

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



**“TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS ENTRE
PARTES RELACIONADAS”**

Trabajo de investigación presentado por:

FLORES MOYA, RICARDO DE JESUS

MENJIVAR MARTINEZ, RONY NORBERTO

RAMIREZ VASQUEZ, ALEXANDER ANTONIO

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Marzo de 2012

San Salvador, El Salvador, Centro América

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rector	: Ing. Mario Roberto Nieto Lovo
Secretaria	: Dra. Ana Leticia de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Msc. Roger Armando Arias
Secretario de la Facultad De Ciencias Económicas	:Msc. José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela De Contaduría Pública	: Lic. Margarita Martínez de Hernández
Coordinador de Seminario	: Lic. Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Director	: Lic. José David Avelar
Jurado examinador	: Lic. José David Avelar : Lic. Luis Felipe Gutiérrez

Marzo de 2012

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Nuestro Padre Celestial, por ser la Luz que nos ha guiado en el camino hacia el logro de nuestra meta.

A Nuestros Amigos y Familiares, por todo el Amor, sacrificio y paciencia brindada durante toda la carrera.

A todos los catedráticos que con sus enseñanzas y orientaciones forjaron en nosotros el profesionalismo digno de un estudiante de la Universidad de El Salvador.

LOS AUTORES

INDICE

Resumen.....	iii
Introducción.....	viii

CAPITULO I - MARCO TEORICO

1.1	ANTECEDENTES.....	1
1.1.1	Antecedentes tributarios.....	1
1.1.2	Antecedentes económicos.....	2
1.2	DEFINICIONES.....	2
1.2.1	Definiciones contenidas en la legislación tributaria.....	2
1.2.2	Definiciones contenidas en la normativa técnica.....	4
1.3	FORMAS DE ORGANIZACIÓN.....	7
1.4	OBJETIVOS.....	8
1.5	CARACTERISTICAS.....	10
1.6	FORMAS DE OPERAR.....	10
1.6.1	Desde el punto de vista local.....	11
1.6.2	Desde el punto de vista internacional.....	11
1.7	EJEMPLO DE TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS.....	12
1.8	NORMATIVA TÉCNICA Y TRIBUTARIA APLICABLE A LAS PARTES RELACIONADAS.....	12
1.8.1	Normativa técnica.....	12
1.8.1.1	Marco de referencia.....	12
1.8.2	Normativa tributaria.....	13
1.8.2.1	Marco de referencia.....	13
1.8.3	Disposiciones tributarias y técnicas aplicables al contribuyente.....	14

1.8.3.1	Disposiciones tributarias aplicables al contribuyente.....	14
1.8.3.1.1	Determinación de precios.	14
1.8.3.1.2	Informe de operaciones con sujetos relacionados	14
1.8.3.1.3	Obligaciones de conservar información y pruebas.....	14
1.8.3.1.4	Costos y gastos no deducibles.	15
1.8.3.1.5	Intereses no deducibles.	15
1.8.3.2	Disposiciones técnicas aplicables al contribuyente.	16
1.8.3.2.1	Información a revelar.....	16
1.8.4	Facultades de la administración tributaria.	17
1.8.4.1	Determinación de precios.	17
1.8.4.2	Estimación de la base imponible.....	17
1.8.4.3	Precio de mercado	18
1.8.4.4	Incumplimiento a otras obligaciones formales.	19
1.8.4.5	Criterios de comparabilidad y eliminación de diferencias.....	19
1.8.5	Disposiciones aplicables al auditor.....	22
1.8.5.1	Disposiciones tributarias aplicables al auditor.	22
1.8.5.2	Normas de auditoria	22
1.8.5.2.1	Examen de las transacciones entre partes relacionadas	22
1.8.5.2.2	Revelaciones.....	23
1.8.5.3	Consejo de vigilancia a de la profesión de contaduría pública y auditoria	24

CAPITULO II CASOS PRACTICOS

2.1	CASO 1: EJEMPLO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	25
2.2	CASO 2: OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS.	35
2.2.1	Determinación de partes relacionadas.	35

2.2.2	Registro y análisis de las operaciones.....	37
2.2.3	Determinación de resultados.....	50
2.2.4	Conciliación fiscal	52
2.2.5	Procedimientos de auditoría a realizar en las transacciones con Partes Relacionadas.....	55
2.2.5.1	Cuestionario de control interno aplicado a las operaciones entre partes relacionadas.....	55
2.2.5.2	Programa de auditoría	58
2.2.5.3	Dictamen e informe fiscal.....	60
2.2.5.3.1	Informe fiscal con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados con resultados de cumplimiento.....	61
2.2.5.3.2	Informe fiscal cuando el contribuyente tiene operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales y existe opinión de incumplimiento.....	68
2.2.6	Informe de operaciones con sujetos relacionados.....	75
	BIBLIOGRAFIA.....	77

ANEXOS

RESUMEN EJECUTIVO

Debido a las exigencias de la realidad económica nacional, El Gobierno de El Salvador en su búsqueda por incrementar su recaudación fiscal y disminuir la evasión fiscal, emite en diciembre de 2009 una reforma tributaria, la cual entra en vigencia a partir de enero de 2010. Dentro de dichas reformas destaca la regulación de las operaciones realizadas entre partes relacionadas.

El objetivo de esta investigación fue formular un marco de referencia sobre el tratamiento contable y tributario de las operaciones entre partes relacionadas conforme a lo establecido en la normativa tributaria vigente a partir del año 2010.

Surge la necesidad de adaptarse a los cambios que la sociedad propone; es por ello que surge la investigación como respuesta al profesional de la contaduría Pública y al empresario para facilitarles un marco de referencia que les ayude a orientarse sobre el tratamiento contable y tributario que realizan entre partes relacionadas; la investigación se desarrolló de forma bibliográfica, de tipo descriptiva, y por el origen de la misma se caracteriza por ser de tipo analítica explicativa, las cuales permitieron llegar a los siguientes resultados:

Se determinó que existe poca información sobre el tratamiento tributario de las operaciones entre partes relacionadas; y la importancia y análisis que se le debe de dar a este tipo de operaciones con el fin de sacar el mayor beneficio de esta unión empresarial sin violentar la normativa legal del país.

Como principal conclusión sobre el tema la redacción de los artículos 62 A, 199 B AL 199 D, todos del Código Tributario deja de manifiesto que en El Salvador no se adopta la practica internacional respecto del Instituto de Precios de Transferencia; en razón de que únicamente ha establecido el articulo 199 B como una herramienta de la Administración Tributaria utilizando el precio comprado no controlado para establecer la base imponible que servirá de base para comparar los hechos económicos declarados por los contribuyentes; a diferencia de otros países

como México, Argentina y República Dominicana, donde de manera expresa la legislación establece los métodos a utilizar por la Administración Tributaria y los administrados.

Es recomendable para las autoridades del Ministerio de Hacienda impulsar reformas que adopte la práctica internacional estableciendo un orden de métodos a aplicar.

Que los gremios profesionales y universidades divulguen técnicamente la aplicación de precios de transferencia entre partes relacionadas.

INTRODUCCIÓN

Un aspecto fundamental en el ámbito de las operaciones comerciales en el proceso de la globalización, es el aspecto fiscal; en particular, el régimen fiscal de las utilidades que obtienen las empresas relacionadas que forman parte de un grupo empresarial. Los precios de transferencia utilizados en las operaciones comerciales entre estos grupos empresariales, constituyen un problema complejo y de difícil control para las administraciones fiscales es por ello que en El Salvador a partir de las reformas tributarias puestas en vigencia a partir de Enero de 2010, se incluye la regulación de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, esto con el objetivo de eliminar o minimizar la evasión de impuestos por medio del ajuste de precios entre partes relacionadas. Una parte relacionada es aquella entidad o persona que individual o conjuntamente, directa o indirectamente ejerce o está bajo el control de otra empresa.

En El Salvador actualmente no existe un marco de referencia que ejemplifique el tratamiento contable y tributario de las operaciones entre partes relacionadas, es por ello que se ha llevado a cabo esta investigación la cual está conformada por dos capítulos: en el primer capítulo se incluye la parte normativa técnica y la legislación que regula este tipo de operaciones, los antecedentes legales, los conceptos relacionados y las características de este tipo de operaciones.

En el capítulo dos se muestran diferentes situaciones que pueden surgir a raíz de diversos casos prácticos que son ejemplificados en su forma de registro y tratamiento tributario de la operaciones que se realizan entre parte relacionadas.

Al final de la investigación se elaboran las conclusiones y recomendaciones, que denotan todas las características particulares encontradas en el problema objeto de investigación y el efecto fiscal resultante de la correcta aplicación de las disposiciones tributarias aplicables a este tipo de operaciones; la bibliografía donde se enlista y agrupa todas las fuentes consultadas para la realización de la investigación y la redacción del documento; y por último los anexos que fundamentan las bases de la información y la metodología utilizada.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1 ANTECEDENTES

1.1.1 Antecedentes tributarios

Previo al año 2004, no existía en El Salvador ninguna legislación que regulara el tema de Operaciones entre partes relacionadas a Precios de Mercado.

Es a finales de ese año, mediante la reforma al Código Tributario conforme al Decreto Legislativo No. 497 del 28 de Octubre de 2004, que se incluyó por primera vez en la legislación salvadoreña el término “precio corriente de mercado”, específicamente con la incorporación al Código Tributario del artículo 199-A; no obstante, el Legislador Tributario no desarrolló dicho concepto en esa oportunidad.

En el año 2005, se reformó nuevamente el Código Tributario mediante el Decreto Legislativo No. 648 del 17 de Marzo de 2005; en dicho decreto se dispuso adicionar al Código Tributario el artículo 199-B rotulado “Precio de Mercado”. En el artículo 199-B, se desarrollaron las primeras consideraciones sobre operaciones entre partes relacionadas e independientes; así como una metodología “elemental” para determinar si las operaciones entre partes relacionadas son efectuadas a “Precio de Mercado”.

Hasta finales del ejercicio 2009, la legislación sobre “Precios de Mercado” estaba regulada únicamente en el “Capítulo III Liquidación de Oficio del Tributo” Sección Segunda “Determinación sobre Base Presunta”; es decir, concernientes a la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización. Por tanto, se podría comentar que no existía legislación antes de un proceso de fiscalización, que obligara a las entidades que realicen transacciones con partes relacionadas a determinar dichas operaciones a “Precios de Mercado”.

Para el año 2009 se incorporaron regulaciones aplicables a operaciones realizadas entre Sujetos Relacionados Según Decreto Legislativo N° 233 y N° 236 publicado en Diario Oficial N°239 Tomo 385, que contiene las reformas al Código Tributario y a la Ley del Impuesto Sobre la Renta respectivamente, dentro de las que se incluyen la obligación de realizar operaciones a Precio de Mercado, entre otras disposiciones.

1.1.2 Antecedentes económicos

Debido a la diferencia que existen en los diferentes países sobre el manejo de regímenes impositivos, y las empresas que desarrollan sus actividades económicas en varias partes del mundo (llamadas en el contexto económico como Multinacionales), las Administraciones Tributarias de los diferentes países han acogido como parte de su legislación local las directrices, con la finalidad de determinar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia (Arm'sLength) y mejorar la recaudación de impuestos por su aplicación, por lo que las empresas buscan optimizar su carga tributaria del grupo en su conjunto.

1.2 DEFINICIONES

1.2.1 Definiciones contenidas en la legislación tributaria.

Sujetos Relacionados:

Según el Art. 199-C del Código Tributario debe entenderse como sujetos relacionados aquellos que son accionistas que posean al menos el 25% de su capital social o quienes de forma directa o indirecta mantienen el control en la operación y desarrollo de una empresa o ambas empresas. Además se consideran sujetos relacionados cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión o grupo empresarial.

Otro aspecto importante a considerar para definirlo o enmarcarlo como sujetos relacionados es el grado de consanguinidad ya que también se considera que una persona natural posee una

participación en el capital social o derechos de voto, cuando la 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.

Por lo tanto, para definir el concepto de sujetos relacionados podemos entender tanto el interés directo como es el de poseer acciones o cualquier otra forma de participación en el capital de una entidad, como el interés indirecto que implica la búsqueda de beneficios económicos y de control en la toma de decisiones de una parte considerada como parte relacionada.

Además se consideran sujetos relacionados cuando se cumpla cualquiera de las siguientes situaciones:

- a. En una unión de personas, sociedad de hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% por ciento en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- b. Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
- c. Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y ésta última.
- d. Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectúe compras, y el volumen representa más del cincuenta por ciento (50%).
- e. Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- f. Un 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.

Precio de mercado:

En base a lo establecido en el artículo 199-B del Código Tributario se entenderá como precio de mercado en las operaciones locales, el precio de venta que tengan los bienes o servicios en

negocios que estén ubicados en el país no relacionados con el fiscalizado, en los casos que transfieran bienes o presten servicios de la misma especie.

En transferencias de bienes o prestaciones de servicios al exterior el precio de mercado lo constituirá, el precio al que otros sujetos distintos al fiscalizado y no relacionados con éste hayan transferido bienes o prestado servicios de la misma especie, desde El Salvador al mismo país de destino.

En el caso de las importaciones el precio de mercado lo constituirá, el precio que tengan los bienes o servicios de la misma especie en negocios o establecimientos no relacionados con el sujeto fiscalizado, en el país en el que haya sido adquirido el bien o el servicio, más los costos o gastos de transporte, cuando proceda.

1.2.2 Definiciones contenidas en la normativa técnica.

Partes Relacionadas Según la Normativa Contable

De acuerdo a lo establecido en la NIC 24 una parte se considera relacionada con la entidad si dicha parte:

- (a) Directa, o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
 - (i) Controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye controladoras, subsidiarias y otras subsidiarias de la misma controladora);
 - (ii) Tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma; o
 - (iii) Tiene control conjunto sobre la entidad;
- (b) Es una asociada
- (c) Es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los participantes;

- (d) Es personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora;
- (e) Es un familiar cercano de una persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d);
- (f) Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentra en los supuestos (d) o (e) ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto; o
- (g) Es un plan de beneficios post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte relacionada de ésta.

Resumiendo el concepto anterior se establece que Partes Relacionadas son aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente ejercen control sobre la subsidiaria o están bajo el control de la controladora.

Controladora:

La NIC 27 define a una controladora (o matriz) como: una entidad que tiene una o más subsidiarias.

Subsidiaria:

La NIC 28 establece que una subsidiaria (o filial) es una entidad controlada por otra (conocida como controladora o matriz). La subsidiaria puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

Asociada:

Es una entidad en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener el control de la misma (NIC 28)

Negocio Conjunto:

Es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

Afiliadas:

Según la NIC 27 son aquellas entidades que tienen accionistas comunes o administración común significativa.

Transacción entre partes relacionadas:

Es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio. (NIC 24)

Precio de Transferencia

En el cuerpo normativo y tributario no se define el concepto de Precios de Transferencias, sin embargo, varios autores han propuesto sus propias definiciones. Uno de los conceptos que encierra todos los aspectos involucrados y explica de manera clara que se entiende por Precios de Transferencia es el siguiente:

“Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas que cumplen las condiciones fijadas en el artículo 9, sub apartados 1a) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o si "las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital" de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común).” Informe OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos)

Básicamente, los precios de transferencia representan la remuneración en transacciones entre empresas relacionadas, las cuales pueden ser:

- Compra/venta de bienes tangibles,
- Transferencia de activos intangibles,
- Prestación de servicios
- Préstamos

1.3 FORMAS DE ORGANIZACIÓN

Entre las formas de organización que adoptan los grupos de empresas que dan origen a las partes relacionadas tenemos: las holdings, las multinacional o transnacional y los grupos financieros.

a) Holding:

Es una empresa que controla las actividades de otras mediante la adquisición de acciones. El término se usa igualmente para designar al conglomerado así formado.

El principal de los beneficios económicos de este tipo de estructura empresarial es el de la eficiencia fiscal: la carga tributaria sobre la cuenta de resultados consolidada puede ser menor que la suma de las cargas sobre cada una de las empresas del grupo consideradas individualmente. Este efecto puede ser todavía mayor cuando la sede del holding se encuentra en un país con una legislación fiscal más laxa o con unos tipos impositivos más reducidos que donde operan las empresas del grupo.

Los holdings pueden considerarse como una forma de integración empresarial, con todos los beneficios que ésta representa, pero surgen también cuando un grupo de capitalistas va adquiriendo propiedades y firmas diversas, buscando simplemente la rentabilidad de cada una y no la integración de sus actividades. Las leyes antimonopolio pueden restringir esta práctica.

Existen holdings que se crean a través de los bancos y otras entidades financieras, holdings que parten del patrimonio de una familia y también holdings conformados por empresas estatales.

b) Empresa multinacional o transnacional:

Las empresas multinacionales o transnacionales son las que no solamente están establecidas en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países, para realizar sus actividades mercantiles no sólo de venta y compra, sino de producción.

El término multinacional se refiere a un número múltiple de naciones, y se ha hecho muy común cuando se habla de las empresas ubicadas igualmente en múltiples naciones. Este término puede ser acoplado con el término transnacional, que se extiende a través de varias naciones. Ambos términos se consideran sinónimos. Las multinacionales están en capacidad de expandir la producción y otras operaciones alrededor del mundo, así como de movilizar plantas industriales de un país a otro, su poder de negociación se ha fortalecido y su importancia en la economía mundial se ha incrementado con el proceso de reestructuración económica y globalización.

Su filosofía tiene un concepto global, un punto de vista mundial en sus negocios sobre los mercados (clientes), servicios y productos, que ven como su mercado objetivo al mundo entero, estas empresas se caracterizan por el empleo de trabajadores tanto del país de origen como del país en el que se establecen, y así como tienen grandes seguidores, también tienen una gran cantidad de detractores

c) Grupo financiero:

Es un conjunto de empresas dedicadas a suministrar servicios en el sector financiero, que tienen vínculos de control, por ejemplo, participación en el capital y gestión común en directorios de juntas directivas.

Un grupo financiero puede contar con un banco o entidad financiera local, puesto de bolsa, operadora de fondos de pensiones, administradora de fondos de inversión, empresa de arrendamiento y factoraje, emisora de tarjetas de crédito o un banco en el extranjero (off-shore), entre otros.

1.4 OBJETIVOS

Aunque genéricamente se puede decir que toda empresa busca su crecimiento y producir a menores costos, hay otros motivos que la obligan a crecer;

Eliminar competidores actuales, absorbiendo su cuota de mercado, Asegurar todo tipo de abastecimientos, Afianzar su posición en el mercado frente a los clientes, tendiendo a situaciones monopolísticas u oligopolistas, e Incrementar los beneficios, consiguiendo costos unitarios menores debido a su mayor dimensión.

Como consecuencia de lo anterior, el crecimiento de la empresa puede darse en forma interna y externa.

Crecimiento interno: es el incremento de tamaño que se produce por las nuevas inversiones de la empresa. Este crecimiento es diferido en el tiempo, es decir, las inversiones tardan tiempo en realizarse y, por tanto, el crecimiento es gradual. Se realiza: Abriendo sucursales, creando otras empresas, creando empresas en participación con socios de países diferentes.

Crecimiento externo: es el que produce fruto de las fusiones, absorciones o tomas de participación en el capital de otras empresas.

Los objetivos se pueden resumir en cuatro grandes categorías de objetivos que motivan las adquisiciones y fusiones:

- a) **Objetivos estratégicos:** crecimiento, diversificación, competencia y objetivos defensivos.
- b) **Objetivos económicos:** están relacionadas con la búsqueda de una mayor eficiencia que puede conseguirse mediante la economía de escala.
- c) **Objetivos relacionados con la conducta:** fusiones, adquisiciones y alianzas que se realizan para maximizar la utilidad de los directivos, mediante el crecimiento de las ventas en lugar de la maximización de los beneficios.
- d) **Objetivos financieros:** ponen énfasis en su influencia en el valor para los accionistas más que en la utilidad de los directivos, (existe abundante literatura sobre la influencia en los accionistas y los resultados financieros de las fusiones y las adquisiciones).

1.5 CARACTERISTICAS

Se pueden señalar varios aspectos importantes a la hora de analizar las operaciones entre empresas relacionadas, entre los cuales podemos mencionar:

- a. Para que una operación se considere como vinculada o controlada es preciso que las partes que intervienen en la operación, ambas o sólo una de ellas, se puedan beneficiar de una posible variación en los precios, es decir, que el control que se realice a esas operaciones tenga como objetivo principal el que las utilidades globales del grupo económico y el capital aplicado para generarlas sufran la más eficiente composición de la carga tributaria, de forma tal de maximizar los beneficios empresariales.
- b. Las operaciones vinculadas no se limitan a las operaciones corrientes determinantes de ingresos y gastos. Ha de incluirse también cualquier tipo de operación con un contenido que brinde una ventaja hacia una de las partes involucradas, así como la adopción de medidas unilaterales.

Entre éstas destacan la acreditación de deudas ajenas, de créditos sin contrapartida o el pago de facturas del socio a la sociedad o viceversa.

- c. El concepto de operaciones vinculadas no se refiere exclusivamente a empresas. Frente a esto, será posible la aplicación a las personas naturales y personas jurídicas, en virtud de su calidad de contribuyentes de renta.
- d. Se deben observar cuatro criterios para considerar una transacción como operación entre partes relacionadas: la dirección o poder de decisión, el capital, control, y el grado de consanguinidad.

1.6 FORMAS DE OPERAR

Las formas de operar de los grupos de empresas varían de acuerdo con los objetivos que persiguen, los cuales pueden verse desde dos puntos de vista:

1.6.1 Desde el punto de vista local

- a) **Fusión horizontal:** entre empresas que producen el mismo producto y no compiten directamente entre sí. Por ejemplo, una empresa fabrica el producto, otra lo comercializa, otra efectúa la publicidad, y una empresa final presta los servicios de mantenimiento, pago de planillas, seguridad, asesoría en la producción y otros servicios generales, pero independientemente de ello, la vinculación y las operaciones relacionadas con la producción y distribución, son evidentes, como el caso de los importadores de combustibles, los fabricantes e importadores de cigarrillos, los fabricantes de licores, entre otros.
- b) **Fusión vertical:** entre empresas a diferentes niveles del proceso de producción: en esta clasificación las empresas producen los mismos productos, pero son vendidos en diferentes mercados geográficos de un mismo país.
- c) **Fusiones conglomerado:** comprende las fusiones entre empresas, en donde no rige ninguna de las relaciones anteriores.

1.6.2 Desde el punto de vista internacional

- a) **Empresas integradas horizontalmente:** una empresa posee plantas de producción en diversos países, en todos los cuales fabrica esencialmente las mismas líneas de productos (reproduce el modelo de la casa matriz). Como un modo de operación ligeramente distinto, opera varias plantas en una misma región del mundo, especializando cada una en la producción de un determinado producto de la gama, en lugar de producir todos los productos en todas las plantas, luego las subsidiarias las intercambian entre sí; venden todos los productos en todos los países.
- b) **Empresas integradas verticalmente:** cuando son diversas plantas repartidas por todo el mundo, fabrican productos que sirven a su vez como productos intermedios para otras plantas de su propiedad, fabrican sus propios componentes.

- c) Empresas diversificadas:** las plantas de producción repartidas por los distintos países no están ni vertical ni horizontalmente integradas, constituyen una colección bastante independiente de negocios locales conectados por la propiedad común, siendo la diversificación de riesgos la razón de ello.

1.7 EJEMPLO DE TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS.

Los siguientes ejemplos de transacciones entre partes relacionadas:

- (a) Compras o ventas de bienes (terminados o no);
- (b) Compras o ventas de inmuebles y otros activos;
- (c) Prestación o recepción de servicios;
- (d) Arrendamientos;
- (e) Transferencias de investigación y desarrollo;
- (f) Transferencias en función de acuerdos relativos a licencias;
- (g) Transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean en efectivo o en especie);
- (h) Otorgamiento de garantías y avales; y cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro tercero vinculado.

1.8 NORMATIVA TÉCNICA Y TRIBUTARIA APLICABLE A LAS PARTES RELACIONADAS.

1.8.1 Normativa técnica

1.8.1.1 Marco de referencia

En El Salvador, los organismos colegiados y el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, han adoptado la normativa NIIF para PYMES para aquellas empresas que no cotizan en bolsa y las NIIF versión completa edición 2003 para las empresas

que coticen en las bolsas de valores. “En el desarrollo de esta investigación se tomará como punto de referencia las NIIF versión completa.” Considerando para ello la aplicación directa de la NIC 24 Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas, relacionada con la NIC 28 Inversiones en Entidades Asociadas, NIC 31 Intereses en Negocios Conjuntos

En la preparación de los estados financieros debe utilizarse el cuerpo normativo de las IASB en su conjunto (Marco Teórico Conceptual, NIIF, NIC y SIC).

1.8.2 Normativa tributaria

1.8.2.1 Marco de referencia

En El Salvador la administración tributaria con el objetivo de controlar las operaciones que se realizan entre partes relacionadas aplica a partir de las reformas emitidas en diciembre de 2009, disposiciones específicas que permitan la regulación de dichas operaciones.

Estas operaciones generalmente ocurren cuando los contribuyentes forman parte de algún grupo transaccional, es decir, de una unidad económica que opera en diversos países, a través de subsidiarias o sucursales. Eso los convierte en un grupo privilegiado para idear mejores estrategias fiscales, aprovechando las diversas jurisdicciones en que operan.

Como consecuencia del aumento de relaciones entre sujetos no independientes el tema de vinculación económica es de vital importancia para las administraciones tributarias de los países.

Según Decreto Legislativo N° 233 y N° 236 de fecha 21 de Diciembre de 2009 publicado en Diario Oficial N°239 Tomo 385, contiene las reformas al Código Tributario y a la Ley del Impuesto Sobre la Renta respectivamente en los que se establecen específicamente las regulaciones aplicables a las operaciones realizadas entre sujetos relacionados.

La inclusión en las reformas tributarias del año 2009 de la regulación a las operaciones realizadas entre partes relacionadas, determina claramente cuáles son las obligaciones tanto para el Contribuyente, la Administración Tributaria y para el auditor.

1.8.3 Disposiciones tributarias y técnicas aplicables al contribuyente

1.8.3.1 Disposiciones tributarias aplicables al contribuyente

1.8.3.1.1 Determinación de precios.

De acuerdo a lo normado en el artículo 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.

1.8.3.1.2 Informe de operaciones con sujetos relacionados

Según lo contemplado en el artículo 124-A todos los contribuyentes que realicen operaciones con sujetos relacionados, con valores iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares (\$571,429.00) tienen la obligación de informar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal un informe de dichas operaciones, mediante el formulario F 982 Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados.

1.8.3.1.3 Obligaciones de conservar información y pruebas.

En base a lo establecido en el artículo 147 Código Tributario las empresas que realicen operaciones con sujetos relacionados están obligados a conservar toda la documentación que

respalde dichas operaciones en buen orden y estado por un periodo de diez años a partir de la fecha de emisión o recepción.

La documentación comprobatoria de las operaciones (de compra, venta, pago de servicios, pago de intereses, etc.) con partes relacionadas, deberá demostrar que dichas operaciones son realizadas como si las hubieran llevado a cabo con una empresa independiente.

Una de las formas más idónea para documentar que las operaciones efectuadas entre entidades relacionadas se realizan a precios de mercado, es decir, a precios en circunstancias similares a las que se aplicarían en operaciones entre partes independientes, las entidades deberán demostrarlo a través de un “Estudio de Precios de Transferencia”.

1.8.3.1.4 Costos y gastos no deducibles.

El Artículo 29-A párrafo 10/ LISR Establece que en ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados.

1.8.3.1.5 Intereses no deducibles.

Según el artículo 29-A literal 14/ LISR los intereses que se paguen de los préstamos generados entre las transacciones entre partes relacionadas no serán deducibles cuando:

- a. El prestamista o prestador fuere un sujeto relacionado domiciliado, y éste no hubiere declarado los intereses como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo.
- b. Si se excediere al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado.

- c. Cuando el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario.

1.8.3.2 Disposiciones técnicas aplicables al contribuyente.

1.8.3.2.1 Información a revelar

La NIC 24 establece que en cada una de las transacciones que la entidad realice se debe de informar si se producen con una parte vinculada, además se debe revelar que las condiciones de las transacciones con terceros vinculados son equivalentes a las que se dan en transacciones hechas en condiciones de independencia mutua entre las partes, sólo si tales condiciones pueden ser justificadas o comprobadas. Además, se establece que en los estados financieros de partes relacionadas debe de ser posibles de identificar las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, saldos pendientes entre una entidad y sus vinculadas, y todas aquellas circunstancias que se relacionan con las transacciones entre partes relacionadas y de las cuales se requiere revelación suficiente dentro de los estados financieros.

Dentro de la información que se deberá revelar están:

- (a) El importe de las transacciones;
- (b) El importe de los saldos pendientes y:
 - (i) Sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - (ii) Detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
- (c) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
- (d) El gasto reconocido durante el ejercicio relativo a las deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

1.8.4 Facultades de la administración tributaria.

1.8.4.1 Determinación de precios.

Cuando los contribuyentes incumplan la obligación de la correcta determinación de precios (inciso 1 art. 62 A Código Tributario), la Administración Tributaria está facultada para determinar el valor de dichas operaciones o transacciones, estableciendo el precio o monto de la contraprestación, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

Con la disposición anterior la Administración Tributaria pretende determinar cuál sería el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se realizarán dentro de un mercado competitivo; esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes. De esta manera, se busca anular el efecto de las llamadas "transacciones controladas", que son aquellas realizadas entre partes relacionadas, por lo tanto, usualmente no mostrarán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.

1.8.4.2 Estimación de la base imponible.

Según lo contemplado en el artículo 199-A le concede la facultad a la Administración Tributaria para determinar la base 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, sea que se trate de bienes gravados, exentos o no afectos al referido impuesto, respectivamente, o no se hubieran emitido los documentos a que se refiere en la legislación Tributaria correspondientes, o el valor de las operaciones no estuviere determinado o no fuere o no pudiese ser conocido.

La misma facultad tendría la Administración Tributaria para establecer el crédito fiscal, cuando el precio de la adquisición de los bienes o contraprestación de los servicios recibidos, sea superior al corriente de mercado.

Para efectos del Impuesto sobre la Renta, la Administración Tributaria podrá valorar a precios de mercado las operaciones para determinar la renta y deducciones, cuando estas resulten ser inferiores o superiores a los precios de mercado.

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

1.8.4.3 Precio de mercado

El Código Tributario faculta a la administración tributaria para determinar el precio de mercado de acuerdo a los siguientes procedimientos:

Para establecer el precio de mercado, cuando haya más de tres oferentes de los bienes o servicios, bastará para efectos determinativos, la información de precios de tres oferentes, de los cuales se adoptará para esos fines un precio promedio.

Cuando en el mercado nacional o internacional, según sea el caso, existieren menos de tres oferentes de esos bienes o servicios, bastará para efectos determinativos la información de precios de los oferentes existentes, aplicando en este caso el precio promedio; también se puede considerar la información de por lo menos uno de ellos en el que se adoptará el del único oferente.

En ningún caso, podrá incluirse al sujeto fiscalizado ni a sujetos relacionados con éste, entre los oferentes cuyos precios se adoptaran como base de la determinación del precio de mercado; de hacerse, por no haber podido apreciarse la relación con el sujeto fiscalizado, no se invalidará la actuación de la Administración Tributaria.

Sino pudiere determinarse, la Administración Tributaria lo establecerá adoptando el precio o el monto de las contraprestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestatarios de servicios no relacionados distintos a aquellos a los que transfirió bienes o prestó servicios a un precio inferior o superior al de mercado. Artículo 199-B CT.

Como consecuencia de la disposición contenida en el art. 199-B Código Tributario en las operaciones efectuadas entre entidades relacionadas ha de demostrarse que se realizan a precios de mercado, es decir, a precios en circunstancias similares a las que se aplicarían en operaciones entre partes independientes, para lo cual se deberá llevar a cabo un “Estudio de Precios de Transferencia”.

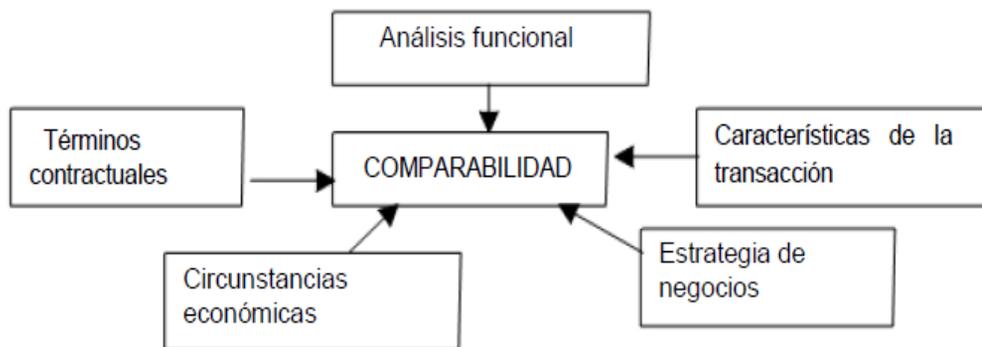
1.8.4.4 Incumplimiento a otras obligaciones formales.

Sanción por no presentar o presentar fuera del plazo legal o remitir sin las especificaciones contenidas en el Código Tributario o las que disponga la Administración Tributaria en sus formularios, el Informe de Operaciones con sujetos Relacionados. 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. (Artículo 244 lit. L CT)

1.8.4.5 Criterios de comparabilidad y eliminación de diferencias

De acuerdo a lo establecido en el art. 199 D del Condigo Tributario en caso de existir diferencias relevantes entre las características económicas de las operaciones, que afecten de manera

significativa el precio o monto de la contraprestación, éstas deberán eliminarse mediante la realización ajustes razonables que permitan un mayor grado de comparabilidad; considerando para ello los siguientes elementos: Plazo de pago, cantidades negociadas, propaganda y publicidad, Costo de Intermediación, Acondicionamiento, flete y seguro, Naturaleza Física y de contenido, Diferencias de fecha de celebración de las transacciones, según sea el caso, así como se detalla en la siguiente figura:



1- Características de la transacción: En lo referente a las características de la transacción (los bienes y servicios) se debe considerar lo siguiente:

- a) **Para bienes tangibles:** características físicas, cualidades, fiabilidad, acceso en el mercado, volumen de oferta y demanda.
- b) **Para la prestación de servicios:** elementos o naturaleza del servicio, experiencia, conocimiento técnico, alcance del servicio.
- c) **Para la explotación o transferencia de un intangible:** forma de operación, concesión o venta, tipo de activo, duración, grado de protección, beneficios.
- d) **En la enajenación de acciones:** capital contable, patrimonio, valor presente o flujo de efectivo de las utilidades, cotización bursátil, condiciones del mercado bursátil.
- e) **Operaciones de Financiamiento:** monto del capital, plazo, garantías, tasa de interés, esencia económica, Situación del mercado.

2. Análisis de las Funciones o actividades desempeñadas: Una vez determinadas las características de los bienes y servicios que se transfieren entre partes relacionadas se debe realizar el análisis funcional de la Sociedad o de la Persona Natural, esto con la finalidad de identificar: funciones realizadas; activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas; lo que permite identificar una realidad económica del ente analizado.

El análisis tiene su inicio en la concepción del bien o servicio y debe llegar hasta la venta a una parte independiente.

Se debe incluir, entre otros, las siguientes actividades: investigación y desarrollo, diseño e ingeniería, manufactura y procesos, extracción y ensamblaje, marketing y distribución, procesos de apoyo, servicios complementarios.

En lo referente a los riesgos tenemos los siguientes: operativo (de cada industria y negocio) cambiario, mercado, inventarios, activos, crédito, garantía, intangibles, financieros, y de país.

3. Términos Contractuales: con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes

4. Circunstancias Económicas: o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detalle, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación

5. Estrategias de Negocios: incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

Cabe mencionar que las operaciones con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, no constituyen operaciones entre partes independientes.

1.8.5 Disposiciones aplicables al auditor.

1.8.5.1 Disposiciones tributarias aplicables al auditor.

Examinar Operaciones del Sujeto Pasivo

De acuerdo a lo establecido en el artículo 135 literal C el auditor tiene la obligación de examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y la legislación tributaria. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido Consejo de Vigilancia.

Además deberá reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado, incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre sujetos relacionados cumplen con la regulación establecida en la legislación tributaria vigente de conformidad a lo establecido en el artículo 135 literal F del Código Tributario.

Esto implica que deberá realizar pruebas que verifiquen la determinación de precios de transferencia.

1.8.5.2 Normas de auditoría

1.8.5.2.1 Examen de las transacciones entre partes relacionadas

La Norma Internacional De Auditoria (NIA) 550 establece que luego de haber identificado las transacciones con partes relacionadas, el auditor debe satisfacerse en la obtención de evidencia suficiente y competente a través de los procedimientos que sean necesarios para determinar el efecto de dichas transacciones sobre los Estados Financieros, entre los cuales pueden mencionarse los siguientes:

1. Comprender el propósito de la transacción efectuada.
2. Examine contratos, facturas y otros documentos pertinentes.
3. Determinar si la transacción ha sido aprobada por la Junta Directiva o Junta General de Accionistas.
4. Auditar los saldos entre las Empresas que forman parte del grupo, examinando con los contadores públicos de cada una de las partes, las transacciones entre partes relacionadas, con un adecuado intercambio de información relevante.
5. Cerciorar la capacidad financiera de la(s) partes relacionadas a través de E.F. auditados o no, declaraciones de impuestos, reportes emitidos por organismos reguladores, o entidades financieras, entre otros.

1.8.5.2.2 Revelaciones.

En este punto la NIA 550 establece que el auditor debe determinar si ha obtenido evidencia suficiente y competente para la adecuada revelación de las transacciones entre partes relacionadas en los Estados Financieros dichas revelaciones deben incluir lo siguiente:

1. La naturaleza de la transacción.
2. Una descripción de la transacción.
3. El importe de las transacciones y los efectos de cualquier cambio en la forma de establecer las condiciones y métodos que fueron empleados en el período anterior.
4. El monto de los saldos por cobrar y pagar de partes relacionadas y condiciones de liquidación.

1.8.5.3 Consejo de vigilancia a de la profesión de contaduría pública y auditoría

Es importante mencionar que **El Consejo de Vigilancia a de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría**, por medio de la Resolución N° 40/2011 emitida el 09 de mayo de 2011, exhorta a los Auditores Fiscales a desarrollar los alcances del trabajo para el cual han sido nombrados, tomando en consideración lo establecido en el art. 135 literal f) de Código Tributario, por lo que al emitir el respectivo dictamen deberá hacer referencia en el párrafo de alcance a aquellos procedimientos diseñados para verificar la existencia de operaciones realizadas 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 y su cumplimiento con las leyes tributarias.

Excepto por la adecuación del párrafo del alcance, y mientras no existan otros pronunciamientos por parte del CVPCPA, el auditor fiscal deberá mantener la estructura de los diferentes tipos de dictamen establecidos en la **NORMA PARA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**.

Así mismo, se aclara que en el informe fiscal, los auditores deberán describir los procedimientos aplicados conforme a las disposiciones fiscales vigentes, y revelar en dicho informe; así como en los anexos correspondientes los incumplimientos que hayan determinado conforme a las leyes respectivas.

CAPITULO II

CASOS PRÁCTICOS

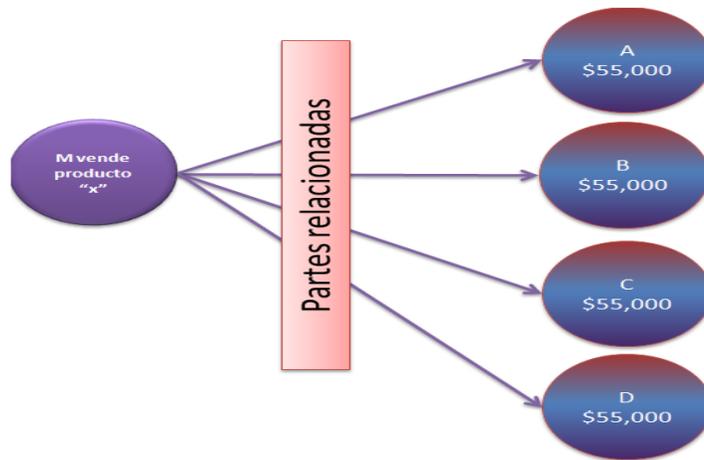
2.1 CASO 1: EJEMPLO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A continuación se ejemplifica por medio de la realización de diferentes supuestos las facultades de la administración tributaria en la determinación de la base imponible o costos de transacciones que pueden llevarse a cabo entre empresas relacionadas en las operaciones locales, de exportación e Importación.

OPERACIONES LOCALES.

La legislación Salvadoreña requiere la aplicación del *método de precio comparable no controlado* en materia de precios de transferencia. La determinación que utiliza dicho método para saber si dos o más empresas están operando a valores de mercado en sus operaciones locales realizadas con partes relacionadas según el artículo 199 B Código Tributario, Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Considérese la existencia de la empresa **Matriz (M)** que transfiere un **producto X** realizando operaciones en el mercado local con empresas relacionadas: **empresa A, empresa B, empresa C, empresa D;**



La disposición tributaria permite la determinación del precio de mercado de dos maneras básicas de aplicación:

- a) La primera forma de aplicar este método de conformidad al art. 199 B del Código Tributario, en las operaciones locales, es verificar por medio de las fuentes externas 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. Es decir que puede ser mediante la comparación del precio pactado entre dos o más empresas relacionadas en el intercambio de un producto, con un precio público competitivo.

Para la determinación de la base imponible la DGII tendría que contar con información de terceros.



Si el producto intercambiado entre las empresas relacionadas, donde ellas determinan el precio en torno a una negociación privada, es a la vez cotizado en un mercado público, donde los precios se forman por muchos agentes participantes en dicho mercado, entonces se puede establecer una comparación entre el precio pactado entre las dos partes relacionadas con el precio cotizado en dicho mercado público en fechas similares de la siguiente manera:

Determinación de la base imponible:

Empresa	Precio	Precio comparable	Ajuste a la base imponible (renta e IVA)
A	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
B	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
C	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
D	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
TOTAL			\$40.000.00

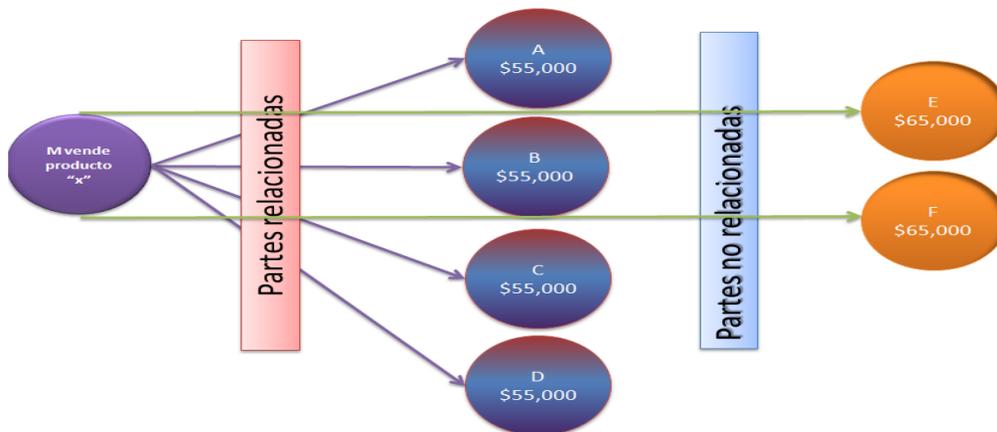
Para la determinación de precio comparable se consideró la información de los oferentes del bien X aplicando un precio promedio.

Empresa	Precio de venta
T	\$ 65,000.00
P	\$ 60,000.00
Q	\$ 70,000.00
Promedio	\$ 65,000.00

- b) En segundo lugar, después de agotar las fuentes externas la Administración Tributaria establecerá el precio de mercado mediante la utilización de las fuentes internas adoptando el precio o el monto de las contraprestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestatarios de servicios no relacionados distintos a aquellos a los que transfirió bienes o prestó servicios a un precio inferior o superior al de mercado. Es decir por medio de comparar el precio cargado por la

transferencia de bienes o servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no relacionada bajo circunstancias similares.

Ilustrando la determinación del precio de mercado se presentan las siguientes operaciones realizadas entre partes relacionadas y no relacionadas.



Determinación de la Base Imponible:

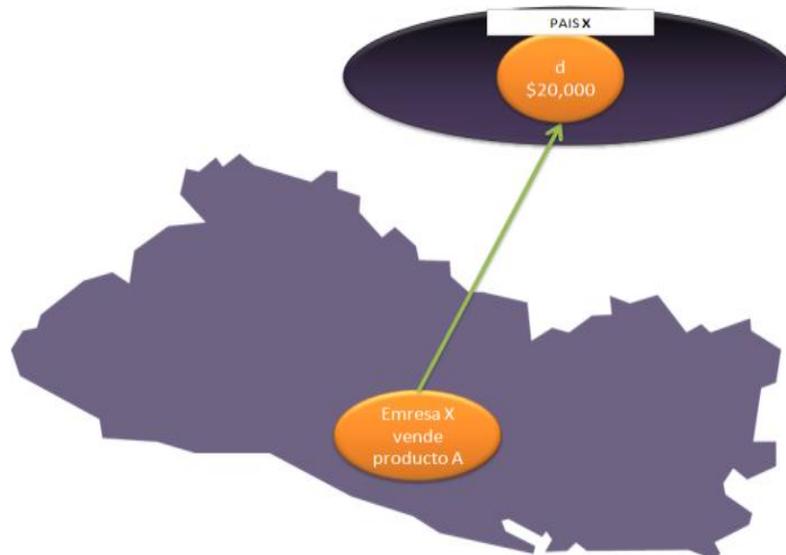
Empresa	Precio	Precio comparable	Ajuste a la base imponible (renta e IVA)
A	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
B	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
C	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
D	\$55,000.00	\$65,000.00	\$10,000.00
TOTAL			\$40,000.00

EXPORTACIONES

La legislación Salvadoreña requiere al igual que en las operaciones locales la aplicación del *método de precio comparable no controlado* en materia de precios de transferencia. La determinación que utiliza dicho método para saber si dos o más empresas están operando a valores de mercado en sus operaciones hacia el exterior realizadas con partes relacionadas según el artículo 199 B Código Tributario, Consiste en considerar el precio o el monto de las

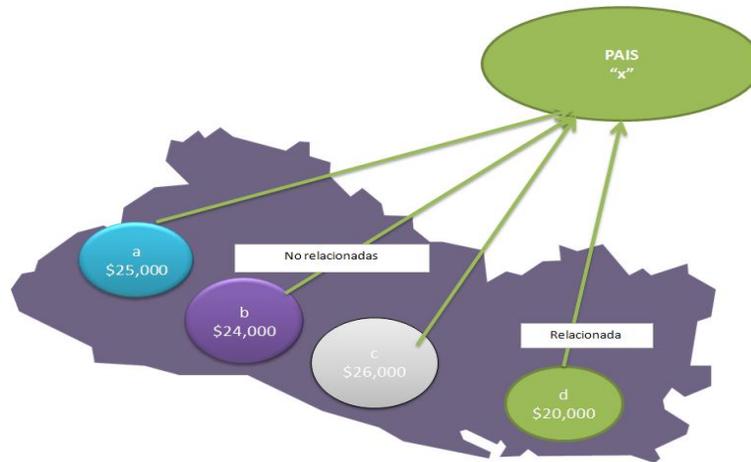
contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Consideres la existencia de operaciones entre partes relacionadas de la empresa X exportando el producto A hacia la empresa d ubicada en el exterior como lo muestra la siguiente figura:



La disposición tributaria permite la determinación del precio de mercado de dos maneras básicas de aplicación:

- a) La primera forma de aplicar este método de conformidad al art. 199 B del Código Tributario, es utilizando la información de fuentes externas. En transferencias de bienes o prestaciones de servicios al exterior es por medio de la determinación del precio al que otros sujetos distintos al fiscalizado y no relacionados con éste hayan transferido bienes o prestado servicios de la misma especie, desde El Salvador al mismo país de destino.



Determinación de la base imponible:

De conformidad al art. 199 A la administración Tributaria esta facultada para efectuar la estimación de la base imponible.

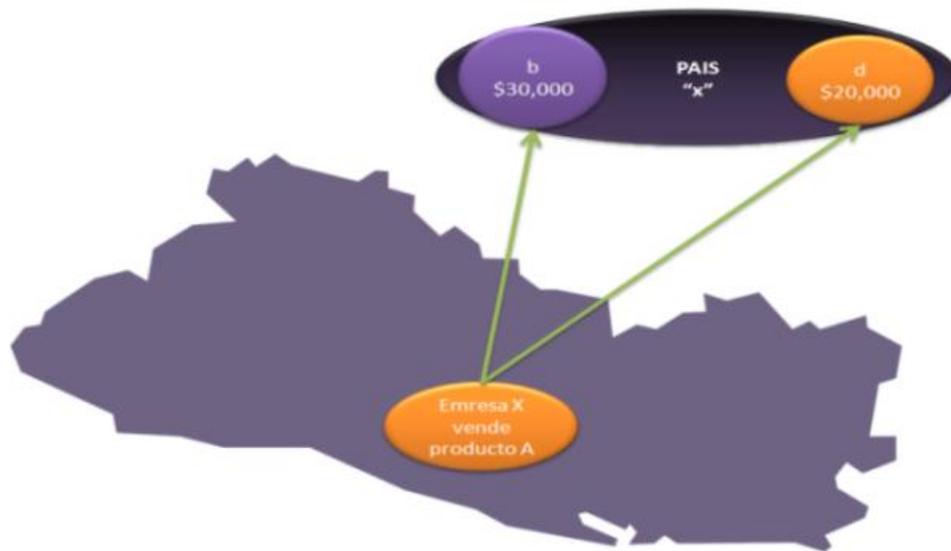
Empresa	Precio	Precio comparable	Ajuste a la base imponible (renta e IVA)
d	\$20,000.00	\$25,000.00	\$5,000.00
TOTAL			\$5,000.00

Para la determinación de precio comparable se consideró la información de los oferentes del bien A aplicando un precio promedio.

Empresa	Precio de venta
A	\$ 25,000.00
B	\$ 24,000.00
C	\$ 26,000.00
Promedio	\$ 25,000.00

- b) En segundo lugar, después de agotar las fuentes externas la Administración Tributaria establecerá el precio de mercado mediante la utilización de las fuentes internas

adoptando el precio o el monto de las contraprestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestatarios de servicios no relacionados distintos a aquellos a los que transfirió bienes o prestó servicios a un precio inferior o superior al de mercado. Es decir por medio de comparar el precio cargado por la transferencia de bienes o servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no relacionada bajo circunstancias similares.



Determinación de la base imponible:

Empresa	Precio	Precio comparable	Ajuste a la base imponible (renta)
d	\$20,000.00	\$30,000.00	\$10,000.00
TOTAL			\$10,000.00

Nótese que la empresa relacionada vende a un precio menor que el precio de venta otorgada a partes no relacionadas lo que puede ser ocasionado por las tarifas aplicables en las jurisdicciones.

Para el caso la empresa relacionada podría aplicar a la transacción precios de transferencia, a cambio de un precio de mercado, con el propósito de optimizar el pago de impuestos globales, considerando la existencia de una menor tasa impositiva del país de destino.

Esto representa un sacrificio del rendimiento de la empresa Exportadora, con el fin de que sea gravado en el otro país, que lógicamente presentara un régimen tributario, aplicable a los beneficios empresariales, mucho mas favorable. De esta manera, mediante la fijación de los precios de transferencia una empresa multinacional puede reducir su carga tributaria trasladando utilidades de una jurisdicción con alta imposición fiscal a otra con menores tasas fiscales.

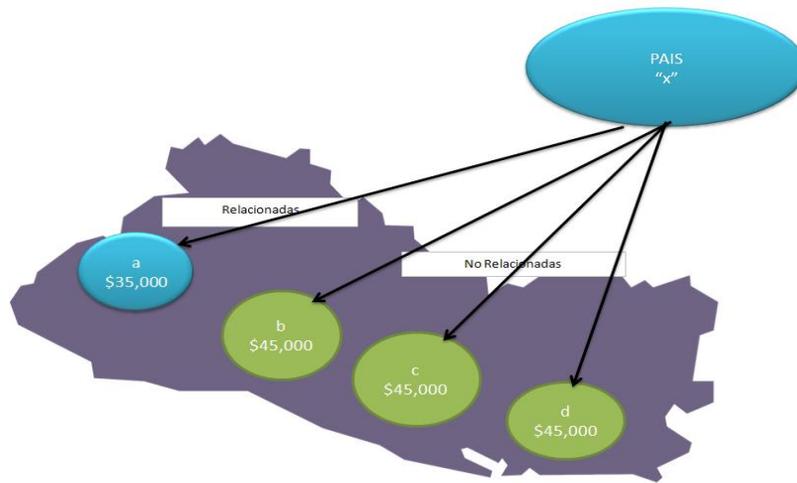
Cabe mencionar que podría darse caso contrario, en el cual la empresa Exportadora con un menor grado de tributación interna en el país donde opera, sobrefactura sus exportaciones de bienes y servicios a una empresa importadora sujeta a un régimen de imposición menos favorable. En este caso la empresa Exportadora tendría un mayor margen de beneficios gravables y la empresa Importadora por su parte, al presentar un mayor costo de adquisición, arrojará en teoría, una utilidad mucho menor. Es pues evidente el traslado de beneficios entre las empresas vinculadas. Así, de medir el rendimiento global del grupo, se detecta una maximización del beneficio asociado a él, toda vez que la carga tributaria total se reduce por la aplicación de la práctica relativa a los precios de transferencia.

IMPORTACIONES

La legislación Salvadoreña requiere al igual que en las operaciones locales y en las exportaciones la aplicación del *método de precio comparable no controlado* en materia de precios de transferencia. La determinación que utiliza dicho método para saber si dos o más empresas están operando a valores de mercado en operaciones de importación realizadas con partes relacionadas según el artículo 199 B Código Tributario, Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

La disposición tributaria permite la determinación del precio de mercado de dos maneras básicas de aplicación:

a) La primera forma de aplicar este método de conformidad al art. 199 B del Código Tributario, es utilizando la información de fuentes externas por medio de la determinación del precio que tengan los bienes o servicios de la misma especie en negocios o establecimientos no relacionados con el sujeto fiscalizado, en el país en el que haya sido adquirido el bien o el servicio, más los costos o gastos de transporte, cuando proceda

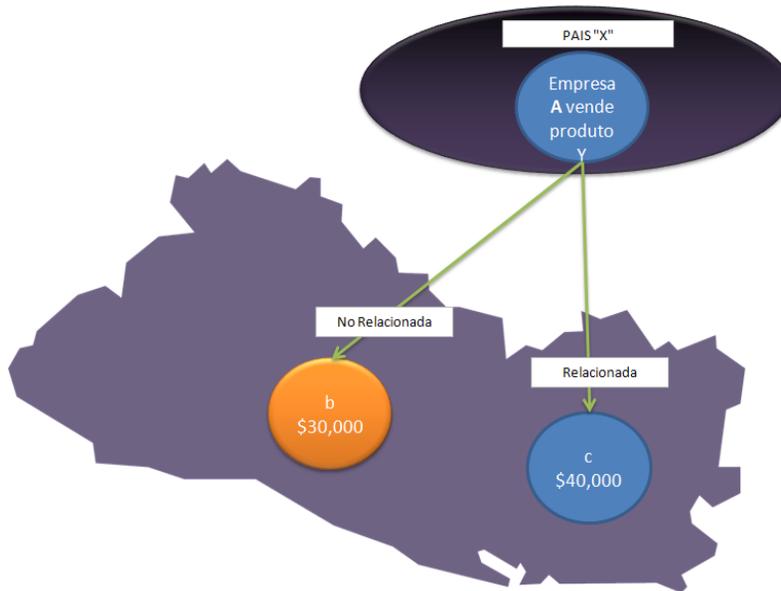


Determinación de la base imponible:

Empresa	Precio	Precio comparable	Ajuste a la base imponible (renta e IVA)
a	\$35,000.00	\$45,000.00	\$10,000.00
TOTAL			\$10,000.00

b) En segundo lugar, después de agotar las fuentes externas la Administración Tributaria establecerá el precio de mercado mediante la utilización de las fuentes internas adoptando el precio o el monto de las contraprestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestatarios de servicios no relacionados distintos a aquellos a los que transfirió bienes o prestó servicios a un precio inferior o superior al de mercado. Es decir por medio de comparar el precio pagado por la transferencia de bienes o servicios entre

partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no relacionada bajo circunstancias similares.



Determinación de la base imponible:

Empresa	Precio	Precio comparable	Ajuste a la base imponible (renta e IVA)
c	\$40,000.00	\$30,000.00	\$10,000.00
TOTAL			\$10,000.00

De los casos analizados anteriormente se puede concluir lo siguiente:

No puede negarse que en las transacciones internacionales se puede producir el mayor volumen de manejos y ventajas en la fijación de precios de transferencia, con el objetivo de optimizar la planeación y gestión fiscal internacional. Sin embargo el objetivo de los partes relacionadas no siempre es propiamente de carácter económico, sino que puede tomar características distintas,

bien sea en el orden administrativo o en el de control de suministros y materias primas. Así también por estrategia las empresas que pueden desear reflejar estado de liquidez hacia una empresa en particular y dar paso a establecer una situación financiera favorable y atractiva en cuanto a inversionistas, facilidad en obtención de préstamos, de la misma forma, en circunstancias especiales, empresas locales pueden desear transferir rentas obtenidas en uno de los entes integrantes del grupo económico a otra empresa que se encuentre en una situación tributaria privilegiada, bien sea por recibir exenciones o descuentos o por poder compensar pérdidas de operación que, de otra manera, se perderían.

Por lo tanto, a diferencia de las transacciones llevadas a cabo entre empresas que no son entidades relacionadas, un precio de transferencia puede ser afectado por consideraciones de planeación corporativa, y de esta manera pudiera ser que no refleje las fuerzas reales de mercado que estarían implicadas si dichas transacciones se llevaran a cabo entre empresas independientes.

2.2 CASO 2: OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS.

El caso práctico se desarrolla a partir de la información proporcionada por Distribuidora, por lo que se realizara un análisis del tratamiento contable que esta empresa le da a las operaciones realizadas entre partes relacionadas y los ajustes contables que surgen a raíz de la aplicación de la legislación tributaria.

2.2.1 Determinación de partes relacionadas.

Criterios de Vinculación

Para el caso se considera que DISTRIBUIDORA, S.A. de C.V. realiza operaciones con partes relacionadas de acuerdo a las siguientes transacciones:

- a) Forma parte de un grupo empresarial.
- b) Realiza operaciones con empresa ubicada en territorio considerado como Paraíso Fiscal.
- c) Las empresas que conforman el grupo empresarial comparten la administración, Dirección y Control de las Compañías.

El grupo empresarial está integrado por las siguientes empresas:

1. INDUSTRIAL, S.A. de C.V.
2. COMERCIALIZADORA, S.A. de C.V.
3. EXPORTADORA, S.A. de C.V.
4. DISTRIBUIDORA BELICE, S.A. de C.V.
5. DISTRIBUIDORA PANAMA, S.A. de C.V.

INDUSTRIAL es una empresa que se dedica a la fabricación de productos de primera necesidad entre los cuales podemos mencionar aceite, jabón, detergente.

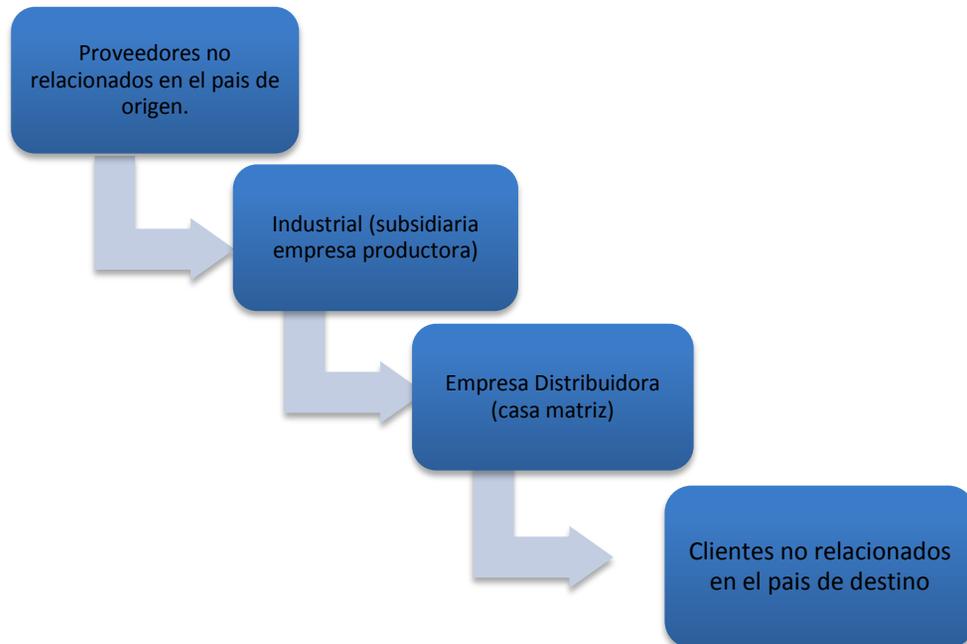
DISTRIBUIDORA es la empresa dedicada a la distribución de productos de consumo, entre ellos los producidos por INDUSTRIAL, además de los adquiridos de proveedores locales y extranjeros. Los principales clientes son los supermercados y los clientes mayoristas.

COMERCIALIZADORA compra los productos a DISTRIBUIDORA para distribuirlos en el mercado de menudeo o mejor conocido como ventas al detalle.

EXPORTADORA se dedica principalmente a la exportación hacia las distribuidoras de Belice y Panamá; de aceite, jabón y detergente producidos por INDUSTRIAL.

DISTRIBUIDORA BELICE y DISTRIBUIDORA PANAMA, importan su producto por medio de EXPORTADORA siendo esta su principal proveedor del exterior.

Flujo de Transacciones realizadas entre el grupo empresarial.



Fuente: Elaborado por grupo de trabajo.

2.2.2 Registro y análisis de las operaciones.

A continuación se describen una serie de operaciones que realiza la empresa DISTRIBUIDORA y las demás empresas que forman parte del grupo empresarial. Además se presenta el análisis para cada una de las transacciones desde el punto de vista de la Administración Tributaria y en base a la facultad que le confiere el inciso 1 art. 62 A Código Tributario para determinar el valor de dichas operaciones o transacciones, estableciendo el precio o monto de la contraprestación, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

Venta de mercadería al Costo

El día 23 de enero de 2010 Distribuidora efectuó venta al crédito a Comercializadora, por un valor de \$54,725.00 más IVA, cuyo precio de venta es el mismo que el costo de mercadería.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/23/2010	PDA. 1			
	Cuentas por Cobrar		\$61,839.25	
	Partes relacionadas			
	Comercializadora	\$61,839.25		
	Costo de Venta		\$54,725.00	
	Ventas			\$54,725.00
	Iva Debito Fiscal			\$7,114.25
	Inventario			\$54,725.00
	V/ venta de mercadería al crédito			
	TOTALES	\$61,839.25	\$116,564.25	\$116,564.25

Considerando que no existen empresas comparables que distribuyan productos de la misma especie bajo las mismas condiciones, y que la empresa vende a empresas relacionadas y a empresas no relacionadas, determinando que el margen de ganancia que se obtiene en las operaciones con otras empresas ajenas al grupo es del 30% la empresa Distribuidora tendría que ajustar el precio de venta a precio de mercado para fines tributarios a \$71,142.50 según lo establecido en el artículo 62 A y 199 B del Código Tributario.

En este caso es evidente que al registrar la operación a precio de mercado la carga tributaria para Distribuidora aumentaría en \$ 4,104.38 para renta y \$2,134.38 para IVA. Según se muestra en la siguiente tabla:

	Registro según la empresa	Registro a precio de mercado	Diferencia
Precio de venta	\$54,725.00	\$71,142.50	\$16,417.50
Costo	\$54,725.00	\$54,725.00	\$0.00
Utilidad bruta	\$0.00	\$16,417.50	\$16,417.50
ISR 25%	\$0.00	\$4,104.38	\$4,104.38

Venta de mercadería con precio por debajo del costo.

El día 25 de enero de 2010 Distribuidora efectuó ventas al crédito a Comercializadora, por un valor de \$48,000.00 y el costo de mercadería es de \$60,000.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
23/01/2010	PDA. 2			
	Cuentas por Cobrar		\$54,240.00	
	Partes relacionadas			
	Comercializadora	\$54,240.00		
	Costo de Venta		\$60,000.00	
	Ventas			\$48,000.00
	Iva Debito Fiscal			\$6,240.00
Inventario			\$60,000.00	
	V/ venta de mercadería al crédito			
	TOTALES	\$54,240.00	\$114,240.00	\$114,240.00

En esta operación entre partes relacionadas se concluye que la empresa deberá ajustar esta operación a valor de mercado, según lo establecido en el art. 199 B Código Tributario; considerando la existencia de empresas comparables lo que implica que los bienes son de la misma especie, determinado mediante comparación de las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el fiscalizado con otras operaciones realizadas entre partes independientes,

A continuación se presenta el precio de venta que poseen las empresas comparables:

Empresa	Precio de venta
Empresa comparable 1	78,000.00
Empresa comparable 2	77,000.00
Empresa comparable 3	79,000.00
Promedio	78,000.00

Para establecer el precio de mercado, es necesario la información de precios de tres oferentes, de los cuales se adoptará un precio promedio el cual es de \$78,000. Además la empresa no podrá deducirse dicha pérdida por lo que deberá ajustar esta operación al momento de calcular

el Impuesto Sobre la Renta e IVA, según El Artículo 29-A párrafo 10/ LISR establece que en ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados.

Las diferencias resultantes se reflejan en el siguiente cuadro:

	Registro según la empresa	Registro a precio de mercado	Diferencia
Precio de venta	\$54,240.00	\$78,000.00	\$23,760.00
Costo	\$60,000.00	\$60,000.00	\$0.00
Utilidad /Pérdida	(\$5,760.00)	\$18,000.00	
ISR 25%	\$0.00	\$4,500.00	\$4,500.00
IVA 13%	\$7,051.20	\$10,140.00	\$3,088.80

Venta de Propiedad Planta y Equipo con Utilidad Implícita.

El día 1 de febrero de 2010 Distribuidora realiza venta de un vehículo a Socio mayoritario de DISTRIBUIDORA, marca TOYOTA de 2.5 toneladas, el cual fue adquirido el 1 de abril del año 2008 por un valor de \$ 8,500 cuyo precio de venta es de \$6,000.00. DISTRIBUIDORA deprecia los vehículos en cinco años y utiliza el método de Línea Recta.

Datos:

Costo histórico de "Distribuidora"	\$ 8,500.00
Fecha de adquisición	1-abril-2008
Fecha de venta	1-febrero-2010
Depreciación acumulada	\$ 3,895.83
Valor en libros	\$ 4,604.17
Precio de venta	\$ 6,000.00
Valor en libros	\$ 4,604.17
Ganancia de Capital	\$ 1,395.83

Cálculos:

Cuota de depreciación anual	$\$8,500/4 = \$2,125.00$
Cuota de depreciación mensual	$\$2,125/12 = \177.08
Depreciación acumulada	$\$177.08 * 22 = \$3,895.83$
Valor en Libros	$\$8,500 - \$3,895.83 = \$4,604.17$
Ganancia	$\$6,000 - \$4,604.17 = \$1,395.83$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. 3			
23/01/2010	Efectivo y Equivalentes		\$6,780.00	
	Banco	\$6,780.00		
	Depreciacion Acumulada		\$3,895.83	
	Vehiculo			\$8,500.00
	Propiedad planta y Equipo			
	Vehiculo			\$780.00
	IVA Debito Fiscal			\$1,395.83
	Otros Ingresos			
	Ganancia de Capital			
	V/ venta de Vehículo			
	TOTALES	\$6,780.00	\$10,675.83	\$10,675.83

Considerando que la operación realizada carece de habitualidad, y que no se dispone en el medio de transacciones comparables se determina que el ingreso obtenido es razonable de acuerdo a las condiciones y valuó realizado por terceros. Determinando para ello que la operación ha sido realizada a valor de mercado, por lo tanto no requiere la realización de ajuste.

Venta de Propiedad Planta y Equipo a un precio menor al costo.

El día 3 de Marzo de 2010 Distribuidora realiza venta de un vehículo marca Toyota a INDUSTRIAL, por un valor de \$10,000.00; dicho vehículo fue adquirido el 3 de marzo del 2009 por un valor de \$25,000.00 Distribuidora deprecia los vehículos en cinco años y utiliza el método de Línea Recta.

Datos:

Costo histórico de "Distribuidora"	\$25,000.00
Fecha de adquisición	3-marzo-2009
Fecha de venta	3-marzo-2010
Depreciación acumulada	\$6,250.00
Precio de venta	\$10,000.00
Valor en libros	\$18,750.00
Perdida	\$ 8,750.00

Cálculos:

Cuota de depreciación anual	$\$25,000/4= \$6,250.00$
Cuota de depreciación mensual	$\$6,250/12= \520.83
Depreciación acumulada	$\$520.83*12= \$6,250.00$
Valor en Libros	$\$25,000-\$6,250.00=\$18,750.00$
Perdida	$\$10,000- \$ 18,750.00=(\$8,750.00)$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. 4			
23/01/2010	Cuentas por cobrar		\$11,300.00	
	Partes relacionadas			
	Comercializadora	\$11,300.00		
	Depreciacion Acumulada		\$6,250.00	
	Vehiculo			
	Otros gastos		\$8,750.00	
	Perdida de capital			
	Propiedad planta y Equipo			\$25,000.00
	Vehiculo			
	IVA Debito Fiscal			\$1,300.00
	V/ venta de vehiculo marca Toyota.			
	TOTALES	\$11,300.00	\$26,300.00	\$26,300.00

Según lo establece el artículo 29-A inciso 6 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, las pérdidas que resultan de operaciones con partes vinculadas no serán deducibles, por lo tanto Distribuidora tendría que ajustar el precio de venta, considerando que el valor de mercado es el valor en libros del bien \$18,750.00.

La diferencia resultante se refleja en el siguiente cuadro:

	Registro según la empresa	Registro a precio de mercado	Diferencia
Precio de venta	\$10,000.00	\$18,750.00	\$8,750.00
Costo	\$18,750.00	\$18,750.00	\$0.00
Utilidad /Pérdida	(\$8,750.00)	\$0.00	
IVA 13%	\$1,300.00	\$2,437.50	\$1,137.50

Como puede observarse la aplicación del precio de mercado en la operación provocaría un aumento en la base gravable tanto para IVA como para renta.

Venta de Propiedad Planta y Equipo al Costo.

Considerando los datos establecidos en ejemplo anterior y que el precio de venta establecido es de \$25,000.00 el registro contable sería el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. 5			
23/01/2010	Cuentas por cobrar		\$21,187.50	
	Partes relacionadas Industrial	\$21,187.50		
	Depreciacion Acumulada Vehiculo		\$6,250.00	
	Propiedad planta y Equipo Vehiculo			\$25,000.00
	IVA Debito Fiscal			\$2,437.50
	V/ venta de vehiculo marca Toyota.			

Nótese que en este caso el vehículo se vende a valor en libros más IVA, no generando ni perdida ni ganancia de capital, e incrementando el valor del impuesto IVA de \$1,300.00 a \$2,437.50.

Determinación de la Ganancia y/o pérdida de capital.

Como resultado de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta; el impuesto a la ganancia de capital determinado en el ejercicio contable es de \$139.58, además no queda ningún saldo a favor de la empresa (Pérdida de Capital) para poder ser acreditado en periodos futuros. Como lo muestra el cuadro siguiente:

		Según Registros de la empresa	Según LISR
Ganancia en venta de Activos	caso N° 3	\$1,395.83	\$1,395.83
Perdida en venta de Activos	caso N° 4	(\$8,750.00)	\$0.00
Ganancia y/o perdida		(\$7,354.17)	\$1,395.83
Impuesto 10%			\$139.58

Arrendamiento

El día 28 de marzo de 2010 Distribuidora realiza pago de CCF por \$25,000.00 en concepto de un mes de arrendamiento de inmueble, de los cuales a la empresa Exportadora le corresponde un 10%, a Industrial el 25% y Comercializadora absorbe el 40% del total de los gastos.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
23/01/2010	PDA. 6 Gasto de Administración Alquiler de Edificio IVA Crédito Fiscal Efectivo y Equivalentes Bancos V/ Pago de CCf por alquiler de Inmueble.	\$28,250.00	\$25,000.00 \$3,250.00	\$28,250.00
	TOTALES	\$28,250.00	\$28,250.00	\$28,250.00

De Acuerdo a lo establecido en el Art. 17 los reintegros o reembolso de gastos, se gravarán al momento de su pago, siempre que el mandatario no se hubiere deducido créditos fiscales en

relación con dichas sumas, por lo tanto Distribuidora debe de realizar una distribución de los gastos incurridos, por lo que se determina que debe de realizar el siguiente ajuste contable.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. 7			
23/01/2010	Cuentas por Cobrar		\$21,187.50	
	Partes relacionadas			
	Exportadora	\$2,825.00		
	Industrial	\$7,062.50		
	Comercializadora	\$11,300.00		
	Gasto de Administracion			\$18,750.00
	IVA Debito Fiscal			\$2,437.50
	V/ Reembolso por alquiler de Edificio			
	TOTALES	\$21,187.50	\$21,187.50	\$21,187.50

El valor de los servicios prestados entre compañías relacionadas del grupo empresarial se ha realizado a valor de mercado por no ser mayor que el costo incurrido para su realización, siempre y cuando el servicio no sea la actividad preponderante y recurrente de la entidad. Por lo anterior se puede concluir que los ingresos y gastos reconocidos en la operación no excedieron el precio que hubieran pactado entidades independientes, debido que fueron reembolsos por parte de las empresas hacia Distribuidora y se cubrieron sin ningún margen de utilidad.

Préstamos

El día 31 de marzo de 2010 Distribuidora recibe transferencia por \$ 100,000 de la empresa BELICE, S.A. de C.V. en concepto de préstamo a una tasa de interés del 24.5% anual a 3 años plazo. (La tasa de mercado es del 14% anual).

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. 8			
31/03/2010	Efectivo y Equivalentes		\$100,000.00	
	Bancos			
	Cuentas por Pagar			\$100,000.00
	Partes relacionadas			
	Distribuidora Belice			
	V/ Prestamo a SUBDISTRIBUIDORA a una tasa de interes del 24.5%			

Este registro no requiere ningún ajuste.

Pago de Primera Cuota.

El Día 30 de abril de 2010 se realiza pago a DISTRIBUIDORA BELICE en concepto de la primera cuota por un valor de \$2,777.78 más intereses.

Calculo de intereses:

$$\underline{24.5\%} = 2.042\% \text{ mensual}$$

$$\$ 100,000.00 * 2.042\% = \$2,024.20 \text{ intereses mensual}$$

12

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2010	PDA. 9			
	Gasto Financiero		\$2,024.20	
	Intereses	\$2,024.20		
	Cuentas por pagar		\$2,777.78	
	Partes relacionadas			
	Distribuidora BELICE			
	Retenciones Legales			\$769.20
	ISR No domiciliados (Art. 158 A C.)	\$506.05		
	IVA No domiciliados (Art. 54 A C. T.)	\$263.15		
	Efectivo y Equivalentes			\$4,032.78
Bancos				
V/ Pago de primera cuota de prestamo.				

Calculo de intereses:

$$\underline{18\%} = 1.5\% \text{ mensual}$$

$$\$ 100,000.00 * 1.5\% = \$1,500.00 \text{ intereses mensual}$$

12

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2010	PDA. 10			
	Gasto Financiero		\$1,500.00	
	Intereses	\$1,500.00		
	Cuentas por pagar		\$2,777.78	
	Partes relacionadas			
	Distribuidora BELICE			
	Retenciones Legales			\$570.00
	ISR No domiciliados (Art. 158 A C.)	\$375.00		
	IVA No domiciliados (Art. 54 A C. T.)	\$195.00		
	Efectivo y Equivalentes			\$3,707.78
Bancos				
V/ Pago de primera cuota de prestamo.				

A continuación se refleja las diferencias resultantes por la aplicación de la Legislación aplicable a dicha transacción.

	Registro según la empresa	Registro a precio de mercado	Diferencia
Gasto por intereses	\$2,024.20	\$1,500.00	\$524.20
Retenciones			\$0.00
IVA 13%	\$263.15	\$195.00	\$68.15
ISR	\$506.05	\$375.00	\$131.05

Para el cálculo de los intereses se ha de considerar la tasa del 18%, ya que la tasa del 24.5% excede el resultado de aplicar al préstamo la tasa promedio de intereses activa, mas cuatro puntos adicionales además de que se considera una operación entre sujetos relacionados. De acuerdo a lo establecido en el Art. 29 A núm. 14. A continuación se presenta el resultado del pago de las cuotas de abril a diciembre de 2010.

	Registro según la empresa	Registro a precio de mercado	Diferencia
Gasto por intereses	\$18,217.80	\$13,500.00	\$4,717.80
Retenciones			\$0.00
IVA 13%	\$2,368.31	\$1,755.00	\$613.31
ISR	\$4,554.45	\$3,375.00	\$1,179.45

En este caso se concluye que Distribuidora aprovecha la carga financiera generada por el Pago de intereses a Distribuidora Belice, situación que es contrarrestada por la retención a efectuarse introducida en las reformas de 2010.

Pago de Salarios de Terceros

El día 15 de abril Distribuidora paga \$ 30,000.00 en concepto de salarios a impulsadoras de los cuales el 50% del personal presta el servicio a Comercializadora.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. 11			
4/15/2010	Gasto de Venta		\$30,000.00	
	Sueldos y Salarios	\$30,000.00		
	Efectivo y Equivalentes			\$30,000.00
	Bancos			
	V/ Pago de salario a impulsadoras			
	TOTALES	\$30,000.00	\$30,000.00	\$30,000.00

En este caso la empresa Distribuidora aumenta los gastos incurridos en concepto de Sueldos lo que disminuye su base imponible.

Según lo establecido en el art. 29 A núm. 16 el 50 % de los salarios correspondiente a Comercializadora no son deducibles para el Impuesto Sobre la Renta ya que estos no son necesarios para la conservación de la fuente generadora de Distribuidora, a continuación se muestran las diferencias.

	Registro según la empresa	50% de Gastos deducibles	Diferencia
Gastos de ventas	\$30,000.00	\$15,000.00	\$15,000.00

El 50% de los gastos no deducibles se tendría que considerar como una cuenta por cobrar a Comercializadora dado que los gastos no corresponden en su totalidad a Distribuidora.

Pago de Servicios de Seguridad

El día 22 de abril Distribuidora paga \$ 10,000.00 en concepto de servicios de seguridad de los cuales el 25% corresponden a Industrial el 10% a Exportador y un 40% a Comercializadora.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
4/22/2010	PDA. 12			
	Gasto de Administración Seguridad	\$10,000.00	\$10,000.00	
	IVA Crédito Fiscal Efectivo y Equivalentes Bancos	\$11,300.00	\$1,300.00	\$11,300.00
	V/ Pago de CCf por servicio de seguridad			
	TOTALES	\$21,300.00	\$11,300.00	\$11,300.00

En este caso Distribuidora debe efectuar una distribución de los gastos entre las demás empresas del grupo, ya que del total de los gastos solo el 25% le corresponden como gastos deducibles, porque el 75% restante no ayudan a la generación de ingresos ni a la conservación de la fuente de Distribuidora; por lo que deberá emitir un Comprobante de Crédito Fiscal con el porcentaje del gasto que le corresponde a cada una de las empresas del grupo.

	Registro según la empresa	25% Distribuidora	25% Industrial	40% Comercializadora	10% Exportadora
Gastos de Admor	\$10,000.00	\$2,500.00	\$2,500.00	\$4,000.00	\$1,000.00
13% IVA	\$1,300.00	\$325.00	\$325.00	\$520.00	\$130.00

2.2.3 Determinación de resultados.

Como resultado de las operaciones realizadas durante el ejercicio 2010 Distribuidora, presenta los siguientes saldos:

Concepto	Debe	Haber
Efectivo y Equivalentes	\$870,382.15	
Inventario	\$157,704.52	
Inversiones Temporales	\$3,000.00	
Pagos anticipados	\$2,350.00	
Propiedad planta y equipo	\$58,113.90	
Cuentas por cobrar	\$698,404.25	
IVA Crédito Fiscal	\$4,550.00	
Depreciacion Acumulada		\$3,604.17
Cuentas por pagar		\$241,042.22
Impuestos por pagar		\$4,257.50
Intereses por pagar		\$136,800.00
Retenciones Legales		\$769.20
IVA Debito Fiscal		\$20,309.25
prestamos bancarios a largo		\$326,666.66
Capital social		\$799,887.50
Utilidades restringidas		\$38,800.00
Gastos de administración	\$69,828.37	
Gastos de venta	\$114,186.66	
Gastos financieros	\$54,375.60	
Costo de Venta	\$413,361.88	
Otros gastos	\$10,750.00	
Ventas		\$883,475.00
Otros Ingresos		\$1,395.83
TOTALES	\$2,457,007.33	\$2,457,007.33

Con las cifras expresadas anteriormente la empresa Distribuidora prepara su Estado de Resultados para el ejercicio 2010 que se presenta a continuación:

Distribuidora, S.A. de C.V.

Estado de Resultados del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2010

Cifras expresadas en dolares de los Estados Unidos de America

Ventas		\$883,475.00
Costo de Ventas		\$413,361.88
Utilidad Bruta		<u>\$470,113.12</u>
Gastos de Operación		\$238,390.63
Gastos de administración	\$69,828.37	
Gastos de venta	\$114,186.66	
Gastos financieros	\$54,375.60	
Utilidad de Operación		<u>\$231,722.49</u>
Otros gastos		\$10,750.00
Otros Ingresos		\$1,395.83
Utilidad antes de Reserva e		<u>\$222,368.32</u>
Reserva Legal		\$15,565.78
Utilidad Antes de Impuestos		<u>\$206,802.54</u>
Impuesto Sobre la Renta		\$51,700.63
Utilidad del Ejercicio		<u><u>\$155,101.90</u></u>

F. _____
Contador

F. _____
R. Legal

F. _____
Auditor

2.2.4 Conciliación fiscal

Es importante mencionar que estos son los resultados según los registros y la aplicación contable y tributaria de la empresa, pero muchas de las operaciones que ha desarrollado la empresa requieren conciliación fiscal por la mala aplicación de la legislación tributaria, tal como se ha desarrollado al final de cada registro contable, por lo que a continuación se presenta la conciliación fiscal.

DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V. (Compañía salvadoreña)	
Conciliación entre la Utilidad Contable y Fiscal para Fines del Impuesto sobre la Renta Art. 67 Lit. c) R.A.C.T. (Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)	
Concepto	2010
Utilidad neta del ejercicio antes de impuesto	205,315.84
Más - Gastos no deducibles	35,967.80
Más - Ingresos no declarados	40,177.50
Menos - Ganancia neta de capital	1,395.83
Utilidad fiscal sujeta a impuesto con tasa ordinaria según el Artículo 41 L.I.S.R.	280,065.31
Impuesto sobre la Renta del ejercicio	70,016.33
Más - Impuestos sobre la Ganancia de capital 10%	139.58
Total Impuesto sobre la Renta	70,155.91

A continuación se presenta un resumen de las cifras que fueron ajustadas:

Concepto	Empresa	Ajustadas	Diferencia
Gastos de Admon.	\$88,578.37	\$81,078.37	\$7,500.00
Gastos de venta	\$114,186.66	\$99,186.66	\$15,000.00
Gastos financieros	\$54,375.60	\$49,657.80	\$4,717.80
Otros gastos	\$10,750.00	\$2,000.00	\$8,750.00
Total gastos	\$267,890.63	\$231,922.83	\$35,967.80
Ventas	\$883,475.00	\$923,652.50	\$40,177.50

Gastos de Administración:

En la partida N° 13 podemos observar que Distribuidora debe efectuar una distribución de los gastos entre las demás empresas del grupo, ya que del total de los gastos solo el 25% \$2,500.00 le corresponden como gastos deducibles, porque el 75% \$7,500.00 restante no ayudan a la generación de ingresos ni a la conservación de la fuente de Distribuidora.

Gastos de Venta:

El día 15 de abril en la partida N° 12 Distribuidora paga \$ 30,000.00 en concepto de salarios a impulsadoras de los cuales el 50% del personal presta el servicio a Comercializadora en este caso la empresa Distribuidora aumenta los gastos incurridos en concepto de Sueldos lo que disminuye su base imponible.

Según lo establecido en el art. 29 A núm. 16 el 50 % \$15,00.00 de los salarios correspondiente a Comercializadora no son deducibles para el Impuesto Sobre la Renta ya que estos no son necesarios para la conservación de la fuente generadora de Distribuidora.

Gastos de Financieros:

En el registro contable N° 10 podemos observar que para el cálculo de los intereses se ha de considerar la tasa del 18%, ya que la tasa del 24.5% excede el resultado de aplicar al préstamo la tasa promedio de intereses activa, más cuatro puntos adicionales además de que se considera

una operación entre sujetos relacionados, dando como resultado \$524.20 deducidos demás. De acuerdo a lo establecido en el Art. 29 A núm. 14

Otros gastos:

En la partida N° 4 podemos observar que la empresa realizó una venta de un vehículo por debajo del costo dando como resultado \$8,750.00 de pérdida; y según lo establece el artículo 29-A inciso 6 de la ley del impuesto sobre la renta, las pérdidas que resultan de operaciones con partes vinculadas no serán deducibles, por lo tanto Distribuidora tendría que ajustar el precio de venta, considerando el valor de mercado que en este caso es el valor en libros del bien \$18,750.00 y de esta manera se elimina la pérdida en esta operación y se ajustan los otros gastos.

Ventas:

Entre los ingresos no declarados por la empresa se encuentran los ingresos provenientes de una venta al costo a un sujeto relacionado en la partida 1 por un valor de \$16,4717.50; más ingresos de \$23,760.00 no registrados en la partida 2, ya que se realizó una venta a sujeto relacionado por un valor debajo del costo considerando lo que establece el Artículo 29-A párrafo 10/ LISR que en ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados.

Conclusión:

Como resultado de la correcta aplicación de la legislación tributaria los resultados de la empresa varían significativamente y esto se ve reflejado principalmente en el incremento del pago del impuesto sobre la renta de \$51,700.63 a \$70,155.91 con un crecimiento de la carga tributaria de \$18,455.28 lo que representa un 35.70% de incremento; lo que demuestra una vez más que la manipulación de las operaciones realizadas entre sujetos relacionados puede disminuir o aumentar como en este caso la carga tributaria; por lo que es importante considerar todas las variables tanto financieras como tributarias al momento de realizar una operación con sujetos relacionados.

2.2.5 Procedimientos de auditoría a realizar en las transacciones con Partes relacionadas.

2.2.5.1 Cuestionario de control interno aplicado a las operaciones entre partes relacionadas.

A continuación se listan una serie de preguntas con el objetivo de conocer la estructura accionaria y organizativa de la empresa, así como indagar si la compañía lleva a cabo en sus operaciones transacciones con otras entidades que representan operaciones entre partes relacionadas.

PREGUNTA	COMENTARIO
1. ¿Quiénes son los Accionistas de la empresa?	
2. ¿Que porcentaje de participación poseen en el capital social cada accionista?	
3. ¿La empresa tiene inversiones en otras compañías?	
4. ¿La empresa forma parte de algún grupo empresarial?	
5. ¿Existen empresas relacionadas a la compañía ubicada en el exterior?	
6. ¿Existe algún funcionario que ejerza influencia significativa en la toma de decisiones?	
7. ¿Existe centralización en cuanto a negociaciones de compra a proveedores o de prestación de servicios?	

PREGUNTA	COMENTARIO
8. ¿Realiza transacciones con partes relacionadas (empresas que forman parte de la estructura accionaria o del mismo grupo empresarial)?	
9. En el caso de existir transferencias de bienes y/o servicios se tienen políticas preferenciales en cuanto a las condiciones de las transacciones?	
10. ¿Existen políticas y procedimientos para identificar y autorizar transacciones con partes relacionadas, así como para su registro y revelación en los estados financieros?	
11. ¿Hay influencias externas en el ambiente del negocio que afecten las operaciones con partes relacionadas de la empresa y su viabilidad como negocio en marcha?	
12. ¿Existe razón para preocuparse sobre la naturaleza del negocio de la entidad?	
13. ¿Se encuentra la gerencia bajo presiones significativas para informar determinados resultados financieros?	
14. ¿Quiénes son sus principales proveedores?	
15. ¿Quiénes son sus principales Clientes?	

PREGUNTA	COMENTARIO
16. Existen prestamos de efectivo entre compañías relacionadas?	
17. Existe cobro de intereses en los prestamos entre compañías relacionadas?	
18. ¿Existen reembolsos o reintegros por pago de servicios prestados o pagados entre compañía relacionadas?	
19. Existe revelación en los estados financieros de las operaciones efectuadas entre partes relacionadas?	
20. ¿Se ha presentado informe de operaciones con Sujetos Relacionados de conformidad a art. 124 A CT)	

2.2.5.2 Programa de auditoria

CLIENTE:

PERIODO A EVALUAR: _____

FECHA DE AUDITORIA: _____ **HECHO POR:** _____

Objetivo: Examinar que las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y la legislación tributaria. De acuerdo a lo establecido en el artículo 135 literal C del Código Tributario.

PROCEDIMIENTO	Ref.	Por.
a) Sostener una reunión inicial con la alta administración para determinar y/o identificar las partes relacionadas.		
b) Revisar los registros de accionistas para determinar los nombres de los principales accionistas y porcentaje de participación en el capital de la empresa.		
c) Revisar las actas de las reuniones de accionistas y Junta Directiva y otros registros legales en busca de acuerdos especiales con partes relacionadas.		
d) Indagar la existencia de algún funcionario de la empresa que ejerza influencia significativa en la toma de decisiones financieras.		
e) Obtener muestra de los bienes y servicios que la empresa intercambia, con sus partes relacionadas, y realizar comparación con transacciones entre partes independientes, identificando posibles diferencias entre el precio de transferencia y el precio de mercado.		

PROCEDIMIENTO	Ref.	Por.
<p>f) Realizar prueba selectiva de documentos que amparan la venta realizada a partes relacionadas ubicadas en el exterior de un producto específico comparándolo con el costo de adquisición reflejado en los documentos respectivos, con el objetivo de identificar posibles ventajas económicas a empresas ubicadas en el exterior.</p>		
<p>g) Obtener un detalle de los movimientos de las transacciones con partes relacionadas realizadas del período y totalizar el valor de dichas operaciones verificando que el monto de las transacciones sea inferior a \$ 571,429.00. Caso contrario verificar la presentación del formulario <i>F982 Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados</i></p>		
<p>h) Solicitar confirmaciones de saldos de cuentas por cobrar con partes relacionadas (preferiblemente a un 100 %). De existir diferencia realice integración de dichas diferencias y solicite explicación.</p>		
<p>i) Verificar la existencia de préstamos entre compañías relacionadas</p>		
<p>j) Comparar las condiciones existentes en los contratos con partes relacionadas con contratos celebrados con partes independientes.</p>		
<p>k) Verificar si existe cobro de intereses en los préstamos por cobrar y por pagar a partes relaciones verificando el cumplimiento de contrato respectivo.</p>		
<p>l) Verificar el pago de intereses a la empresa relacionada, comprobando además que se hayan declarado los intereses como rentas gravadas en el ejercicio de devengo</p>		

PROCEDIMIENTO	Ref.	Por.
<p>m) Verificar el pago de intereses a la empresa relacionada, comprobando además que se hayan declarado los intereses como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo</p>		
<p>n) Verificar que la tasa de interés cobrada no excediere al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales</p>		
<p>o) Solicitar confirmaciones de saldos de cuentas por pagar con partes relacionadas.</p>		
<p>p) Verifique que la compañía haya realizado e informado durante el mes de enero en forma detallada las retenciones efectuadas a sujetos relacionados ubicados en durante el ejercicio inmediato anterior.</p>		

2.2.5.3 Dictamen e informe fiscal.

De acuerdo a la publicación emitida el día 6 de mayo de 2011 por el ministerio de hacienda a través de la Oficina del Informe Fiscal, los formatos sugeridos del dictamen e informe fiscal, considerando las principales reformas tributarias aprobadas en diciembre de 2009, y las disposiciones vigentes del Código Tributario (62-A, 124-A, 135 LITS. C) Y F); las leyes tributarias, y sus Reglamentos. Para lo cual el Ministerio de Hacienda ha presentado los respectivos modelos de dictamen en informe fiscal que se detallan a continuación:

1. Formato sugerido de dictamen fiscal con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales con opinión de cumplimiento.

2. Formato sugerido de dictamen fiscal con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales con opinión de incumplimiento.
3. Formato sugerido de informe fiscal con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales con resultados de cumplimiento.
4. Formato sugerido de informe fiscal cuando el contribuyente no tiene operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales y existe opinión de cumplimiento.
5. Formato sugerido de informe fiscal cuando el contribuyente tiene operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales y existe opinión de incumplimiento.

Como parte del desarrollo del caso práctico se presenta dos tipos de informes:

El primero considerando que la empresa realiza operaciones con sujetos relacionados suponiendo que cumplió con todo lo establecido por las leyes tributarias y las normativas contables.

En el segundo que la empresa realiza operaciones con sujetos relacionados y suponiendo que presenta incumplimientos a las leyes tributarias.

2.2.5.3.1 Informe fiscal con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados con resultados de cumplimiento.

A continuación se ejemplifica un modelo de Informe Fiscal en el cual se ha considerado que la empresa realiza operaciones con sujetos relacionados suponiendo que cumplió con todo lo establecido por las leyes tributarias y las normativas contables.

Membrete del Contador Público

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos:

Párrafo de afirmación legal y técnica.

1. Emito el presente informe con base a lo dispuesto en el Título III, sección séptima, Arts. del 129 al 138 del Código Tributario y disposiciones aplicables de su Reglamento, y en relación con la auditoría que practicamos, conforme a Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario y sus respectivos Reglamentos vigentes, correspondientes al ejercicio impositivo que finalizó el 31 de diciembre de 2010, inclusive el balance general, el estado de resultados, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo que se acompañan de **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.** que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las transacciones efectuadas en el referido año, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de las leyes mencionadas y la información contenida en los anexos del 1 al 14, que se adjuntan.

Párrafo de alcance y procedimientos

2. Como parte de nuestro examen, planificamos la auditoría y evaluamos la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisamos la información y documentación adicional sobre una base selectiva preparada por **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**, que se adjunta al formulario carta presentación del

dictamen fiscal; verificamos esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que juzgamos técnicamente necesarios para poder expresar nuestra opinión, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría(NIA) emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador.

Dentro de los procedimientos que llevamos a cabo están los siguientes:

- 2.1 Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en los anexos del 1 al 4, 6 y7 adjunto al formulario carta presentación del dictamen fiscal. El anexo 6 contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de su depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, este último gasto se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en el anexo 1 referido; comprobando que son necesarias para la conservación o producción de las fuente generadora de rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.
- 2.2 Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente como agente de retención del Impuesto sobre la Renta, agente de retención y percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las cuales están contenidas en el anexo 2 agregada al formulario carta presentación del dictamen fiscal, no determinándose incumplimientos alas obligaciones que tiene el contribuyente.
- 2.3 Evaluamos la estructura organizativa, la relación de socios, accionistas, familiares y proveedores, y realizamos los procedimientos necesarios sobre la base de

pruebas selectivas de la evidencia proporcionada por **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**, para determinar la existencia 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; comprobando que existen operaciones de dicha naturaleza, las cuales han sido informadas a la Administración Tributaria en el plazo legal de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.

- 2.4 Revisamos sobre la base de pruebas selectivas, que los bienes y servicios adquiridos o utilizados por el contribuyente, así como los transados o prestados por éste, estuvieren debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos, utilizados y prestados respectivamente. Además examinamos la evidencia proporcionada por el contribuyente sobre los precios transados por los bienes y servicios, en las operaciones realizadas con los sujetos referidos en el párrafo 2.3., y su razonabilidad de acuerdo a precios de mercado según lo establecido en el Código Tributario; comprobando su apego a las disposiciones fiscales.
- 2.5 Revisamos en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación, sobre la base de pruebas selectivas las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta; y b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, anexos 3 y 4 respectivamente adjuntos al formulario carta de presentación del dictamen fiscal.
- 2.6 Revisamos sobre base de pruebas selectivas, las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado, inclusive aquéllas modificatorias por diferencias de impuesto, y verificamos que las mismas cumplen, en todos sus aspectos significativos las disposiciones fiscales.
- 2.7 Durante el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2010, la empresa no obtuvo incentivos fiscales, ni recibió resoluciones de las autoridades fiscales por

reintegro I.V.A. a exportador o pago indebido I.V.A.11

- 2.8 Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas que se describen en la Notas ya los estados financieros, adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, y las demás operaciones realizadas con los sujetos referidos en el párrafo 2.3 de este informe; comprobando su apego a las disposiciones fiscales.
- 2.9 Durante el período dictaminado el contribuyente realizó operaciones exentas y no sujetas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, aplicando la proporcionalidad del crédito fiscal de acuerdo al artículo 66 inciso primero de la Ley del Impuesto referido, por lo que se presenta el anexo 10 adjunto al formulario carta de presentación del dictamen fiscal.
- 2.10. La contribuyente no está sujeto a ninguna de las leyes de Impuestos Ad-valorem y Específicos que gravan las bebidas alcohólicas y cervezas, bebidas gaseosas simples y endulzadas o productos del tabaco.
- 2.11. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas el inventario físico al 31 de diciembre de 2010, los cálculos de su valoración conforme al método de valuación legal utilizado autorizado, su registro en libros de registros de control y libros contables del contribuyente; comprobando que a las diferencias por faltantes o sobrantes de inventarios, se les dio el tratamiento tributario regulado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Los valores examinados se relacionan en Nota a los estados financieros y en anexo 5 adjunto al formulario de carta de presentación del dictamen fiscal.
- 2.12. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas, la antigüedad de cuentas por cobrar a clientes, la provisión por incobrabilidad y los valores llevados a gasto por dicho concepto; comprobando su apego a las disposiciones de la Ley de

Impuesto sobre la Renta. Las cifras examinadas se describen en Nota a los estados financieros y anexo 7 adjunto al formulario de carta de presentación del dictamen fiscal.

2.13. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes.

2.14. No existen contingencias fiscales por litigios o recursos pendientes, ni por criterios fiscales utilizados diferentes a los emanados por la Administración Tributaria, de acuerdo a pruebas selectivas sobre evidencia proporcionada por el contribuyente.

2.15. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas que las operaciones durante el ejercicio dictaminado, se hayan registrado de conformidad a (marco de referencia de normas contables), según Nota a los estados financieros adjuntos a formulario de carta de presentación de dictamen fiscal.

(Párrafo de resultados)

3. Con base a los procedimientos desarrollados en los términos expuestos, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, hemos identificado, que **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.** cumplió en todos sus aspectos importantes con las disposiciones del Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes durante el ejercicio dictaminado.

(Párrafos de explicación)

4. La presentación razonable del balance general adjunto de **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**, al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2010, y los correspondientes estados

de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha de conformidad a Normas Internacionales de Información Financiera, incluyendo los anexos del 1 al 14 que se adjuntan al formulario carta de presentación del dictamen fiscal, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes durante el período dictaminado, son responsabilidad de la Gerencia de **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**

5. La información adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, se presenta de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos, y se incluye exclusivamente para efectos fiscales y no para efectos financieros, por consiguiente no constituyen información necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, resultados de operación, cambios en el patrimonio y de los flujos de efectivo.

Firma del auditor nombrado

Nombre y sello de auditor autorizado por
CVPCPA

Lugar y fecha

2.2.5.3.2 Informe fiscal cuando el contribuyente tiene operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales y existe opinión de incumplimiento.

En este segundo Formato se ejemplifica que la empresa realiza operaciones con sujetos relacionados y suponiendo que presenta incumplimientos a las leyes tributarias relacionado con cada uno de los supuestos desarrollados en el CASO 1.

(Membrete del Contador Público)

(Título)

***INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES POR
EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010***

(Destinatario)

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos:

(Párrafo de afirmación legal y técnica)

1. Emito el presente informe con base a lo dispuesto en el Título III, sección séptima, Arts. del 129 al 138 del Código Tributario y disposiciones aplicables de su Reglamento, y en relación con la auditoría que practicamos, conforme a Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta y el

Código Tributario y sus respectivos Reglamentos vigentes, correspondientes al ejercicio impositivo que finalizó el 31 de diciembre de 2010, inclusive el balance general, el estado de resultados, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo que se acompañan de **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.** que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las transacciones efectuadas en el referido año, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de las leyes mencionadas y la información contenida en los anexos del 1 al 14, que se adjuntan.

(Párrafo de alcance y procedimientos)

2. Dentro de los procedimientos que llevamos a cabo están los siguientes:
 - 2.1. Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en los anexos del 1 al 4, 6 y 7 adjunto al formulario carta presentación del dictamen fiscal. El anexo 6 contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de su depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, este último gasto se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en el anexo 1 referido; comprobando que son necesarias para la conservación o producción de las fuente generadora de rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles. Se comprobó que la empresa efectuó retiros de activos fijos a un precio menor del costo en operaciones con partes vinculadas, por lo tanto la pérdida obtenida en la transacción resulta ser no deducible de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - 2.2. Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la contribuyente como agente de retención del Impuesto sobre la Renta, agente de retención y percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las cuales están contenidas en el anexo 2 agregada al formulario carta presentación del dictamen fiscal, no determinándose incumplimientos a las obligaciones que tiene el

contribuyente.

2.3. Evaluamos la estructura organizativa, la relación de socios, accionistas, familiares y proveedores, y realizamos los procedimientos necesarios sobre la base de pruebas selectivas de la evidencia proporcionada por **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**, para determinar la existencia 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; comprobando que existen operaciones de dicha naturaleza, pero éstas no fueron informadas a la Administración Tributaria en el plazo legal de acuerdo a lo establecido en el Art. 124-A del Código Tributario.

2.4. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas, que los bienes y servicios adquiridos o utilizados por el contribuyente, así como los transados o prestados por éste, estuvieren debidamente registrados en la contabilidad y no hubieran sido recibidos, utilizados y prestados respectivamente. Además examinamos la evidencia proporcionada por el contribuyente sobre los precios transados por los bienes y servicios, en las operaciones realizadas con los sujetos referidos en el párrafo 2.3., y su razonabilidad de acuerdo a precios de mercado según lo establecido en el Código Tributario; comprobando que:

- i. Durante el ejercicio impositivo de 2010, se efectuó transferencias de bienes a parte relacionada; los precios de las mercancías se transaron a precios inferiores al de mercado incumplimiento a Art. 62-A del Código Tributario. La diferencia resultante aumenta el valor de la base imponible en \$40,177.50, cuyo impacto impositivo es de \$10,044.37, según número de anexo de hallazgos que se adjunta.
- ii. Durante el ejercicio impositivo de 2010, Distribuidora realizó pagos a cuenta de terceros, y los registro como gastos de la empresa, por lo que según el artículo 29-A, de La Ley del Impuesto Sobre La Renta los

gastos que no son necesarios para la conservación de la fuente, por lo tanto el gasto no deducible asciende a \$20,000.00, cuyo impacto impositivo es de \$5,000.00, según número de anexo de hallazgos que se adjunta.

2.5. Revisamos en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación, sobre la base de pruebas selectivas las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta; y b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, anexos 3 y 4 respectivamente adjuntos al formulario carta de presentación del dictamen fiscal; y se determinó que la empresa no efectuó los ajustes correspondientes a las cifras resultantes de la mala aplicación de la legislación tributaria.

2.6. Revisamos sobre base de pruebas selectivas, las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado, inclusive aquéllas modificatorias por diferencias de impuesto, y verificamos que las mismas cumplen, en todos sus aspectos significativos las disposiciones fiscales.

2.7. Durante el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2010, la empresa no obtuvo incentivos fiscales, ni recibió resoluciones de las autoridades fiscales por reintegro I.V.A. a exportador o pago indebido I.V.A.11

2.8. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas, los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas que se describen en las Notas 10 y 11 a los estados financieros, adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, y las demás operaciones realizadas con los sujetos referidos en el párrafo 2.3. de este informe; comprobando que:

- i. Durante el ejercicio impositivo de 2010, se dedujo intereses por préstamos

a una tasa superior que la tasa promedio activa del Sistema Financiero publicada por el Banco Central de Reserva de El Salvador más cuatro puntos adicionales, en operación realizada con compañía relacionada **Distribuidora Belice**, siendo el exceso no deducible por el monto de \$4,717.80 y su impacto impositivo de \$1,179.45, según número de anexo de hallazgos que se adjuntan. Incumplimiento a Art. 29-A, numeral 14, literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

- 2.9. Durante el período dictaminado el contribuyente realizó operaciones exentas y no sujetas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, aplicando la proporcionalidad del crédito fiscal de acuerdo al artículo 66 inciso primero de la Ley del Impuesto referido, por lo que se presenta el anexo 10 adjunto al formulario carta de presentación del dictamen fiscal.
- 2.10. La contribuyente no está sujeto a ninguna de las leyes de Impuestos Ad-valorem y Específicos que gravan las bebidas alcohólicas y cervezas, bebidas gaseosas simples y endulzadas o productos del tabaco.
- 2.11. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas el inventario físico al 31 de diciembre de 2010, los cálculos de su valoración conforme al método de valuación legal utilizado autorizado, su registro en libros de registros de control y libros contables del contribuyente; comprobando que a las diferencias por faltantes o sobrantes de inventarios, se les dio el tratamiento tributario regulado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Los valores examinados se relacionan en Nota a los estados financieros y en anexo 5 adjunto al formulario de carta de presentación del dictamen fiscal.
- 2.12. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas, la antigüedad de cuentas por

cobrar a clientes, la provisión por incobrabilidad y los valores llevados a gasto por dicho concepto; comprobando su apego a las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Las cifras examinadas se describen en Nota a los estados financieros y anexo 7 adjunto al formulario de carta de presentación del dictamen fiscal.

2.13. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes.

2.14. No existen contingencias fiscales por litigios o recursos pendientes, ni por criterios fiscales utilizados diferentes a los emanados por la Administración Tributaria, de acuerdo a pruebas selectivas sobre evidencia proporcionada por el contribuyente.

2.15. Revisamos sobre la base de pruebas selectivas que las operaciones durante el ejercicio dictaminado, se hayan registrado de conformidad a (marco de referencia de normas contables), según Nota a los estados financieros adjuntos a formulario de carta de presentación de dictamen fiscal.

(Párrafo de resultados)

3. Con base a los procedimientos desarrollados en los términos expuestos, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, hemos identificado, que **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**, cumplió en todos sus aspectos importantes con las disposiciones del Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes durante el ejercicio dictaminado, con excepción de los incumplimientos tributarios establecidos en los

párrafos 2.3, 2.4 y 2.8 que anteceden.

(Párrafos de explicación)

4. La presentación razonable del balance general adjunto de **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**, al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2010, y los correspondientes estados de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha de conformidad a (marco de referencia contable), incluyendo los anexos del 1 al 14 que se adjuntan al formulario carta de presentación del dictamen fiscal, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes durante el período dictaminado, son responsabilidad de la Gerencia de **DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.**

5. La información adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, se presenta de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos, y se incluye exclusivamente para efectos fiscales y no para efectos financieros, por consiguiente no constituyen información necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, resultados de operación, cambios en el patrimonio y de los flujos de efectivo.

Firma del auditor nombrado

Nombre y sello de auditor

Autorizado por

CVPCPA

Lugar y fecha

2.2.6 Informe de operaciones con sujetos relacionados.

De conformidad a lo establecido en el art. 124 A del Código Tributario los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares (\$571,429.00), deberán presentar un informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a través del formulario proporcionado por la Administración Tributaria, presentándolo a mas tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal.

NOTA: A continuación se ejemplifica la manera de informar acerca de las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas mediante el formulario f 982 Informe de operaciones con sujetos relacionados de acuerdo a la siguiente información:

Al 31 de diciembre de 2,010 Distribuidora, S.A. de C.V. efectuó las siguientes operaciones de compra y venta con su grupo empresarial, según el detalle siguiente.

EMPRESA	COMPRAS	VENTAS
Industrial, S.A. de C.V.	\$468,773.00	
Comercializadora, S.A. de C.V.		\$846,330.00
Exportadora, S.A. de C.V.		\$526,725.00
Distribuidora Panamá, S.A. de C.V.		\$425,500.00
Distribuidora Belice, S.A. de C.V.		\$225,000.00
TOTAL	\$468,773.00	\$2,023,555.00

Con esta información se procede a vaciar los datos en el formulario F982 como se muestra a continuación:

Informe de las operaciones llevadas a cabo por la empresa DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V. Con sus Partes Relacionadas



REPUBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERIORS

INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS

F982 V1

SEÑOR CONTRIBUYENTE
EL INFORME DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE
EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US \$

NUMERO DE INFORME	
10	3

SECCIÓN A - Identificación del Contribuyente Informante

2	IIT	0	6	1	4	-	0	8	0	4	8	4	-	1	0	1	-	1	7	EJERCICIO FISCAL						USE SOLO SI MODIFICA INFORME NUMERO DE INFORME	1									
																				DEL			AL													
																					DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO										
3	HOMBRE, RAZON SOCIAL O DENOMINACION																			0	4	01	01	2010	2	5	31	12	2010	4	6					
	DISTRIBUIDORA, S.A. DE C.V.																																			

SECCIÓN B - Detalle de Operaciones con Sujetos Relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regimenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales

20	HOMBRE RAZON SOCIAL O DENOMINACION	9	21	NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (si es domiciliado)																DOMICILIADO		CODIGO DE PAIS	CODIGO DE RELACION	CODIGO DE OPERACION	MONTO DE OPERACION	DETERMINACION DE PRECIO DE MERCADO																		
				SI	NO	APLICO CRITERIOS DE COMPARABILIDAD			EFECTUO AJUSTES																																			
						SI	NO	SI	NO																																			
20	INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.	9	21	0	6	1	4	-	2	0	0	0	0	2	-	0	0	1	-	1	1	22	X		5	23	3	24	3	4	25	200	1	26	468,773.00	2	27	X		0	28			6
20	COMERCIALIZADORA, S.A.	9	21	0	6	1	4	-	3	0	0	0	0	3	-	0	0	1	-	1	1	22	X		5	23	3	24	3	4	25	100	1	26	846,330.00	2	27	X		0	28			6
20	EXPORTADORA, S.A. DE C.V.	9	21	0	6	1	4	-	4	0	0	0	0	4	-	0	0	1	-	1	1	22	X		5	23	3	24	3	4	25	100	1	26	526,725.00	2	27			0	28			6
20	DISTRIBUIDORA PANAMA	9	21																			22	X	5	23	9642	3	24	3	4	25	100	1	26	425,500.00	2	27	X		0	28			6
20	DISTRIBUIDORA BELICE	9	21																			22	X	5	23	9349	3	24	3	4	25	100	1	26	225,000.00	2	27			0	28			6
20		9	21																			22		5	23		3	24		4	25		1	26		2	27			0	28			6
20		9	21																			22		5	23		3	24		4	25		1	26		2	27			0	28			6
20		9	21																			22		5	23		3	24		4	25		1	26		2	27			0	28			6

DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN EL PRESENTE INFORME SON EXPRESION FIEL DE LA VERDAD, POR LO QUE ASUMO LA RESPONSABILIDAD CORRESPONDIENTE

RONY NORBERTO MENJIVAR MARTINEZ
NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO

USO EXCLUSIVO DGII

FECHA, SELLO Y FIRMA DE RECEPCION

Nota: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de recuadro ORIGINAL: DGII COPIA: CONTRIBUYENTE

Código de operación 100 = ingreso

Código de operación 200 = egreso

Código de relación 3 = Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión o grupo empresarial

BIBLIOGRAFIA

LIBROS:

- ✓ **Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)**, Normas Internacionales de Contabilidad NIC 2003, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2003.
- ✓ **Asamblea Legislativa de El Salvador**. Año 2010. Recopilación de Leyes Tributarias. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.
- ✓ **Jovel, Roberto Carlos**. Año 2008. Imprenta Universitaria. Guía básica para elaborar trabajos de investigación.

TRABAJOS DE INVESTIGACION:

- ✓ **García Mejía, Alexander; Guardado López, Zoila Leticia; Orellana Cabrera, Ángel Elías**. Año 2010. "Análisis de los precios de transferencia y su relación con la tributación salvadoreña".
- ✓ **Martha Luisa Puente Esparza**. Año 2006. "Las Empresas Multinacionales en México y la Evasión en el Impuesto Sobre la Renta".
- ✓ **Juan David Barbosa Mariño**. Año 2005. " El régimen de precios de transferencia en Colombia un Análisis de su Desarrollo, del principio de Plena Competencia y de la Vinculación Económica".

DIRECCIONES ELECTRONICAS

- ✓ http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novidades/Publicaciones_y_Boletines/Tributarios

- ✓ http://www.deloitte.com/assets/DcomElSalvador/Local%20Assets/Documents/SV_NotaFiscal022010_ES.pdf

- ✓ <http://www.amchamsal.com/uploaded/content/category/2050523582.pdf>

- ✓ http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Guia_Tributaria/Paraisos_Fiscales.pdf

- ✓ <http://books.google.com.sv/books/precios de transferencia en el salvador>

ANEXOS

ANEXO 1: Resumen de la metodología utilizada

ANEXO 2: Conclusiones y recomendaciones de la investigación

ANEXO 3: Formatos de dictámenes e informe fiscal

ANEXO 1. Resumen de la metodología utilizada

1. Tipo de investigación y estudio

Este trabajo está desarrollado bajo un enfoque de tipo bibliográfico, pero dada la naturaleza del tema y del proceso que se siguió para llevar a cabo la investigación, esta adopta la forma de tipo descriptiva; ya que en el trabajo se describen las distintas regulaciones tributarias y normativa contable que se encuentran vigentes y le son aplicables a las operaciones realizadas entre empresas que forman parte de un grupo empresarial, es por ello que no se determinó un universo ni una muestra para efectos de estudio, sin embargo se llevo a cabo una investigación de campo en la que se conto con la colaboración de la empresa Distribuidora y su grupo empresarial (Inicialmente se tomaría en cuenta la información proporcionada por IE NETWORKS e INGENIEROS ELECTRICISTAS, pero debido a la naturaleza de sus operaciones no eran aplicables al tema objeto de estudio); así como con la colaboración de las asesorías profesionales de los docentes especializados en el área de legislación tributaria y contable asignados por la Escuela de contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, dicha información fue de utilidad ya que se utilizó como una guía en el desarrollo de la investigación.

2. Problema observado

En la actualidad se ha observado deficiencias en la oportuna aplicación de las leyes y sus respectivos reglamentos en lo que se refiere al tratamiento de las operaciones que realizan entre partes relacionadas, como un insumo para la generación de información fiable y oportuna.

La falta de marco de referencia que oriente al estudiante, al profesional de contaduría pública y empresario en el tratamiento contable y tributario de las operaciones que se realizan entre empresas que forman parte de grupo empresarial conforme a lo establecido en la normativa tributaria vigente a partir del año 2010.

3. Objetivos de la investigación

Indagar sobre la normativa técnica y contable que le es aplicable a las operaciones que realizan entre partes relacionadas y la forma de registro de las mismas operaciones y de esa forma contribuir al conocimiento del estudiante de la carrera de contaduría pública y al empresario, con la creación de un marco de referencia que sirva como una orientación a los diferentes usuarios; basado en normativa tributaria y técnica vigente.

4. Utilidad social

El desarrollo de esta investigación ayudara a establecer un punto de referencia no solo para el estudiante en contaduría pública en su proceso de formación, aprendizaje y su compromiso de estar involucrado y actualizarse de acuerdo a los cambios que van surgiendo en normativa técnica y legislación vigente, sino también para los profesionales de la contaduría pública que prestan sus servicios a empresas que realizan operaciones entre partes relacionadas; y por otra parte contribuirá al empresario de forma tal que podrá conocer el correcto tratamiento de las operaciones que realizan sus compañías con partes relacionadas y de esa forma no incurrir en faltas que le sean acreedores de multas.

5. Unidades de observación

En el desarrollo de esta investigación no se establecieron unidades de observación debido al tipo de investigación que se desarrolló, siendo esta de tipo bibliográfica.

6. Técnicas empleadas

Para el desarrollo de la investigación se utilizó las fuentes bibliográficas contenidas en herramientas como libros de texto, normativas, leyes, tesis, información de internet; así como la orientación de profesionales especializados en materia tributaria y contable.

Además se realizaron entrevistas a personal clave de Distribuidora y su grupo empresarial, es importante mencionar que debido a la naturaleza y a lo confidencial de la información solo se pudieron realizar dos entrevistas.

A continuación se presentan las fichas bibliográficas obtenidas de la investigación bibliográfica, así como las entrevistas realizadas.

6.1 Fichas bibliográficas.

Ficha bibliográfica

N° 1

- **Nombre del autor:** Luis Vásquez López.
- **Título del libro:** Código Tributario.
- **Editorial:** Lis.
- **País en el que fue impreso:** El Salvador.
- **Año de publicación:** 2010.
- **Número de edición:** 17ª Edición.
- **Número total de páginas:** 175.
- **Resumen sobre lo que trata la fuente consultada:** Este Código trata sobre un marco jurídico tributario unificado en el cual se regula la relación entre el contribuyente y el fisco; lo cual permite garantizar los derechos y obligaciones de ambas partes, para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias y facilite el control por parte de la Administración Tributaria hacia el contribuyente, con lo que se logra el cumplimiento de los objetivos de parte del Estado en materia de recaudación.

Elaborada por:

- **Nombre del autor:** Luis Vásquez López.
- **Título del libro:** Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- **Editorial:** Lis.
- **País en el que fue impreso:** El Salvador.
- **Año de publicación:** 2010.
- **Número de edición:** 17ª Edición.
- **Número total de páginas:** 43.
- **Resumen sobre lo que trata la fuente consultada:** En esta ley el autor compila las regulaciones que tratan sobre el impuesto que va dirigido hacia el ingreso por parte del contribuyente ya sea que este provenga de diferentes fuentes, y que así mismo el pueda estimar el respectivo impuesto sobre las bases que la Administración Tributaria le ofrece, tomando en cuenta ciertas consideraciones como las exenciones, gastos, tasas y demás factores que con llevan a la imposición de una tasa adecuada para el respectivo impuesto generado de las distintas operaciones que realiza el contribuyente.

Elaborada por:

- **Nombre del autor:** Luis Vásquez López.
- **Título del libro:** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- **Editorial:** Lis.
- **País en el que fue impreso:** El Salvador.
- **Año de publicación:** 2010.
- **Número de edición:** 17ª Edición.
- **Número total de páginas:** 39.
- **Resumen sobre lo que trata la fuente consultada:** Esta ley trata sobre el impuesto que grava la actividad comercial, ya que debido a la naturaleza propia de la misma que se desarrolla en un ambiente vulnerable a cambios, y puede presentarse en diferentes modalidades ya sea como una prestación de servicios o a la transferencia de un bien mueble, un intangible, etc. En ella se incorpora diferentes escenas o modalidades en que puede surgir un hecho generador para dicho impuesto, por lo que trata sobre el tratamiento que debe de dársele cuando este surge.

Elaborada por:

- **Nombre del autor:** Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- **Título del libro:** Normas Internacionales de Información Financiera.
- **Año de publicación:** 2003.
- **Resumen sobre lo que trata la fuente consultada:** Este conjunto de normas trata sobre la armonización entre las regulaciones, las normas contables y los procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros, con el objetivo de suministrar información que sea de utilidad para la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios de los estados financieros.

Elaborada por:

- **Título del libro:** Normas Internacionales de Auditoría.
- **Año de publicación:**
- **Resumen sobre lo que trata la fuente consultada:** Este conjunto de normas trata sobre regulaciones que el auditor posee a l momento de llevar a cabo una determinada auditoría, desde la etapa inicial como lo constituye la planeación de la auditoría, y todas las fases hasta la ejecución, y como resultado de la misma realizar el informe de auditoría, el cual constituye un elemento valorativo de alto grado para la administración de las empresas, así como los demás usuarios ya sean internos o externos.

Elaborada por:

6.2 Entrevistas.

Entrevista N° 1: Realizada a Gerente de Distribuidora

1. ¿Cuántas empresas conforman el grupo?

El grupo está conformado por cinco empresas, de las cuales dos están ubicadas en el exterior, específicamente en Belice y Panamá.

2. ¿Cuáles son las actividades de cada una de las empresas del grupo?

Las empresas están destinadas a las siguientes actividades:

Se cuenta con la empresa dedicada exclusivamente a la producción.

Existe una empresa dedicada a la distribución de productos, dentro de los que se encuentran los producidos por la empresa Industrial.

Existe una empresa que hace la función de Subdistribuidora, la cual comercializa únicamente productos adquiridos de la empresa Distribuidora.

Además se encuentra con la empresa dedicada a la Exportación, la cual trabaja de acuerdo a los pedidos realizados por clientes del exterior y las realizadas por las dos empresas pertenecientes al grupo ubicadas en Belice y Panamá.

Así también se cuenta con las empresas ubicadas en Belice y Panamá las cuales reciben el producto directamente de la empresa Exportadora.

3. ¿Conoce las regulaciones tributarias aplicables a las operaciones entre partes relacionadas?

Actualmente no se ha realizado un estudio específico acerca de las regulaciones aplicables a dichas operaciones.

4. ¿Cómo se determina el precio en las operaciones de: ventas de bienes, venta de activos entre las empresas que conforman el grupo?

Para el caso de la venta de mercadería, actualmente se realiza al costo.

En el caso de los servicios básicos el pago se realiza a través de la empresa Distribuidora, y esta a su vez se encarga de realizar el cobro correspondiente a las empresas miembros del grupo, mediante un porcentaje previamente definido.

La venta de Activos entre compañías rara vez ocurre. En el caso de existir se llevaría a cabo de acuerdo a instrucciones de la Gerencia.

5. ¿El inmueble donde están las instalaciones de las empresas es propio o arrendado?

El inmueble está a nombre de la empresa Distribuidora.

6. ¿La empresa dueña del inmueble cobra alquiler de las instalaciones?

Distribuidora cobra un determinado valor en concepto de alquiler a las demás empresas miembros del grupo.

7. ¿Cómo se distribuyen los gastos de energía, agua, teléfonos, seguridad y otros?

Distribuidora cobra un determinado valor en concepto de alquiler a las demás empresas miembros del grupo.

8. ¿Existen préstamos entre compañías?

No existen préstamos entre compañías.

9. ¿Qué tasa de interés se toma de referencia para el cobro de intereses?

10. ¿Qué tipo de operaciones se realizan con las empresas del exterior?

Exportación de productos.

11. ¿Se realizan liquidaciones de pasivos a cuenta de otras empresas que conforman el grupo?

No existe la liquidación de pasivos ajenos a las adquiridas por cada entidad.

12. ¿Esta individualizado el personal para cada una de las empresas?

El personal de cada empresa esta adecuadamente asignado, sin embargo existe áreas en las que el personal se le asignan funciones a manera de cubrir las necesidades del grupo en general, dicha carga es asignada a una sola empresa.

Entrevista N° 2: Realizada a personal del área contable de Distribuidora

1. ¿Conoce las Reformas Tributarias de finales del año 2009?

Si.

2. ¿Ha recibido capacitaciones sobre las Reformas Tributarias de finales del año 2009?

No.

3. ¿Conoce las nuevas regulaciones aplicables a las operaciones entre partes relacionadas?

Si.

4. ¿Mencione las regulaciones aplicables a las operaciones entre partes relacionadas?

La determinación de precios, la obligación de presentar informe con sujetos relacionados, obligación de conservar pruebas de las operaciones entre partes relacionadas.

5. ¿A qué se refiere con la determinación de precios?

Que la empresa debe considerar el precio utilizado en las transacciones con sujetos no relacionados para poder establecer el precio de transferencia entre partes relacionadas.

6. ¿Sabe que las pérdidas resultantes de las operaciones entre partes relacionadas no son deducibles?

No.

7. ¿Tiene conocimiento si la empresa realizara estudio de precios de transferencia?

No.

8. ¿Sabe que es un estudio de precios de transferencia?

No.

ANEXO 2 : Conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Conclusiones

- El crecimiento de las transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas nacional como internacionalmente da origen a la necesidad de regular que las operaciones entre partes relacionadas se lleven a cabo bajo las mismas condiciones en que se realizan las operaciones llevadas a cabo con partes independientes; es por ello que surgen una serie de modificaciones incorporadas en las distintas leyes tributarias puestas en vigencia a partir del año 2010.
- La normativa tributaria sobre Precios de Transferencia (PT) buscan evitar que empresas vinculadas o relacionadas (casa matriz y filiales, por ejemplo) influyan de forma significativa en los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de forma tal que, aumenten sus costos o deducciones, o disminuyan sus ingresos gravables, con ello afectando la recaudación fiscal del país.
- Las regulaciones de las operaciones entre partes relacionadas hacen hincapié en que las operaciones se realicen a valor de mercado, sin embargo no obliga a obtener y conservar un estudio de precios de transferencia para soportar las operaciones con partes relacionadas.
- Un estudio de precios de transferencia permite identificar si las operaciones están dentro del marco normativo o identificar riesgos. Además brinda insumos para hacer planificación de las operaciones y su incidencia tributaria.
- Que la Dirección General de Impuestos Internos, sector privado y profesional de Contaduría pública aún se encuentran en desarrollo con relación a la aplicación de la normativa aplicable a las operaciones entre partes relacionadas, esto debido a que dicha figura se encuentra en constantes cambios, lo que ocasiona que los profesionales no se acostumbren a un cambio cuando ya existe nuevas modificaciones.

Recomendaciones

- Se hace necesario esperar que la Administración Tributaria de a conocer los parámetros para establecer cuáles serán las peculiaridades con las que se desarrollará el principio de plena competencia en El Salvador, los criterios de vinculación, de comparabilidad, ajustes, y en general el régimen de precio de transferencia.
- Considerando el hecho que la Administración Tributaria sigue capacitando a su personal en Precios de Transferencia, desarrollando guías y reglamentos, es importante tener presente el tema de Precios de Transferencia para toma de decisiones por parte de los contribuyentes con el objetivo de evitar consecuencias a futuro, por ejemplo: pérdida de beneficios por falta de planeación, no deducibilidad de los costos y gastos relacionados con operaciones con partes relacionadas, créditos fiscales importantes, problema de doble tributación, sanciones al tener que pagar actualización, recargos y multas, dificultad para justificar resultados negativos que no sean causados por precios de transferencia.

ANEXO 3 Formatos de dictámenes e informe fiscal

Formato Sugerido De Dictamen Fiscal Con Opinión De Cumplimiento

(Membrete del Contador Público)

(Título)

***Dictamen De Auditor Independiente Para Propósitos Fiscales Por El Ejercicio
Terminado El 31 De Diciembre De 2010.***

(Destinatario)

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos:

(Párrafo de introducción)

1. Hemos examinado el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente), con Número de Identificación Tributaria, de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos Reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el de de20. La presentación razonable del balance general adjunto de (Nombre del contribuyente) al 31 de diciembre de 20 ___ y los correspondientes estado de resultados, cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad a (marco de referencia de normas contables) incluyendo los anexos del 1 al ___ que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas son responsabilidad de la administración de (Nombre del contribuyente). Nuestra responsabilidad consiste en expresar opinión sobre el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente). Basados en nuestro examen.

(Párrafo de alcance)

2. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador. Por consiguiente incluyó el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente), de las obligaciones antes indicadas. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias, incluyendo la verificación de existencia de operaciones realizadas 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. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para emitir nuestra opinión. Nuestro examen no proporciona una determinación o resolución legal sobre el cumplimiento de (Nombre del contribuyente) con las obligaciones tributarias especificadas en el primer párrafo de este dictamen.

(Párrafo de opinión)

3. En nuestra opinión (Nombre del contribuyente) cumplió, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el año terminado al 31 de diciembre de 20__.

(Párrafos de énfasis o explicación)

4. Reflejar el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales y sustantivas.
5. Este dictamen es sólo para información del Ministerio de Hacienda, y de (Nombre del contribuyente), y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Firma del auditor

Nombre y sello de auditor autorizado por

CVPCPA

Lugar y Fecha

Formato Sugerido De Dictamen Fiscal Con Opinión De Incumplimiento

(Membrete del Contador Público)

Dictamen De Auditor Independiente Para Propósitos Fiscales Por El Ejercicio Terminado El 31 De Diciembre De 2010.

(Destinatario)

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos:

(Párrafo de introducción)

1. Hemos examinado el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente), con Número de Identificación Tributaria, de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos Reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el de de20. La presentación razonable del balance general adjunto de (Nombre del contribuyente) al 31 de diciembre de 20 __ y los correspondientes estado de resultados, cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad a (marco de referencia de normas contables) incluyendo los anexos del 1 al __ que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas son responsabilidad de la administración de (Nombre del contribuyente). Nuestra responsabilidad consiste en expresar opinión sobre el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente). Basados en nuestro examen.

(Párrafo del alcance)

2. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador. Por consiguiente incluyó el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente), de las obligaciones antes indicadas. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias, incluyendo la verificación de existencia de operaciones realizadas 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. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para emitir nuestra opinión. Nuestro examen no proporciona una determinación o resolución legal sobre el cumplimiento de (Nombre del contribuyente) con las obligaciones tributarias especificadas en el primer párrafo de este dictamen.

(Párrafo explicativo de incumplimientos)

3. Como resultado de nuestro examen, hemos identificado que (Nombre del Contribuyente) ha incurrido en incumplimientos a las obligaciones referidas en el primer párrafo, los cuales son detallados a continuación:

Ejemplo:

Incumplimientos sustantivos:

a) Ley de Impuesto sobre la Renta:

- I. En operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios, con regímenes preferentes, de baja

nula tributación o paraísos fiscales:

- i.* Durante el ejercicio impositivo de 20____, se dedujo el costo de importación de mercancía a precios superiores al de mercado, en operaciones realizadas con su proveedor relacionado (XX), el exceso no deducible es por el valor de (\$\$), cuyo impacto impositivo es de (\$\$), de acuerdo a número de procedimiento en informe fiscal y número de anexo de hallazgos que se adjuntan.

- ii.* Durante el ejercicio impositivo de 20____, se dedujo intereses por préstamos a una tasa superior que la tasa promedio activa del Sistema Financiero publicada por el Banco Central de Reserva de El Salvador más cuatro puntos adicionales, en operación realizada con compañía relacionada (XX), siendo el exceso no deducible por el monto de (\$\$) y su impacto impositivo de (\$\$), según número de procedimiento en informe fiscal y número de anexo de hallazgos que se adjuntan.

- iii.* Durante el ejercicio impositivo de 20____, se dedujo primas de seguros, cuya suma contratada excedió en tres veces al patrimonio o capital contable de (Nombre de Contribuyente), en operación realizada con compañía de seguros relacionada (XX), siendo el exceso no deducible por el monto de (\$\$), cuyo impacto impositivo es de (\$\$), de acuerdo a número de procedimiento en informe fiscal y número de anexo de hallazgos que se adjuntan.

Incumplimientos formales:

a) Código Tributario:

- I.* En operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales:

- i. No se presentó a la Administración Tributaria el informe regulado en el artículo 124-A para el ejercicio impositivo de 20___, habiendo realizado operaciones con sujetos relacionados, de acuerdo a número de procedimiento en informe fiscal y número de anexo de hallazgos que se adjuntan.

(Párrafo de Opinión)

4. En nuestra opinión, (Nombre del contribuyente) cumplió en todos los aspectos importantes, Con las obligaciones referidas en el primer párrafo, por el año terminado el de ___de 20___, excepto por los incumplimientos expresados en el párrafo precedente, correspondientes al ejercicio dictaminado.
5. Este dictamen es sólo para información del Ministerio de Hacienda, y de (Nombre del contribuyente), y no puede ser utilizado para otros propósitos

Firma del auditor

Nombre y sello de auditor autorizado por

CVPCPA

Lugar y Fecha

**Formato Sugerido De Informe Fiscal Cuando El Contribuyente No Tiene Operaciones Con
Sujetos Relacionados Y Paraísos Fiscales Y Existe Opinión De Cumplimiento**

(Membrete del Contador Público)

(Título)

***INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS
FISCALES POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE
2010***

(Destinatario)

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos:

(Párrafo de afirmación legal y técnica)

1. Emito el presente informe con base a lo dispuesto en el Título III, sección séptima, Arts. del 129 al 138 del Código Tributario y disposiciones aplicables de su Reglamento, y en relación con la auditoría que practicamos, conforme a Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario y sus respectivos Reglamentos vigentes, correspondientes al ejercicio impositivo que finalizó el 31 de diciembre de 20____, inclusive el balance general, el estado de resultados, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo que se acompañan de (Nombre del Contribuyente) que reflejan las cifras acumuladas y

efectos netos de las transacciones efectuadas en el referido año, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de las leyes mencionadas y la información contenida en los anexos del 1 al ___, que se adjuntan.

(Párrafo de alcance y procedimientos)

Los párrafos son iguales al formato sugerido de informe fiscal con opinión de cumplimiento, desarrollados en el caso 2 en el punto 2.1.5.3 del cuerpo salvo por las modificaciones siguientes:

- 2.3 Evaluamos la estructura organizativa, la relación de socios, accionistas, familiares y proveedores, y realizamos los procedimientos necesarios sobre la base de pruebas selectivas de la evidencia proporcionada por (Nombre del Contribuyente), para determinar la existencia 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; comprobando que no existen operaciones de dicha naturaleza.
- 2.4 Revisamos sobre la base de pruebas selectivas, que los bienes y servicios adquiridos o utilizados por el contribuyente, así como los transados o prestados por éste, estuvieren debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos, utilizados y prestados respectivamente.
- 2.8 Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas que se describen en las Notas y a los estados financieros, adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal; comprobando su apego a las disposiciones fiscales.

(Párrafo de resultados)

3. Con base a los procedimientos desarrollados en los términos expuestos, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, hemos identificado, que (Nombre del Contribuyente) cumplió en todos sus aspectos importantes con las disposiciones del Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes durante el ejercicio dictaminado.

(Párrafos de explicación)

4. La presentación razonable del balance general adjunto de (Nombre del Contribuyente), al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20___, y los correspondientes estados de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha de conformidad a (marco de referencia contable), incluyendo los anexos del 1 al ___ que se adjuntan al formulario carta de presentación del dictamen fiscal, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos Reglamentos vigentes durante el período dictaminado, son responsabilidad de la Gerencia de (Nombre del Contribuyente).
5. La información adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, se presenta de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos, y se incluye exclusivamente para efectos fiscales y no para efectos financieros, por consiguiente no constituyen información necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, resultados de operación, cambios en el patrimonio y de los flujos de efectivo.

Firma del auditor nombrado

Nombre y sello de auditor

autorizado por

CVPCPA

Lugar y fecha