creación de un manual de procedimientos para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia.

Tabla N° 27

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	%
Pregunta N° 23	Si	39	86.67%
	No	6	13.33%
Total encuestas	45	45	100.00%

Gráfico N° 27



Análisis e interpretación: De un total de 45 contadores encuestados el 86.67%, manifestaron que le sería de ayuda un manual con procedimientos básicos para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia y solo un 13.33 % considera que no lo necesita.

Entrevista realizada a funcionario del Ministerio de Hacienda



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



Guía de preguntas

Dirigido a: Funcionario de la unidad de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda

Objetivo general: Identificar los criterios de aplicación de una fiscalización por parte de funcionarios públicos para el debido cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia.

1. **¿Cuáles considera que son los problemas más frecuentes que tienen los contadores de las empresas para aplicar la metodología de precios de transferencia?**

El desconocimiento de las Directrices de la OCDE y de la normativa legal (Código Tributario), y por ende una mala aplicación de la Metodología precios de transferencia.

2. **¿En qué momento debe realizarse el estudio de precios de transferencias, si un contribuyente celebra operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países con regímenes fiscales preferentes?**

Cuando considere conveniente; el contribuyente decide cuando lo realizara, ya que cuando vaya hacer una transacción debe tener claro porque va estimar un precio; y si es una metodología basada en márgenes de utilidad debe de esperar al final del ejercicio para conocer ese dato, lo que si no debe de hacer es cuadrar o ajustar la transacción cuando este proceso.

Todo el proceso de precios de transferencia debe estar listo y documentado antes del plazo para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.

- 3. ¿Qué método para determinar precios de mercado es más factible aplicar para las empresas del sector comercio, en las operaciones realizadas con sujetos relacionados o con regímenes de baja o nula tributación según directrices de la OCDE?**

Lo que el contribuyente considere más factible, según el tipo de transacción que esté realizando y de la información que tenga disponible. Lo que deben tener en cuenta es la búsqueda de comparables que se adecuen a la transacción.

- 4. ¿En el caso que una operación de una entidad relacionada no sea comparable con una entidad independiente, como se debe tratar para cumplir con el principio de plena competencia?**

Tienen que realizar los ajustes necesarios para eliminar las diferencias o la búsqueda de comparables en bases de datos de fuentes externas.

- 5. ¿En qué forma contribuye la presentación del formulario F-982, al control de los contribuyentes que celebran operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes preferentes, de baja o nula tributación?**

Nos brinda el número de empresas que aplican la metodología y el tipo de método que utilizaron para determinar precios de transferencia.

- 6. ¿Qué tipo de sanciones se han aplicado a la fecha, a los contribuyentes que incumplen la obligación sobre la determinación de precios de transferencia?**

No existen datos, Sin embargo cuando incumplen porque se determina que lo han aplicado de manera incorrecta, se procede a realizar los ajustes correspondientes de oficio y el pago del impuesto complementario que debió liquidar.

Entrevista realizada a administrador de empresa del sector comercio



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



Guía de preguntas

Dirigido a: Administrador de empresa del sector comercio

Objetivo general: Determinar la necesidad de un manual para el cumplimiento tributario, en materia de precios de transferencia y su aprobación por la administración de las empresas del sector comercio.

1. ¿De qué forma se está dotando de información al área contable de la empresa en el manejo de la temática de precios de transferencia?

Solo con la información ya existente el Código Tributario y el material de la DGII, ya que no pueden capacitar a su personal porque no existen seminarios sobre esa temática en el país.

2. ¿Considera que actualmente se tiene el conocimiento para cumplir con los requisitos, de acuerdo con el Código Tributario, en el manejo de operaciones con sujetos relacionados?

No se tiene conocimiento.

3. ¿Considera que se tiene el suficiente material de consulta en la entidad, acerca del tema precios de transferencia?

No. Por eso se tiene la necesidad de consultar en fuentes externas, por ejemplo la web y el inconveniente es que pueda que no sea confiable.

4. ¿Ha llegado a ser una dificultad para el cumplimiento tributario, la exigencia de controles contables, administrativos y financieros en las operaciones con sujetos relacionados?

Sí. Ya que el único apoyo con que cuenta la empresa es el auditor fiscal que al final revisa la documentación.

5. ¿En el caso que se proporcionara un manual para el cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia, considera que les sería de mucha utilidad para el conocimiento y aplicación dentro de la entidad?

Sí, además lo propondríamos para implementarlo en el manejo de dichas transacciones.