

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



"GUÍA METODOLÓGICA PARA EL PROFESIONAL EN CONTADURÍA PÚBLICA SOBRE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN TRANSACCIONES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS INTRAGRUPOS ENTRE PARTES RELACIONADAS DE ACUERDO A NORMATIVA TÉCNICA Y LEGAL APLICABLE"

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

MAZARIEGO MEJÍA, RUBÉN EDUARDO
NAVARRETE FLORES, ISAMAR CAROLINA
ORANTES DURÁN, CARLOS ALBERTO

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

SEPTIEMBRE, 2016

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Licenciado José Luis Argueta Antillón
Secretaria	:	Doctora Ana Leticia Zavaleta de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licenciado Nixon Rogelio Hernández
Secretaria Facultad de Ciencias Económicas	:	Licenciada Vilma Marisol Mejía Trujillo
Director de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciada María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador del seminario	:	Licenciado Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Asesor Director	:	Máster Edgar Ulises Mendoza
Jurado Examinador	:	Máster Edgar Ulises Mendoza Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón Licenciado José David Avelar

SEPTIEMBRE, 2016
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

A Dios todo poderoso por todas las bendiciones que me ha proporcionado, por darme sabiduría cada momento de mi vida y por darme el privilegio de ser hijo suyo. A mis padres Cecilia Esmeralda Mejía de Mazariego y Rubén Eleazar Mazariego Argueta que con esfuerzo y dedicación me han apoyado incondicionalmente. A mis hermanos Daniel Francisco Mazariego Mejía y Ernesto Alexander Mazariego Mejía por siempre instruirme con sus conocimientos a lo largo de mi carrera académica. A mis tíos Gerson Moisés Argueta, Renso Edgardo Cortez y Julio Francisco Mendoza por su apoyo incondicional durante mi carrera profesional. A mis amigos Carlos Orantes e Isamar Navarrete, parte del equipo de investigación por su ayuda con sus conocimientos y enseñanzas durante la carrera profesional. A la Universidad de El Salvador y todos los docentes y especialistas de la Facultad de Ciencias Económicas que han sido mi guía, con su esfuerzo y dedicación me han forjado como profesional con cada una de sus invaluable enseñanzas.

Rubén Eduardo Mazariego Mejía

Agradezco profundamente a Dios porque todo lo hemos recibido de su amor, por guiarme y brindarme la sabiduría a lo largo de mi formación académica; a mi madre Elia Flores y a mi padre Antonio Navarrete a quienes agradezco el apoyo incondicional que me han brindado siempre en el cumplimiento de mis metas, lo cual ha sido muestra de su gran sacrificio y amor hacia mi persona, a Carlos y Rubén por el trabajo en equipo y apoyo incondicional, así como a mis hermanos, amigos y maestros que me han brindado su apoyo incondicional; finalmente agradezco a todos los catedráticos de la facultad de Ciencias Económicas por contribuir en mi formación profesional.

Isamar Carolina Navarrete Flores

Dedico mi trabajo y mi esfuerzo en principio a Dios nuestro padre celestial, quien me ha dado las capacidades necesarias para hoy poder encontrarme en esta etapa de mi vida y por quien y para quien vivo principalmente. Agradezco a mis padres, a mi hermano y a cada una de las personas importantes en mi vida, cada cual en algún momento me ha dado aliento y regalado inspiración para siempre buscar superar mis propios límites. Agradezco a mis docentes, quienes compartieron su conocimiento técnico y sus experiencias, que han aportado en mi formación académica como profesional y como persona.

Carlos Alberto Orantes Durán

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPITULO I: MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL	1
1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Antecedentes de los precios de transferencia a nivel mundial	1
1.1.1.1 La Organización para el Desarrollo Económico (OCDE)	3
1.1.1.2 Países con regulaciones de precios de transferencia	4
1.1.2 Antecedentes de precios de transferencia en El Salvador	5
1.2 Definiciones	8
1.3 Normativa técnica de los precios de transferencia	10
1.4 Grupo empresarial y los servicios intragrupo	13
1.4.1 Grupo empresarial	13
1.4.2 Servicios intragrupo	14
1.4.2.1 Aspectos generales	14
1.4.2.2 Análisis de los servicios intragrupo	17
1.4.2.2.1 Determinar si el servicio fue realmente prestado	17
1.4.2.2.2 Determinar si la remuneración pagada o cobrada por el servicio es a precio de mercado	18
1.5 Metodología utilizada en la determinación de precio de transferencia (Arm's Length)	18
1.5.1 Métodos tradicionales	19
1.5.1.1 Método del precio comparable no controlado	19
1.5.1.2 Método del precio de reventa (Resale Price Method)	19
1.5.1.3 Método de costo más margen (Cost Plus Method)	20
1.5.2 Métodos no tradicionales	21
1.5.2.1 Método de división del beneficio de la transacción (Profit Split Method)	21
1.5.2.2 Método del margen neto de la transacción (Net Margin Method)	21
1.5.2.3 Bases de datos comparables utilizadas para la determinación de precios de transferencia	22
1.6 Marco legal	24
1.6.1 Obligaciones del contribuyente en materia de precios de transferencia en transacciones entre sujetos relacionados establecidas en el Código Tributario y su reglamento	24

1.6.2	Sujetos Relacionados	25
1.6.3	Criterios de comparabilidad y eliminación de diferencias	27
1.6.4	Informe de operaciones con sujetos relacionados	28
1.6.5	Conservación de documentación, información y pruebas	29
1.6.6	Obligaciones del auditor fiscal en materia de precios de transferencia	29
1.6.7	Obligaciones en materia de precios de transferencia para los contribuyentes establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.	30
1.6.8	La materialización desde el punto de vista de la efectiva prestación de un servicio	31

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO **32**

2.1	Tipo de investigación y estudio	32
2.1.1	Tipo de investigación	32
2.1.2	Tipo de estudio	32
2.2	Unidad de análisis	32
2.3	Universo y muestra	33
2.3.1	Universo	33
2.3.2	Muestra	33
2.4	Técnicas e Instrumentos de investigación	34
2.4.1	Técnicas de investigación	34
2.4.2	Instrumento de investigación	35
2.5	Procesamiento de la información	35
2.6	Análisis e interpretación de los datos procesados	36
2.7	Diagnóstico de la investigación	36
2.7.1	Identificación de la problemática	36
2.7.2	Apropiado tratamiento de precios de transferencia	39
2.7.3	Necesidad de la propuesta para el tratamiento de precios de transferencia	41

CAPÍTULO III. PROPUESTA DE GUÍA METODOLÓGICA PARA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN TRANSACCIONES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS INTRAGRUPO ENTRE PARTES RELACIONADAS **42**

3.1	Objetivo de la guía	42
3.2	Fundamento legal	42

3.3	Fundamento Técnico	42
3.4	Definiciones	42
3.6	Contenido	43
3.6.1	Análisis de vinculación según supuesto establecidos en el Código Tributario de El Salvador	43
3.6.2	Análisis de comparabilidad	59
3.6.3	Ajustes para eliminación de diferencias	65
3.6.4	Metodología para la determinación de precios de transferencia	67
3.6.4.1	Selección del método para determinación de precios de transferencia	67
3.6.4.2	Métodos Tradicionales basados en las operaciones	70
3.6.4.2.1	Método del precio libre comparable	71
3.6.4.2.2	Método del precio de reventa	75
3.6.4.2.3	Método del coste incrementado	80
3.6.4.3	Métodos No Tradicionales basados en el resultado de las operaciones	83
3.6.4.3.1	Método del margen neto operacional	84
3.6.4.3.2	Método de la Distribución del Resultado	96
3.6.5	Casos Prácticos	99
3.6.6	Obligaciones tributarias de los contribuyentes	144
3.6.7	Obligaciones tributarias del auditor fiscal	145
CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		146
4.1	Conclusiones	147
4.2	Recomendaciones	148
BIBLIOGRAFIA		149
ANEXOS		153

ÍNDICE DE FIGURAS Y TABLAS

INDICE DE FIGURAS

Figura N° 1:	Países con regulaciones de precios de transferencia por periodo de adopción	05
--------------	---	----

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1:	Normativa técnica relacionada con precios de transferencia	10
-------------	--	----

RESUMEN EJECUTIVO

Ante la identificación de áreas de mejora demandadas por los profesionales en contaduría pública, se encuentra la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo como una de las principales y considerando además el alto grado de trascendencia de la misma, producto de algunas de las recientes reformas al Código Tributario. En respuesta a la necesidad de actualización por parte de los profesionales, se realizó esta investigación que tiene la finalidad de determinar la cantidad de material bibliográfico práctico existente, así como de proporcionar una propuesta que oriente al profesional en esta área especializada de impuestos.

En tal sentido el objetivo final es la creación de una guía metodológica de consulta practica y sencilla para el aprendizaje en la determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable que contribuya a la educación continuada y el conocimiento en el área de impuestos a los profesionales en contaduría pública.

La investigación se desarrolló bajo el enfoque hipotético deductivo, empleando un estudio de tipo analítico descriptivo, que se respalda mediante técnicas e instrumentos como el muestreo, la encuesta, sistematización bibliográfica y el cuestionario, lo anterior permitió contar con la experiencia y opinión de los profesionales en contaduría pública, certificados e inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), logrando llegar a las consideraciones siguientes:

Los contadores públicos aun cuando conocen generalidades acerca de la temática de precios de transferencia y servicios intragrupo, se demostró que poseen poco conocimiento acerca de la normativa legal y técnica que regula los precios de transferencia en El Salvador, la gran mayoría de los contadores públicos desconocen la última reforma hecha al código tributario en 2014 en materia de precios de transferencia y tienen deficiencias en la aplicación de los métodos para determinación de precios de transferencia que se encuentran en las Directrices de la OCDE.

Se determinó además que dentro de las principales causas que mantienen el desconocimiento del contador público en la temática de precios de transferencia se debe primeramente a la falta de material de consulta que sea practico y sencillo que oriente al profesional en la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo, en segundo lugar la carencia de diplomados, capacitaciones y

divulgación de la temática por parte de la administración tributaria, gremiales de profesionales y universidades, debido a que los pocos que se ofertan en las instituciones autorizadas para acreditar horas sociales de educación continuada por lo general tienen precios altos lo que dificulta su acceso a los profesionales. En tercer lugar, los profesionales carecen de investigación en la temática lo que mantiene el desconocimiento generalizado del área.

Partiendo de lo anterior se recomienda la generación de guías, material bibliográfico práctico y comprensivo por parte de la administración tributaria, gremiales y especialistas en el tema, que ayude al contador público al aprendizaje de la determinación de precios de transferencia, además es recomendable que los profesionales se involucren en la investigación, desarrollo y profundización de la temática para que estos desarrollen competencias sólidas que les permitan ser mayormente competentes en el ámbito laboral.

Por lo tanto, se sugiere tomar como base para forjar un criterio y aprendizaje básico, la presente guía de consulta para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo, manifestando que para lograr un mayor grado de aprendizaje es necesario profundizar en libros y trabajos de especialización, debido a que en materia de precios de transferencia hay una diversidad de casos que dependerán de las situaciones particulares que se estén tratando.

INTRODUCCIÓN

La globalización económica ha incentivado la evolución de los negocios locales y provocado la expansión de las empresas multinacionales y la creación de grupos empresariales, lo anterior ha generado crecimiento del tráfico internacional vinculado, agudizándose el conflicto de intereses entre las empresas multinacionales y las administraciones tributarias.

Por una parte las empresas multinacionales diseñan sus estrategias y transacciones en pro de la maximización de sus beneficios, lo que no siempre concuerda con las condiciones “normales” de mercado en sus relaciones comerciales y financieras, provocando la deslocalización de beneficios empresariales de una soberanía fiscal a otra, lo anterior genera un detrimento en la recaudación a causa de la fijación de una política de precios de transferencia por parte de la empresa o grupo multinacional que no responde al valor normal de mercado de la operación en cuestión, disminuyendo los ingresos tributarios por tal deslocalización de beneficios.

A partir de la situación descrita los países miembros de la OCDE, bajo la condición de países sede o residencia de las empresas transnacionales, consideraron indispensable la creación y establecimiento de una metodología que fuera aplicable de manera general para analizar y determinar los precios de transferencia.

La situación anterior genera una internacionalización contable producto de estos nuevos esquemas económicos conllevando a la necesidad de una exigencia de formación integral de calidad, obligando al profesional actualizar constantemente sus conocimientos para convertirse en un soporte y generador de información útil para la toma de decisiones ya sea en el sector público o privado.

Producto de la necesidad de especialización del profesional en contaduría pública, se ha elaborado esta investigación, la cual se divide en cuatro capítulos: El primero muestra de forma general los antecedentes de la administración tributaria en El Salvador relacionada con la determinación y fiscalización de los precios de transferencia, los antecedentes internacionales y las reformas legales que han dado origen a su regulación, además se presenta la normativa técnica y legal aplicada que sustenta la investigación realizada.

En el segundo capítulo se describe la metodología empleada que ha sido utilizada para ejecutar la investigación, detallándose el tipo de investigación y estudio, la unidad de análisis, la identificación del

universo, la determinación de la muestra, las técnicas e instrumentos utilizadas en el desarrollo de la investigación de campo, procesamiento, análisis de la información y el diagnóstico de la investigación que es un análisis de los datos obtenidos por parte de la población objetivo en estudio.

En el tercer capítulo se presenta la propuesta de una guía metodológica para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo, la cual desarrolla en forma práctica distintos planteamientos y su resolución a través de los métodos establecidos por la OCDE y en base a normativa legal aplicable

En el capítulo cuarto se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se ha llegado por medio de la investigación, enfocadas en describir los problemas y soluciones entorno a la problemática analizada.

Seguidamente se presenta el listado de referencias utilizado y la bibliografía que se consultó durante la investigación y que puede servir de consulta para profundizar en la temática en estudio.

Para concluir se presentan los anexos necesarios que permiten comprender de una mejor manera el contenido de la investigación o que le respaldan y complementan a los apartados realizados.

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL

1.1 Antecedentes

1.1.1 Antecedentes de los precios de transferencia a nivel mundial

La práctica de precios de transferencia se ha originado y desarrollado en concordancia de un proceso de globalización mundial, como resultado de la expansión y trascendencia de las operaciones entre empresas multinacionales.

Las primeras empresas multinacionales comienzan a aparecer en el Reino Unido de Gran Bretaña, Francia y Alemania entre 1860 y 1914. Los precios de transferencia se originan a partir del siglo XX, y comienzan a aparecer con el desarrollo de las empresas multinacionales, en la medida en que estas comenzaron a crear políticas y criterios para la maximización de beneficios y minimización de riesgos por medio de la diversificación de las actividades de producción, comerciales y financieras, que cada miembro del grupo realizaba en centros especializados de prestación de servicios intragrupo, esto provocó que fueran surgiendo las técnicas para el manejo de los precios de transferencia entre los miembros de un grupo multinacional o terceros que tenían algún tipo de vinculación.

Durante la Primera Guerra Mundial, en el Reino Unido de Gran Bretaña en el año de 1915 se crea y divulga la primera norma interna para combatir la manipulación de los precios de transferencia, siendo ésta la primera jurisdicción fiscal en dar tratamiento a la temática a través de la denominada Ley de Finanzas de 1915 en la que se estableció el supuesto que en el caso que una entidad no residente llevara a cabo actividades económicas con una empresa residente en el Reino Unido y si la empresa no residente poseía una estrecha conexión y ejercía un control sustancial sobre la residente en la jurisdicción fiscal inglesa, si esto provocaba como consecuencia de los negocios y condiciones pactadas en la empresa residente un beneficio menor que el que se habría esperado, la entidad no residente se veía obligada a tributar en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios que habían sido desviados hacia ella en la operación vinculada (EcuRed, 2015).

Posteriormente a la adopción fiscal de los precios de transferencia realizada por el Reino Unido, apenas dos años después en 1917, Estados Unidos crea una reglamentación complementaria a la Sección 1331

(a) de la War Revenue Act de 13 de Octubre de 1917 que establecía la exigencia de declaraciones consolidadas a las empresas asociadas en el Impuesto Federal sobre la Renta de Sociedades.

Ambas regulaciones, tanto la desarrollada por Reino Unido en el año 1915 y la implementada por Estados Unidos en 1917, tuvieron más un carácter preventivo en virtud que para esa fecha no contaban con las herramientas adecuadas para fiscalizar.

En 1935 en Estados Unidos se reconoció el principio “Arm’s Length” (principio de plena competencia) como un mecanismo natural de mercado para reconocer el valor real de las operaciones mercantiles a través de la libre competencia entre partes no relacionadas (Cámara de Comercio de Medellín de Antioquia, 2015).

A partir de la segunda mitad del siglo XX (1950 en adelante después de la segunda guerra mundial) el régimen jurídico tributario de los precios de transferencia internacionales ha sufrido una evolución continua debido a dos motivos fundamentales:

- El primero relacionado con el fenómeno de la globalización de la economía que ha permitido la expansión de las empresas multinacionales que diseñan transacciones para obtener la maximización de sus beneficios, en consecuencia la conexión existente entre los miembros del grupo y la existencia de un interés común establecerán condiciones que son “anormales” de mercado en sus relaciones comerciales y financieras provocando la deslocalización de beneficios empresariales de una soberanía fiscal a otra.
- En segundo lugar, los “paraísos fiscales” que tienen su origen en la segunda mitad del siglo XX, son Estados de baja tributación que ofrecen ventajas tributarias para atraer la inversión directa extranjera, combinado a esto que los Estados de alta tributación son los que se convierten en receptores de la deslocalización de resultados económicos tras la realización de las operaciones vinculadas internacionales que no responden al juego de fuerzas del mercado abierto.

Como consecuencia de los motivos anteriores, los Estados de alta tributación comienzan a sufrir detrimento en la recaudación fiscal causada por las políticas de precios de transferencia practicadas por las empresas o grupos multinacionales que no responden al valor normal de mercado de las transacciones económicas.

Luego de finalizada la Segunda Guerra Mundial, Estados Unidos implemento el Plan Marshall el cual consistía en ayudar económicamente a los países devastados por la Segunda Guerra Mundial, este plan llevó y desarrolló a las grandes firmas multinacionales norteamericanas, acrecentando el problema de la manipulación de los precios con los que se transferían bienes, servicios intangibles y financieros; dicha práctica generaba en un principio distorsión en la información financiera y al mismo tiempo manipulación en la bases tributarias, debido a dicha problemática comienzan a realizarse las primeras investigaciones, el primer estudio fue el que presento la National Association of Accountants (NAA) de los Estados Unidos en 1956 el cual revelo que la mayoría de los cuarenta grupos transnacionales revisados manipulaba sus precios de venta, inclusive por arriba del costo más margen promedio de venta. En 1963 en sintonía de la regulación de los precios de transferencia se emite el primer Modelo Convenio Tributario de la OCDE, el cual incorporaba la definición de "Precio de Mercado".

Los años setenta fue una década marcada por el embargo petrolero que impusieron los países Árabes al mundo entero, en este sentido la discusión se centró en el efecto que causaba en las finanzas de los grupos multinacionales las distintas tasas de impuestos en operaciones fuera de sus fronteras, a raíz de esto las administraciones tributarias del Reino Unido y la Unión Americana incorporaron métodos para evitar la posible elusión fiscal que los grupos multinacionales podrían practicar manipulando sus precios de transferencias.

1.1.1.1 La Organización para el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico se inicia en 1948 con el Convenio de Cooperación Económica Europea para la reconstrucción europea con el Plan Marshall, agrupando así a 18 países. El 14 de diciembre de 1960 se incluyen Estados Unidos de América y Canadá, surgiendo así la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, entrando en vigor el 30 de septiembre de 1961. Actualmente agrupa 34 países miembros. Desde ese año la OCDE, ha buscado construir y establecer las reglas que regulan a los países miembros de dicha organización en las transacciones internacionales, es por ello que a lo largo de su creación se ha encargado de proporcionar una serie de publicaciones enfocadas a promover la correcta aplicación de los precios de transferencia:

- En 1979 La OCDE emite el informe denominado "Precios de Transferencia y Multinacionales," en el que se destaca y afirma la preferencia del principio de libre competencia para determinar el valor de

bienes y servicios entre empresas vinculadas, con este informe se buscaba dar a conocer los efectos de la práctica del uso de precios de transferencia.

- En 1984 la OCDE publicó un segundo estudio titulado “Tree Taxation Sigues About Transfer Pricing”, ratificando el Principio de Libre competencia.
- En 1987 hace público el reporte denominado “Subcapitalización”.
- En 1993 se publica el reporte denominado “Aspectos Fiscales de Precios de Transferencia dentro de las Empresas Multinacionales: Regulaciones Propuestas en Estados Unidos”, que contenía aspectos procedimentales y consideraciones establecidas en la legislación de Estados Unidos.
- En 1995 la OCDE emite por primera vez las “Directrices sobre Precios de Transferencia para las empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”. La cual sigue vigente a la fecha y se ha actualizado en 1996, 1997, 1998, 1999, 2001 y 22 de julio de 2010 en esta última se incluye una revisión de los capítulos I-III y la incorporación del capítulo IX.
- En 2011, emite la “Propuesta de Legislación en materia de Precios de Transferencia”, (Propuesta de Enfoque).
- El 5 de octubre de 2015 OCDE presentó el informe final sobre las 15 áreas centrales en las que se basa el Plan de Acción BEPS (Erosión de las Bases y la Transferencia de Beneficios por sus siglas en inglés), el cual incluye dentro de sus regulaciones aspectos relacionados a la documentación de los estudios de precios de transferencia.

1.1.1.2 Países con regulaciones de precios de transferencia

Los países a nivel mundial que se han visto en la necesidad de crear regulaciones fiscales específicas en sus marcos normativos legales para el tratamiento de los precios de transferencia y que la han implementado en la actualidad son 74, actualizados hasta la fecha de febrero de 2015, dentro de los cuales se encuentra El Salvador y se detallan a continuación:

Figura N° 1: Países con regulaciones de precios de transferencia por periodo de adopción

Italia	Sudáfrica	Azerbaijan	Alemania	Croacia	Estonia	Austria	Bolivia
	Francia			Ecuador			
	Corea del Brasil	India	Hungría	Egipto	Finlandia	Indonesia	Costa Rica
Australia	Canadá	Lituania	Malasia	Eslovenia	República Dominicana	Kazakstán	Guatemala
	Chile			Filipinas	Suecia		
	México	Perú	Bélgica	Georgia	Turquía	El Salvador	Letonia
	Nueva			Namibia			
Estados Unidos				Vietnam	Uruguay		
	Polonia	Portugal	Colombia	Zambia	China	Irlanda	Luxemburgo
	República			Bulgaria		Panamá	
				España			
	Argentina	Venezuela	Rumania	Israel		República	Malta
					Grecia		
Japón	Dinamarca			Kenia		Uzbekistán	Suiza
	Reino Unido	Holanda	Taiwán	Latvia	Noruega		
	Rusia	Tailandia	Tanzania	Singapur			Ucrania
1980-1986	1995-1999	2001-2002	2003-2004	2005-2006	2007-2008	2009-2010	2010-2015
Períodos							

Fuente: Organización para la cooperación y desarrollo económico (OCDE)

1.1.2 Antecedentes de precios de transferencia en El Salvador

La Administración Tributaria es el Órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, funciones de recaudación de tributos, intereses, sanciones, ejecutar procedimientos de verificación y fiscalización para constatar el cumplimiento de las leyes tributarias por parte de los sujetos pasivos, registrar y controlar a los contribuyentes, entre otras. Según el Art. 21 del Código Tributario (2000) deberá entenderse como “Administración Tributaria” al Ministerio de Hacienda.

En El Salvador corresponde a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Dirección de Fiscalización, Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes y específicamente en el Departamento de Precios de Transferencia la fiscalización y verificación del cumplimiento de las disposiciones legales en materia de precios de transferencia. (Ver anexo 1)

El Departamento de Precios de Transferencia es el encargado de desarrollar procesos de investigación y análisis orientados a proporcionar servicios de información y asistencia al contribuyente y a la Administración

Tributaria, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas específicamente relacionadas con los precios de mercado y precios de transferencia de conformidad con lo establecido en la normativa tributaria vigente previniendo la evasión y la elusión fiscal, que resulte de prácticas comerciales inadecuadas, todo dentro de un marco de respeto a los derechos y garantías constitucionales.

En 2007 se realiza la XI reunión del Comité de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, en donde se elabora el Modelo de Ley sobre Precios de Transferencia el cual serviría de base para que cada una de las administraciones tributarias implemente normas reguladoras en relación a precios de transferencia.

Entre los principales problemas que enfrenta El Salvador con respecto a precios de transferencia es la inexistencia de bases de datos públicas en el país para la determinación de precios de transferencia lo que ha llevado a la administración tributaria permitir el uso de bases de datos extranjeras.

De acuerdo a los resultados preliminares del plan de revisión de papeles de trabajo a dictaminadores fiscales realizado por la oficina del Dictamen Fiscal de la Dirección General de Impuestos Internos y publicado el diecinueve de abril del año 2013 el 91% de los auditores evaluados no realizan procedimientos en precios de transferencia, lo que significa que aún existe incumplimiento a las obligaciones establecidas en el código de tributario en relación a la obligación del auditor de verificar la existencia de operaciones entre partes relacionadas (página.19).

Cronologías de la incorporación de regulación respecto a precios de transferencia en la legislación salvadoreña:

El Código Tributario de la República de El Salvador es creado con el Decreto Legislativo N° 230 el 14 de diciembre del año 2000, publicado en el Diario Oficial N°241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año y su entrada en vigencia es a partir del 1 de enero del año 2001.

El Código Tributario incluye en su articulado por primera vez a partir del año 2004 regulaciones relacionadas con precios de transferencia a través de la introducción de dos nuevos artículos el 199-A y el 199-B que deben ser tomadas en cuenta por los sujetos pasivos. Las reformas realizadas al código tributario respecto a precios de transferencia se realizan en los años 2004, 2005, 2009 y 2014 respectivamente.

- **Durante el año 2004:**

Por medio del Decreto Legislativo No. 497 de fecha 28 de octubre de 2004, se difundió oficialmente la primera reforma al Código Tributario y que entro en vigencia a partir el 19 de diciembre de 2004. Dentro de la reforma, se manifiesta en el Art. 53, intercalarse entre el artículo 199 y el artículo 200, dos artículos, el 199-A y el 199-B que son los que vendrían a normar la Estimación de la Base Imponible y el Precio de Mercado, artículos necesarios con los que se daría introducción y servirían de antecedentes para la regulación de precios de transferencia en El Salvador.

- **Durante el año 2005:**

En el año 2005 por Decreto Legislativo No. 648 de fecha 17 de marzo de 2005, Publicado en el Diario Oficial No. 055, Tomo 366 del día 18 de marzo de 2005, se difunde oficialmente una segunda reforma al Código Tributario. En esta reforma se agrega en la disposición del Art. 14 que al código tributario se adicionase al Art. 199-B un inciso final de la manera siguiente: "Para la determinación del precio de mercado se tomará en cuenta circunstancias de cantidad y calidad, forma de pago, temporada y estacionalidad y marca según sea el caso".

- **Durante el año 2009:**

Por Decreto Legislativo N° 233, de fecha 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial N° 239, Tomo N° 385, del 21 del mismo mes y año, se realizan 94 nuevas reformas dentro de las cuales se establecen criterios más específicos en relación a regulación de los precios de transferencia con el establecimiento de nuevos artículos en la materia enfocándose en los arts. 62-A, 124-A, 199-C, 199-D, 147 e) relacionados con la determinación, informe, sujetos relacionados y cumplimiento de precios de transferencia.

- **Durante el año 2014:**

En El Salvador se hacen reformas tributarias al artículo 62-A del Código Tributario estableciendo que para la determinación del precio de mercado se utilizarán los procedimientos y métodos técnicos contenidos en

los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (Decreto Legislativo No. 763, Reforma al Código Tributario, 2014).

1.2 Definiciones

Análisis de comparabilidad (*Comparability analysis*): Comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Las operaciones vinculadas y no vinculadas son comparables sino existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustanciales que provoquen esas diferencias. (OCDE, 2010, p.32)

Empresas asociadas (*Associated enterprises*): Según OCDE, 2010 “Dos empresas están asociadas entre sí cuando una de ellas satisface los requisitos establecidos en el artículo 9, apartado 1, letras a) o b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en relación con la otra empresa” (p.33).

Empresas independientes (*Independent enterprises*): OCDE, 2010 lo define como “Dos empresas son independientes si no son empresas asociadas entre sí” (p.33).

Operaciones no vinculadas (*Uncontrolled transactions*): OCDE, 2010 lo define como “Operaciones realizadas entre empresas que son independientes entre sí” (p.37).

Operaciones vinculadas (*Controlled transactions*): OCDE, 2010 lo define como “Operaciones entre dos empresas que están asociadas entre sí” (p.38).

Países, Estados o Territorios de Nula Tributación: Son aquellos Países, Estados o Territorios que se caracterizan por no contar dentro de sus legislaciones tributarias con un Impuesto sobre la Renta o tributo general de similar naturaleza; o si aun teniendo regulación al respecto, conceden u ofrecen a sujetos no domiciliados, un tratamiento fiscal en el que brindan exención total respecto de las rentas o utilidades que dichos sujetos generen por los capitales que inviertan en el mismo.(Guía de Paraísos Fiscales DG-001, 2015, p.4)

Países, Estados o Territorios de Baja Tributación: Son aquellos Países, Estados o Territorios que aplican en su legislación tributaria una tasa de Impuesto sobre la Renta más favorable respecto de las rentas

generadas por sujetos no domiciliados, diferente de la tasa aplicable a sujetos domiciliados; o gravan con dicho Impuesto, ya sea que se calcule sobre ingresos brutos o sobre renta neta o imponible, a una tasa inferior al 80% del Impuesto sobre la Renta que se causaría y pagaría en la República de El Salvador, a cualquier clase de sujetos pasivos, ya sean domiciliados o no. (Guía de Paraísos Fiscales DG-001, 2015, p.4)

Precios de transferencia: Según Wolfsohn, (2000) “Es el precio pactado en transacciones realizadas entre compañías vinculadas, en las que se transfieren bienes o servicios y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado partes independientes” (p.00).

Principio de plena competencia (*Arm's Length principle*): Norma internacional que debe utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma se enuncia en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de la siguiente forma: “Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.(OCDE, 2010, p.39)

Régimen Fiscal Preferente de Nula o Baja Tributación o Paraíso Fiscal: Son los países, Estados o Territorios que se caracterizan por no contar dentro de sus legislaciones tributarias con un Impuesto sobre la Renta o tributo general de similar naturaleza; o si aun teniendo regulación al respecto, conceden u ofrecen a sujetos no domiciliados, un tratamiento fiscal en el que brindan exención total respecto de las rentas o utilidades que dichos sujetos generen por los capitales que inviertan en el mismo. (Guía de Paraísos Fiscales DG-001, 2015, p.4)

Servicio intragrupo (*Intra-group Service*): OCDE, 2010 lo define como “Actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc.) por la que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar, o que hubiera ejercido por cuenta propia” (p.40).

1.3 Normativa técnica de los precios de transferencia

Se presenta a continuación los aspectos técnicos relacionados en la investigación para la determinación de Precios de Transferencia por Servicios Intragrupo.

Tabla N° 1: Normativa técnica relacionada con precios de transferencia

Normativa / Mejor práctica	Desglose de normativa	Descripción
<p>Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.</p> <p>Establece en su contenido los principios, procedimientos y metodología para el tratamiento y determinación de precios de transferencia. Las directrices presentadas por la OCDE son el marco de referencia técnico adoptado por El Salvador para el tratamiento de la temática.</p>	<p>Capítulo I: El principio de plena competencia.</p>	<p>El profesional de la Contaduría Pública debe conocer los principios fundamentales que son la base para la aplicación de las directrices técnicas que regulan los precios de transferencia. Se presenta dentro de este capítulo la declaración del principio de plena competencia (Arm's Length) que es el estándar internacional sobre precios de transferencia acordado por los países miembros de la OCDE, y las disposiciones para la aplicación del mismo.</p>
	<p>Capítulo II: Metodología para la determinación de los precios de transferencia.</p>	<p>Abarca la selección del método para la determinación de los precios de transferencia, la cual se realizará enfocándose en la elección del más adecuado según las circunstancias del caso.</p> <p>Además, define los procedimientos planteados por los métodos tradicionales basados en la transacción y métodos no tradicionales basados en la determinación del beneficio (de la transacción) o rentabilidades netas operativas.</p>

		<p>Dentro de estos se definen términos generales, se presenta el tratamiento de los casos y proceso de aplicación con sus ejemplos prácticos para la determinación fiable de los precios de transferencia, los cuales son utilizados en la investigación.</p>
	<p>Capítulo III: Análisis de Comparabilidad</p>	<p>Este capítulo contiene indicaciones generales acerca de la comparabilidad que implica la consideración de las operaciones vinculadas objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables. Establece un proceso "tipo" que puede seguirse al realizar un análisis de comparabilidad.</p>
	<p>Capítulo VII: Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupa</p>	<p>La investigación se centra en el tratamiento y determinación de precios de transferencia en la prestación de servicios intragrupo, este capítulo de la OCDE establece las disposiciones técnicas a tratar para estos casos en particular analizando los problemas que se plantean en materia de precios de transferencia para determinar si un miembro de un grupo multinacional ha prestado servicios a otros miembros de ese grupo y en caso afirmativo al fijar el precio de plena competencia aplicable a esos servicios intragrupo.</p> <p>Es relevante para el profesional de la contaduría pública conocer los principales servicios intragrupo prestados, terminología general, y las disposiciones técnicas a tomar en</p>

		cuenta para su correcta determinación de precios de transferencia.
<p>Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Mediana Empresa (NIIF para Pymes)</p> <p>La normativa técnica contable establece los parámetros y requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar referentes a las transacciones, sucesos y condiciones importantes en los estados financieros con propósito de información general.</p> <p>Son necesarias para aplicar en el reconocimiento contable de los sucesos económicos generados por las transacciones de los servicios intragrupo entre las empresas relacionadas.</p>	<p>Sección 3: Presentación de Estados Financieros</p>	Las disposiciones reguladas para la presentación de Estados Financieros, siendo los anteriores la base utilizada en la aplicación de los métodos de precios de transferencia no tradicionales.
	<p>Sección 14: Inversiones en asociadas</p>	Se tomarán en cuenta sus disposiciones y se aplicará a la contabilización de las asociadas en estados financieros consolidados y en los estados financieros del inversor que no es una controladora pero tiene una inversión en una o más asociadas.
	<p>Sección 33: Información a revelar sobre partes relacionadas</p>	Es necesario identificar información entre las empresas vinculadas que realizan servicios intragrupo, la presentación de su información debe de realizarse de acuerdo a las disposiciones de esta normativa técnica.
	<p>Otras Secciones de NIIF para Pymes</p>	El reconocimiento, medición, presentación e información a revelar referente a las transacciones intragrupo por servicios administrativos, financieros, de asistencia al área de producción, servicios de personal o de asistencia técnica se contabilizaran utilizándose las disposiciones de las secciones de NIIF para Pymes según aplique a cada caso en particular.

Fuente: Directrices de la OCDE y NIIF para las Pymes

Las normas técnicas identificadas con la temática se basan en documentos aprobados por organismos reconocidos como el IASB en el caso de NIIF para Pymes y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas

multinacionales y administraciones tributarias, ambas estableciendo especificaciones técnicas basadas en los resultados de la experiencia y estudios previos.

1.4 Grupo empresarial y los servicios intragrupo

1.4.1 Grupo empresarial

Un grupo empresarial es el conjunto de una o más sociedades independientes jurídicamente entre sí, pero que se encuentran bajo un control o subordinación ejercido por una matriz o controlante y sometidas a una dirección unitaria que determina los lineamientos de cada una de ellas. Conformándose el grupo empresarial únicamente cuando concurren los dos elementos de su esencia:

- a) El control o subordinación.
- b) La unidad de propósito y dirección; sin que signifique esto, que se esté dando nacimiento a un nuevo ente autónomo e independiente, pues se mantiene intacta la personería jurídica de cada una de las sociedades vinculadas al grupo.

El grupo empresarial en términos un poco más sencillos puede definirse como un conjunto de empresas relacionadas que están unidas mediante intereses de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo.

El Código Tributario de El Salvador (2000) en su artículo 199-C establece que dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión o grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

- i. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- ii. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- iii. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- iv. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- v. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros o gerentes del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos sociedades forman parte cada una de ellas de una unidad de decisión o grupo empresarial respecto de una tercera sociedad, todas estas sociedades integran una unidad de decisión o grupo empresarial.

El grupo empresarial está conformado por varias unidades operativas, que conservan su independencia jurídica y administrativa, pero que obedecen los lineamientos de una matriz o controlante que fija las políticas del grupo. Es por ello que la gran premisa del grupo empresarial es el hecho de crear una conciencia de grupo que es más importante que la simple adición de los patrimonios y rentabilidades de las empresas individuales. Tanto es así, que en un momento dado se puede adoptar una decisión que afecte a la empresa individualmente considerada, pero que beneficie al grupo como tal.

1.4.2 Servicios intragrupo

1.4.2.1 Aspectos generales

Son servicios intragrupo los servicios proveídos por un miembro de un grupo empresarial a otro miembro de ese grupo. Estos pueden ser: administrativos, financieros, asistencia técnica, recursos humanos, comerciales, investigación y desarrollo, entre otros. Se pueden definir como una actividad por la cual una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o llevar a cabo por sí misma. En la práctica los grupos multinacionales ponen a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales.

Según las Directrices de la OCDE para que se pueda hablar de un servicio intragrupo es necesario que exista un interés económico o comercial para la entidad que recibe este servicio, que el hecho de recibir dicha prestación genere un beneficio en su posición comercial. Y se entiende cumplido dicho requisito cuando una empresa independiente en circunstancias comparables hubiera demandado dicho servicio, a través de una empresa externa o bien desarrollándolo ella misma.

Los siguientes son algunos ejemplos de servicios que se pueden brindar dentro del entorno de una empresa multinacional:

- Servicios administrativos, tales como contabilidad, auditoría, facturación, servicios informáticos, planificación, coordinación, control del presupuesto y servicios legales.

- Servicios financieros, como asesoría financiera, supervisión de flujos de efectivo y solvencia, incrementos de capital, contratos de préstamos, gestión de intereses y riesgo de tipo de cambio y refinanciamiento.
- Servicios de asistencia en las áreas de producción, compras, distribución y mercadotecnia.
- Servicios de personal, tales como reclutamiento y entrenamiento.
- Servicios de asistencia técnica, servicios gerenciales, servicios de investigación y desarrollo.

Según las Directrices de la OCDE no se considera servicios intragrupo:

- a) **Beneficio fortuito:** en el párrafo 7.12 de las directrices de la OCDE se explica que esto se da cuando el servicio intragrupo realizado por un miembro del grupo, como un accionista o un centro de coordinación, sólo afecta a algunos miembros, aunque indirectamente genere beneficios a otros miembros del grupo. Se puede citar como ejemplo el análisis de la cuestión de si es necesario reorganizar el grupo, adquirir nuevos miembros o suprimir una división. Estas actividades pueden considerarse servicios intragrupo para los miembros a los que afecta, por ejemplo, aquellos que realicen la adquisición o que supriman una de sus divisiones, pero también pueden generar ventajas económicas para otros miembros del grupo no implicados en la decisión, aumentando la eficiencia, las economías de escala u otras sinergias. Normalmente no se considera que esos otros miembros del grupo beneficiados de forma indirecta hayan recibido un servicio intragrupo, dado que las actividades que generan los beneficios no son tales que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a adquirir.
- b) **Servicios de accionistas:** se trataría de un tipo de actividad que un miembro del grupo (normalmente, la sociedad matriz o una sociedad regional) realiza únicamente debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, es decir, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución con cargo a las sociedades que se beneficien de la misma. Los ejemplos siguientes constituirán actividades de accionista:
- i. los costes de actividades relacionadas con la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos del consejo de vigilancia;

- ii. los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes;
 - iii. los costes de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones.
- c) **Servicios duplicados:** en el capítulo 7 párrafo 7.11 de las directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia se establece que en general, no deberían considerarse servicios intragrupo las actividades que lleva a cabo un miembro del grupo que se limita a duplicar un servicio que realiza por sí mismo otro miembro del grupo, o que realiza un tercero por cuenta de este otro miembro del grupo. Habría que hacer una excepción en el caso de que los servicios se dupliquen sólo temporalmente, por ejemplo, cuando un grupo multinacional se reorganiza para centralizar sus funciones de dirección. Otra excepción sería cuando la duplicación tiene como finalidad reducir el riesgo de decisiones empresariales desacertadas (por ejemplo, solicitando un segundo consejo jurídico sobre un tema).
- d) **Servicios a demanda:** esta situación se da cuando el prestador de servicios cobra honorarios por el solo hecho de mantenerse a disposición de sus clientes y, en caso de efectivamente prestar el servicio, facturará adicionalmente por el mismo. Si esta situación se da dentro de un grupo multinacional, deberá tenerse en cuenta la real necesidad, por parte de la filial local, de tener un potencial prestatario del servicio reservado y a disposición por las necesidades que pudieran surgir.
- e) **Beneficios derivados de la pertenencia a un grupo empresarial:** no debería considerarse que una empresa asociada se beneficia de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que sólo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica. Por ejemplo, no hay prestación de servicios cuando una empresa asociada, por el mero hecho de ser filial, tiene una mejor calificación crediticia que si no lo fuera; pero se considera que existe un servicio intragrupo cuando su mejor calificación crediticia se deba a un aval de otro miembro del grupo o cuando la empresa se beneficie de la reputación del grupo debido a sus campañas de comercialización y de relaciones públicas.

1.4.2.2 Análisis de los servicios intragrupo

Este análisis puede enfocarse en dos puntos relevantes: el primero es determinar si el servicio fue realmente prestado y el segundo determinar si la remuneración pagada o cobrada por el servicio es a precio de mercado.

1.4.2.2.1 Determinar si el servicio fue realmente prestado

Se debe probar que el servicio que se presta adiciona valor económico o comercial a quien lo recibe. Es necesaria la información y documentación para soportar la consistencia entre el servicio prestado y el beneficio esperado, por ejemplo: registros de gastos, costos y desembolsos relacionados con la prestación del servicio, facturas, informes, contratos.

La ausencia de pagos o contratos no significa que no se ha prestado ningún servicio intragrupo, usualmente en las operaciones entre relacionados las formalidades se disminuyen. En la práctica internacional se aplica la doctrina de sustancia sobre forma, re caracterizando la operación gravando el negocio verdaderamente realizado con la carga tributaria correspondiente. Los servicios intragrupo se asignan a las empresas vinculadas de manera directa o indirecta.

- a. **Asignación de servicios por cargo directo:** se da cuando a la empresa relacionada se le cobra por un servicio específico. Ante la existencia de servicios específicos se produce una relación explícita entre prestador y prestatario. En el caso de que el prestador brinde servicios a terceros independientes podrá resultar más sencillo determinar el valor de la transacción efectuada con la vinculada.
- b. **Asignación de servicios por cargo indirecto:** aplica cuando son varias las empresas relacionadas a las que se les cobrará un servicio. Esta situación se da cuando existe pluralidad de prestatarios no siendo posible establecer un cargo directo del servicio. Ante tal circunstancia, resulta necesario determinar una pauta que permita distribuir el servicio brindado a las empresas del grupo involucradas. El cargo indirecto debe tomar como base algún parámetro razonable de acuerdo con el beneficio recibido por cada prestatario. Las Directrices expresamente advierten que debe evitarse utilizar cargos indirectos que no reflejen racionalmente el beneficio recibido por los prestatarios. Los servicios que se asignan de manera indirecta presentan una dificultad adicional a la cuantificación de los precios de transferencia: la probanza

de la existencia de la prestación (que usualmente es requisito básico para la deducibilidad del gasto) suele ser más dificultosa que en el caso de los servicios que se asignan de manera directa. Si bien se espera que los contratos existan con anticipación a la prestación de los servicios intragrupo, no es recomendable basar las decisiones de inspección (tanto para validar un servicio como para rechazarlo) en el cumplimiento de formalidades. En todo caso resultará más representativo que la empresa presente un informe explicando la necesidad del servicio, la forma en que el mismo se asignó y el beneficio esperado/obtenido.

1.4.2.2.2 Determinar si la remuneración pagada o cobrada por el servicio es a precio de mercado

Una vez que se constata la existencia del servicio intragrupo se debe determinar el valor de mercado. Lo relevante en esta etapa es analizar si el servicio debe retribuirse a su costo o si debe contener alguna ganancia. Para lo anterior se debe hacer el análisis de precios de transferencia indagando el comportamiento de los independientes en circunstancias comparables.

1.5 Metodología utilizada en la determinación de precio de transferencia (Arm's Length)

Con el objeto de expresar los precios de las transacciones realizadas bajo las condiciones de un mercado abierto entre empresas vinculadas, en precios que se acordarían entre empresas independientes, debe llevarse a cabo un proceso de comparación que estará sujeto a diversos factores que deberán someterse a análisis, como lo son: la actividad o actividades desarrolladas, los activos disponibles y los riesgos asumidos por las empresas objeto de comparación. Así también deberán considerarse los mercados donde se desempeñan, los cuales deberán ser comparables y las condiciones bajo las que compiten dentro del mismo sean lo más similares posible, de manera que las pocas diferencias que resulten puedan ser ajustadas de manera práctica. Todo lo anterior en consecución de rangos de precios de transferencias aceptables y conforme con el principio de plena competencia.

Para poder lograr tal proceso de una manera estandarizada, las Directrices de la OCDE proporcionan diversos métodos, los cuales son aplicables dependiendo de lo prácticos que resulte su aplicación respecto de las condiciones del caso en análisis.

1.5.1 Métodos tradicionales

Los métodos tradicionales son considerados por la OCDE los más directos para establecer las condiciones de mercado en las que se llevan a cabo transacciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas.

1.5.1.1 Método del precio comparable no controlado

Este método consiste en comparar el precio fijado para operaciones realizadas entre empresas vinculadas con el establecido para operaciones comparables realizadas entre partes independientes en condiciones también comparables. Para aplicarse de manera idónea este método es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que ninguna de las diferencias entre las transacciones comparadas o entre las empresas contratantes de esas operaciones, si las hay, pueda afectar materialmente el precio en un mercado abierto.
- b) Que en el caso de existir diferencias que pueden afectar el precio de mercado de libre competencia, estas puedan ser eliminadas de manera confiable mediante la aplicación de ajustes razonables.

En los casos en que resulte posible identificar una transacción no controlada que sea comparable, este es el método mayormente recomendado por la OCDE, por ser el método más directo y confiable para aplicar el principio "*Arm's Length*".

1.5.1.2 Método del precio de reventa (Resale Price Method)

Este método parte del precio de reventa a un tercero independiente, de los bienes que fueron comprados a una empresa vinculada. El precio de reventa se reduce en el margen de reventa habitual, que debería comprender, por lo tanto, gastos y el beneficio del revendedor. Una vez deducido el precio de reventa en el margen de reventa, se obtiene el precio de adquisición en condiciones de libre competencia.

En síntesis:

$$PM = PR * (1 - mb)$$

Donde:

PM: Precio de mercado al que deben pactar las empresas relacionadas la operación.

PR: Precio de reventa pactado entre dos empresas independientes

Mb: Margen bruto de utilidad, también conocido como el margen del precio de reventa. Es igual al cociente entre la utilidad bruta y las ventas netas (U.B/V.N.)

Como puede desprenderse de la descripción anterior, el método de precio de reventa se puede utilizar cuando la empresa que estamos examinando compra algún producto a una empresa relacionada y posteriormente lo revende a una empresa independiente. Este método permite determinar el precio de mercado al que se adquirió dicho producto, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a un tercero. Según la OCDE, éste método debe aplicarse cuando una de las partes relacionadas realiza exclusiva o casi exclusivamente funciones de distribución.

1.5.1.3 Método de costo más margen (Cost Plus Method)

Este método es utilizado para determinar el valor de mercado de bienes y servicios que son transferidos entre empresas vinculadas a partir de la adición al costo, del margen de utilidad que obtendría una parte independiente en dicha transacción. Este método es aplicable cuando una empresa vende un producto o presta un servicio a una empresa relacionada, utilizando componentes o insumos obtenidos de empresas no relacionadas. Es decir, se parte de los costos de fabricación, o de aquellos costos incurridos en la prestación de un servicio, entre empresas relacionadas, para posteriormente agregar un margen de utilidad bruta que hubiera sido pactado entre empresas no relacionadas. En síntesis:

$$PM = \text{Costo} * (1 + ub)$$

Donde:

PM: Precio de Mercado

Costo: Costo de los bienes y servicios

ub: cociente entre la Utilidad Bruta y Costo de ventas (UB/CV)

Para la utilización del método CPM se deben analizar los costos de producción los cuales integrarán el precio de venta junto al margen de utilidad esperado, siendo este último el que debe ser acorde al mercado.

Las dificultades para aplicar este método según las consideraciones de la IFA en su 46° Congreso, que coincide con el informe de la OCDE son:

- a) Dificultad para cuantificar los costos por los diferentes sistemas de contabilidad aplicados.
- b) La escasa existencia de referencias a los beneficios reales realizados por la parte vinculada.
- c) El beneficio real podría ser mayor que el beneficio del mercado.

1.5.2 Métodos no tradicionales

Dado que no siempre la aplicación de los métodos tradicionales resultará posible o práctica, a pesar de ser estos los más precisos, la OCDE proporciona dos métodos adicionales que basan su análisis en la comparación entre los beneficios o rentabilidades netas operativas obtenidas en las operaciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas y las mismas realizadas entre empresas independientes.

1.5.2.1 Método de división del beneficio de la transacción (Profit Split Method)

Consiste en determinar la utilidad operativa obtenida por todo el grupo en transacciones en las cuales intervienen empresas vinculadas y distribuir dicho resultado entre las partes, en función de un indicado apropiado. Es decir, los beneficios obtenidos por todo el grupo se dividirán de manera ponderada haciendo uso de algún parámetro del mismo modo que lo hubiesen hecho empresas independientes.

Este parámetro no debe responder a fórmulas o procedimientos sistemáticos, sino a una proporción acorde al aporte realizado por cada miembro del grupo, considerando además la naturaleza de la transacción al momento de medir dicho aporte.

1.5.2.2 Método del margen neto de la transacción (Net Margin Method)

Consiste en determinar y comparar el margen neto operativo obtenido en transacciones entre partes vinculadas con el margen neto operativo obtenido de transacciones comparables de partes independientes. El proceso de comparación se puede realizar utilizando una base apropiada que puede ser los costos, ventas, activos, entre otros., que dependerá de las condiciones de la transacción controlada y a partir de la cual se pueda obtener un indicador de rentabilidad que permita la comparación.

Este método compara el margen de rentabilidad de la empresa evaluada y las compañías comparables a partir de ciertos indicadores de utilidad como el margen de operación sobre ventas netas (MSVN), el margen sobre costos totales (MSCT) y el retorno sobre activos (ROA).

La comparación de utilidades en el Método del Margen Neto de la Transacción, debe realizarse a valores relativos y no en forma directa, por lo cual cada utilidad interviniente en la comparación debe medirse en base a un denominador que sea consistente con el análisis de comparabilidad de las transacciones controladas reflejando la asignación de riesgos entre las partes.

1.5.2.3 Bases de datos comparables utilizadas para la determinación de precios de transferencia

La determinación de precios de transferencia implica realizar un análisis de comparabilidad que en términos prácticos consiste en comparar una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Una operación vinculada y una no vinculada son comparables si no existen condiciones que afecten las características económicas más relevantes de ambas. De acuerdo al capítulo 1 párrafo 1.33 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias, si las hubieren, entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias. (p. 54)

Una comparación implica la consideración de dos elementos: la operación vinculada objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituye solamente una parte del análisis de comparabilidad. Para realizar dicha búsqueda existen diversas fuentes de información a las que puede recurrirse para identificar posibles comparables externos, entre las que están bases de datos comerciales.

En el párrafo 3.30 del capítulo III de las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se define una base de dato comercial como una fuente de información habitual. Estas bases han sido creadas por editores que recopilan la contabilidad presentada por las sociedades ante los órganos administrativos competentes y las presentan en formato electrónico, lo que permite realizar búsquedas y

análisis estadísticos. El uso de estas bases de datos puede resultar un método práctico y rentable para identificar comparables externos, pudiendo constituir la fuente de información más fiable, dependiendo de las circunstancias del caso. (Página 138)

Las bases de datos comerciales son bancos de información agrupados o categorizados de distinta manera pero que comparten entre si algún tipo de vínculo o relación que los hace pertenecer a un mismo contexto y se almacenan sistemáticamente para su uso posterior. Las bases de datos son útiles para realizar búsquedas y comparaciones con las operaciones realizadas con compañías relacionadas, dado que se necesita observar ventas, costos, funciones y otras características para obtener el rango de plena competencia.

Algunos ejemplos de bases de datos internacionales:

- a) Amadeus: es una base de datos con información financiera comparable de compañías públicas y privadas, contiene amplia información de alrededor de 21 millones de empresas de toda Europa. Se puede utilizar para investigar las empresas individuales, la búsqueda de empresas con perfiles específicos y para el análisis.
- b) Compustat Global: es una base de datos de la firma Standard & Poor's que proporciona información a nivel mundial de unas 12.000 empresas que cotizan en bolsa. Compustat Global está diseñada para su uso en la investigación, conteniendo una serie histórica de datos de hasta 20 años y conservando los datos históricos de empresas inactivas. Se actualiza trimestralmente.
- c) Edgar Database: proporciona acceso público y gratuito a la información corporativa. El sistema permite investigar las actividades de una empresa, las declaraciones de registro, prospectos, y los informes periódicos, que incluyen estados financieros.
- d) Osiris: es una base de datos de compañías que transan en bolsa alrededor del mundo. Incorpora estados financieros, balances y rentabilidades, además de información como dueños, subsidiarias, fusiones y reorganizaciones. Contiene información de 62,023 empresas.

- e) Lexis Nexis: base de datos privada que mantiene información de comercio exterior. En ella es posible visualizar declaraciones de salida y entrada de productos, así como también generar estadísticas de acuerdo a diferentes clasificaciones (países, producto, volúmenes y otros).
- f) SABI: base de datos con texto completo en línea, con información sobre más de 850.000 empresas españolas, que facilita su búsqueda por distintos criterios (nombre de la empresa, código NIF, localización, actividad, datos financieros, datos bursátiles, localización cartográfica, etc.). Permite análisis detallados, estadísticos y comparativos de empresas y grupos de empresas, así como la obtención de gráficos ilustrativos de los balances y cuentas de resultados.

1.6 Marco legal

1.6.1 Obligaciones del contribuyente en materia de precios de transferencia en transacciones entre sujetos relacionados establecidas en el Código Tributario y su reglamento

El Código Tributario incluye en sus articulados consideraciones con respecto a precios de transferencia y partes relacionadas a través de dos reformas que deben ser consideradas por los sujetos pasivos.

El contribuyente está obligado en tres aspectos en lo relacionado a precios de transferencia, el primero es determinar precios de transferencia, el segundo elaborar y presentar Informe de operaciones con sujetos relacionados y tercero la conservación de documentación, información y pruebas.

Determinar precios de transferencia

En el artículo 62-A del Código Tributario se establece que para efectos netamente tributarios los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes. Igualmente, los contribuyentes deberán determinar a precios de mercado las operaciones o transacciones que se celebren con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Los contribuyentes obligados a establecer precios de transferencia determinarán el precio de mercado utilizando los procedimientos y métodos técnicos contenidos en este código y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE).

Lo anterior también es aplicable a la administración tributaria, en el ejercicio de sus facultades, efectuando en su caso, la determinación de precios de mercado correspondiente y los ajustes impositivos respectivos, de acuerdo a lo regulado en este código. Para efectos de este código y las leyes tributarias, se considerarán regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, los que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- i. Aquellos que no están gravados en el extranjero, o lo están con un impuesto sobre la renta calculado sobre ingresos o renta neta o imponible, inferior al 80% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en el salvador;
- ii. Los que clasifique la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) y el grupo de acción financiera internacional (GAFI). la administración tributaria deberá publicar en el sitio o página electrónica del ministerio de hacienda, el listado de los nombres de los países, estados o territorios que se enmarquen en los romanos anteriores, a más tardar en el mes de septiembre de cada año, el cual será vigente para el ejercicio fiscal siguiente al de su publicación.

1.6.2 Sujetos Relacionados

Para efectos de esta disposición se entenderá por sujetos relacionados cuando en una relación de dos o más sujetos se cumplan cualquiera de los siguientes criterios establecidos en artículo 199-C del código tributario:

- a) cuando uno de ellos dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto;
- b) cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas;
- c) cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión o grupo empresarial. en particular, dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión o grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

- I. posea la mayoría de los derechos de voto.
- II. tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- III. pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- IV. haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- V. la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros o gerentes del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión o grupo empresarial respecto de una tercera sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en este literal, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión o grupo empresarial;

- d) a los efectos de los literales anteriores, 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;
- e) 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;
- f) una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero;
- g) un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última;
- h) una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectuó compras, y el volumen representa más del cincuenta por ciento (50%);
- i) una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero; y,
- j) 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.

1.6.3 Criterios de comparabilidad y eliminación de diferencias

De acuerdo a lo establecido en el artículo 199-D para establecer si los bienes o servicios son de la misma especie, a efecto de determinar el precio de mercado, se procederá a comparar las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el fiscalizado con otras operaciones realizadas entre partes independientes, para lo cual, se tomarán en cuenta, según sea el caso, los siguientes factores:

- a. Características de las operaciones efectuadas, sean estas transferencias de bienes materiales, bienes intangibles o prestación de servicios.
- b. Análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c. Términos contractuales o los que no se encuentren expresamente en ningún contrato, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.
- d. Circunstancias económicas.
- e. Estrategias de negocios.

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 en virtud de ajustes razonables que permitan un mayor grado de comparabilidad.

A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

- I. Plazo de pago.
- II. Cantidades negociadas.
- III. Propaganda y publicidad.
- IV. Costo de intermediación.
- V. Acondicionamiento, flete y seguro.
- VI. Naturaleza física y de contenido.
- VII. Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.

Los factores de comparabilidad y los elementos a considerar para definir los criterios y efectuar los ajustes de las diferencias resultantes, se desarrollarán en el Reglamento de Aplicación del presente Código.

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.

1.6.4 Informe de operaciones con sujetos relacionados

En el artículo 124-A del código tributario se obliga a los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un Informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a través de los formularios que proporcione la Administración Tributaria (Formulario F982), con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta disponga para tal efecto.

La presentación del Informe deberá realizarse a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal. Sanción: Art. 244 literal l) del Código Tributario.

Artículo 244.- Constituyen incumplimientos a otras Obligaciones formales:

- l) No presentar o presentar fuera del plazo legal o remitir sin las especificaciones contenidas en este código o que disponga la administración tributaria en sus formularios, el informe de operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. sanción: multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales. en cuanto al balance general a que alude este literal, también le será aplicable lo dispuesto en el inciso final del presente artículo.

1.6.5 Conservación de documentación, información y pruebas

De acuerdo a lo establecido en el artículo 147 literal e) Las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, la siguiente documentación, información y pruebas:

La documentación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Sanción: Art. 245 literal d) del Código Tributario.

Artículo 245.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de permitir el control por la Administración Tributaria:

- d) No conservar o destruir anticipadamente al plazo establecido en este Código, los libros o registros de contabilidad y documentos anexos, sistemas o programas computarizados de contabilidad, soportes magnéticos, libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, documentos legales del aludido impuesto y demás documentación exigida en el presente Código. Sanción: Multa del dos por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.

1.6.6 Obligaciones del auditor fiscal en materia de precios de transferencia

El auditor fiscal tiene la obligación de emitir una opinión sobre la determinación de precios de transferencia y el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de precios de transferencia en el informe fiscal. En el artículo 135 literal f) del código tributario se establece la obligación del auditor de reflejar en el dictamen y en el informe fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado, incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales cumplen con las leyes tributarias y el presente código.

En el Informe fiscal de acuerdo al artículo 68, literal i) del Reglamento al Código Tributario el auditor deberá informar sobre la situación fiscal del contribuyente, de la forma siguiente:

- Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas. Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes, la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar al pago de regalías, comisiones u otro tipo de pagos. Sanción: Art. 248 literal d) del C.T. Incumplir con las obligaciones previstas en los literales a), b), c), d) y f) del artículo 135 del código ocasiona una sanción del pago de una multa equivalente a cinco salarios mínimos mensuales art. 248 literal d).

1.6.7 Obligaciones en materia de precios de transferencia para los contribuyentes establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 29-A de la LISR.

No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida:

- Numeral 6) inciso segundo por ningún motivo serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
- Numeral 12) Los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando se haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.
- Numeral 13) Los costos o gastos incurridos relacionados con rentas sujetas a retención, salvo que el agente de retención entere en el ejercicio o periodo de imposición respectivo, el valor que corresponde pagar en concepto de retenciones.
- Numeral 14), literales a), b), c) y d) Los intereses, comisiones y cualquier otro pago, provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas por el sujeto pasivo prestatario, en cualquiera de los casos siguientes:
 - a) No se hubiere efectuado las retenciones de Impuesto sobre la Renta o de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establecidas en el Código Tributario, cuando corresponda.
 - b) El prestamista o prestador fuere un sujeto relacionado domiciliado, y éste no los hubiere declarado como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo.

- c) Los intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas por el sujeto pasivo prestatario, en cualquiera de los casos siguientes: Se excediere al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal. Y cuando el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario.

1.6.8 La materialización desde el punto de vista de la efectiva prestación de un servicio

La materialización consiste en la efectiva realización de un acontecimiento en el caso de prestación de servicios se consideran materializados cuando efectivamente se hayan llevado a cabo. Los costos y gastos por prestación de servicios para ser deducible de los ingresos deben además de estar debidamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de la fuente de ingresos y de acuerdo a lo anterior el gasto reclamado deberá cumplir con ciertas condiciones sustanciales y formales, como lo son, entre otras:

- a) La demostración de la existencia efectiva de la operación, es decir, que por una parte haya existido una prestación real de servicios y como contraprestación a ésta, el pago convenido por el valor de los mismos;
- b) Que sea un gasto necesario, es decir, aquel indispensable para la generación de utilidades gravadas o la conservación de su fuente (cumplir con el Artículo 29 de la LISR;
- c) Que su finalidad económica esté orientada a la obtención de rentas gravadas o la conservación de su fuente;
- d) Que se encuentre debidamente registrado y documentado en la contabilidad de la contribuyente, de conformidad a lo establecido en los artículos 203, 206, y 209 del Código Tributario.

En el artículo 29-A de la Ley de Impuesto Sobre la renta se establece los criterios que impiden la deducibilidad de los costos y gastos.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y DIAGNÓSTICO

2.1 Tipo de investigación y estudio

2.1.1 Tipo de investigación

El proceso de investigación se llevó a cabo mediante el enfoque metodológico del tipo Hipotético – Deductivo, en el que se observó el fenómeno a estudiar qué consistía en verificar áreas de mejora que demanda el Contador Público en la temática de precios de transferencia y plantear cómo la existencia de una propuesta de guía metodológica para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo contribuiría a su educación continuada y conocimiento en dicha área especializada de impuestos.

La investigación permitió deducir ciertas consecuencias relacionadas con el problema en estudio que posteriormente fueron verificadas, comprobadas o rechazadas respectivamente; todo ello a través de un proceso de observación y planteamiento de una hipótesis que pretendía explicar previamente el fenómeno en estudio, en el cual se partió de aspectos generales hasta llegar a emitir conclusiones específicas como producto del análisis de resultados de la investigación de campo.

2.1.2 Tipo de estudio

El estudio aplicado es de tipo analítico descriptivo, mediante el cual se describió el fenómeno en estudio y la manera en como este se manifiesta, descomponiéndolo en sus elementos, variables y características integrantes; lo anterior dio lugar a la ejecución de su análisis, con el cual no solo se logró identificar el desconocimiento que tiene el Contador Público acerca de la determinación de Precios de Transferencia en transacciones por servicios intragrupo, sino también con el que se ha determinado que la falta de material de consulta práctico en esta área especializada ha contribuido al desconocimiento del profesional.

2.2 Unidad de análisis

Para el caso de esta investigación, se consideró como unidad de análisis a los Contadores Públicos inscritos y autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), esto porque son una población de profesionales cuantificables fiablemente a la que se consideró

directamente afectada por la problemática en estudio por la responsabilidad que tienen los contadores públicos en el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de impuestos en su ejercicio profesional y necesitan una propuesta de solución.

2.3 Universo y muestra

2.3.1 Universo

El universo para ésta investigación estuvo constituido por 4,092 profesionales de la contaduría pública autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría según listado publicado por la mencionada institución en su sitio Web oficial en fecha 31 de diciembre de 2014 (Ver anexo 5).

2.3.2 Muestra

Para determinar la muestra, por tratarse de una población finita se utilizó la fórmula estadística siguiente:

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

Aplicando nivel de confianza del 95% y un error muestral del 5%. Los datos se constituyen de la siguiente manera:

n :	Tamaño de muestra:	?
N :	Tamaño de población:	4,092 profesionales acreditados por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría
Z :	Coficiente de confianza: (Área bajo la curva para nivel de confianza de 95%)	1.96
e :	Margen de error:	$0.05^2 = 0.0025$
P :	Probabilidad de éxito en la confirmación de la hipótesis:	0.97
Q :	Probabilidad de fracaso:	0.03

Sustituyendo en la fórmula:

$$n = \frac{1.96^2 * 0.97 * 0.03 * 4,092}{1.96^2 * 0.97 * 0.03 + (4,092 - 1) * 0.05^2}$$

$$n = \frac{3.8416 * 0.95 * 0.05 * 4,092}{3.8416 * 0.97 * 0.03 + 4,901 * 0.0025}$$

$$n = \frac{457.446971}{0.111790 + 10.2275}$$

$$n = \frac{457.446971}{10.339291}$$

$$n = 44.243555$$

$$n = 44$$

De acuerdo con los datos anteriores, se determinó que la muestra corresponde a 44 profesionales de la contaduría pública, cuya selección muestral se llevó a cabo mediante el método aleatorio simple.

2.4 Técnicas e Instrumentos de investigación

2.4.1 Técnicas de investigación

Las técnicas utilizadas en el desarrollo de la investigación fueron:

a) Técnicas de investigación de campo:

- El muestreo: Se utilizó para la determinación de la muestra, mediante la fórmula estadística de poblaciones finitas, aplicable en la investigación por ser la población de contadores públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) una cifra conocida.

- La encuesta: Se diseñó un formato destinado a evaluar a los profesionales de la contaduría pública certificados e inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) con el objeto de obtener datos específicos e información que permitiera analizar, concluir y respaldar la investigación.

b) Técnica documental:

- Sistematización Bibliográfica: Se realizó una búsqueda bibliográfica para la recopilación de información teórica existente en las bibliotecas y organismos especializados sobre el área objeto de estudio, con el propósito de presentar una base sólida en la que se sustenta la investigación.

2.4.2 Instrumento de investigación

El instrumento de investigación utilizado para la recolección de datos fue el cuestionario, con preguntas cerradas, y en algunos casos de selección múltiple, se elaboró un solo formato dirigido a los profesionales en contaduría pública, certificados e inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), según las condiciones de la asignación de la muestra determinada.

A través de éste se recopiló la información de campo necesaria para demostrar que la problemática planteada existe y requiere solución. La distribución del instrumento para la recopilación de los datos se realizó durante el mes de septiembre del año 2015.

2.5 Procesamiento de la información

El procesamiento de la información recolectada a través del instrumento y técnicas de investigación se efectuó haciendo uso del paquete utilitario Microsoft Excel 2013, en el cual fueron vaciados y tabulados los datos, haciendo uso de esta herramienta informática se elaboraron además las representaciones gráficas respectivas con la finalidad de efectuar una adecuada interpretación de los resultados obtenidos.

2.6 Análisis e interpretación de los datos procesados

Para realizar el análisis de los datos obtenidos mediante la investigación, se elaboraron tablas y gráficos resultantes de la tabulación de las respuestas a las preguntas pertenecientes al cuestionario utilizado para la encuesta, destacando los resultados mayoritarios para cada interrogante en los análisis de la información obtenida y presentándolos en un cuadro resumen que permita el cruce de variables, para la determinación del diagnóstico de la investigación.

La estructura de presentación de los resultados sigue un formato estándar en donde primeramente se muestra la pregunta realizada, luego la tabla de frecuencias absolutas y relativas, los gráficos elaborados a partir de lo anterior y por último un análisis de interpretación de los datos.

2.7 Diagnóstico de la investigación

Para la realización del diagnóstico en relación a la temática: determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo entre partes relacionadas, se elaboró un cuadro resumen que muestra los resultados de la investigación de manera absoluta y relativa a fin de identificar fácilmente los datos obtenidos que respaldan las interpretaciones realizadas de la situación en estudio. (Ver anexo 6)

El diagnóstico de la problemática ha sido posible a través de la medición de los resultados obtenidos en el instrumento seleccionado para tal fin, en este caso la encuesta, que se centra en conocer y evaluar tres áreas principales:

- a) Identificación de la problemática
- b) Apropiado tratamiento de precios de transferencia
- c) Necesidad de la propuesta para el tratamiento de precios de transferencia

2.7.1 Identificación de la problemática

Dentro de ésta área de análisis del diagnóstico se busca conocer la situación actual respecto el conocimiento de los Contadores Públicos sobre precios de transferencia y servicios intragrupo, medir su preparación y verificar el cumplimiento de la educación continuada a manera de identificar la problemática existente en relación a la temática mencionada.

Los resultados obtenidos en la investigación de campo indican que 89% de los Contadores Públicos están constantemente en actualización de conocimientos, dando cumplimiento a lo establecido por el CVPCPA en las Normas de Educación Continuada, ya que manifiestan que anualmente realizan un mínimo de cuarenta horas anuales de educación continuada las cuales certifican en áreas básicas y especializadas afines a la profesión de la contaduría pública, esto refleja que en su gran mayoría los profesionales son responsables y cumplidores de esta exigencia.

Los resultados determinan que dentro del 89% de profesionales que cumplen con su educación continuada anualmente, 50% de contadores sobrepasan las 50 horas certificadas ante el CVPCPA, mientras que 39% recibe capacitaciones anuales entre 41 y 50 horas relacionadas con temáticas de la profesión contable.

Solamente 11% de los profesionales realiza durante un año menos de 40 horas de educación continuada lo que indica que una minoría de contadores no dan cumplimiento a lo establecido por la legislación pertinente para su actualización profesional, lo que conlleva a sanciones según las Normas de Educación Continuada, que pueden ir desde amonestación verbal, escritas, sanciones económicas y suspensión temporal hasta de cinco años en el ejercicio de la contaduría pública. De este porcentaje mencionado anteriormente 7% se capacita entre 31 a 40 horas, consiguientemente por debajo de este intervalo 2% lo hace en intervalos de 21 a 30 horas y 2% en un margen de 1 a 10 horas anuales.

Sin embargo, los datos obtenidos muestran que 100% de los Contadores Públicos se capacitan y actualizan sus conocimientos profesionales invirtiendo tiempo entre periodos de una hora a más de cincuenta horas anuales.

Los profesionales en Contaduría Pública que se capacitan mayormente en el área de Auditoría Externa corresponden a 89%, a partir de lo anterior se puede inferir que esto sucede debido a que diversidad de contadores públicos ejercen su profesión en el campo laboral con independencia dedicándose a la realización de auditorías externas la cual sólo quienes sean autorizados por el CVPCPA pueden ejercer esta función pública.

En segundo lugar, el área en donde mayor educación continuada han recibido los profesionales es la de Impuestos debido a que 77% de los encuestados lo refleja de tal manera, mostrándose así que los contadores públicos anualmente invierten su mayoría de tiempo en capacitaciones en esta área

especializada, expresando que se ven obligados a actualizarse por necesidad de cumplir las constantes reformas tributarias implementadas por el Estado las cuales deben acatarse por ley.

Aunque impuestos es una de las áreas donde más reciben capacitaciones los contadores públicos, solamente 36% (una tercera parte aproximadamente) de los profesionales manifiesta haber recibido educación continuada en Precios de Transferencia, dando como resultado que se encuentre dentro de las temáticas en las que menos se capacitan los profesionales.

Lo anterior refleja indicios de la problemática planteada, hay niveles altos de desconocimiento de la temática de determinación de precios de transferencia en servicios intragrupo por parte de los profesionales en contaduría pública y los datos en la investigación de campo lo respaldan. Asimismo, 64% de los contadores públicos manifiestan nunca haber recibido educación continuada en precios de transferencia, mucho menos poseen experiencia práctica en la temática, por lo que expresan tener desconocimiento generalizado tanto en el aspecto técnico y legal que envuelve al tema.

Respecto a los servicios intragrupo los contadores públicos no identifican con claridad los servicios que se prestan o podrían prestarse entre sujetos relacionados, teniendo dificultades debido a que en promedio de un listado de ocho ejemplos solo identifican 53% de los mismos, aproximadamente la mitad, permitiendo deducir que algunos contadores no tienen claridad de lo que es un servicio intragrupo.

Se determinó que 23% de los profesionales considera que la fuente principal de sus conocimientos en precios de transferencia radica en su aprendizaje en diplomados y solo 18% lo atribuyen a lo aprendido en la Universidad y 18% a capacitaciones proporcionadas por el Ministerio de Hacienda de El Salvador. Se puede deducir a partir de esto que las Universidades y el Ministerio de Hacienda influyen actualmente en poca medida sobre los conocimientos en la temática de precios de transferencia de los profesionales ya que solo 36% atribuye como fuente principal de sus conocimientos a estas instituciones.

Los resultados además demuestran que las Universidades y la Administración Tributaria son las instituciones que menos oferta presentan para capacitar a los contadores públicos en precios de transferencia, esto genera que los profesionales tengan que incurrir en pagos extras para la formación en la temática especializada, siendo un factor expresado por los mismos contadores como un inconveniente

que influye en el desconocimiento del profesional sobre la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo.

Los Contadores Públicos expresan que hay una escasez de diplomados y capacitaciones accesibles en algunos casos por los elevados costos que estos representan, consideran que es insuficiente la promulgación de actividades de difusión y conocimiento de la temática por parte del Ministerio de Hacienda y manifiestan que hay una carencia de bibliografía, material didáctico y guías prácticas que enseñen la determinación de precios de transferencia en base a la legislación salvadoreña y disposiciones técnicas internacionales aplicables, considerando que lo anterior contribuye al desconocimiento del tema.

2.7.2 Apropriado tratamiento de precios de transferencia

Dentro de esta área de análisis se busca evaluar el grado de conocimiento de los Contadores Públicos acerca de la determinación de precios de transferencia y servicios intragrupo en el ejercicio profesional.

En la investigación realizada se puede identificar que la mayoría de profesionales en contaduría pública poseen conocimientos limitados de las normativas legales y técnicas aplicables en la determinación de precios de transferencia debido a que no reconocen a todas en su conjunto.

Se puede observar que 45% de los profesionales considera que la Ley de Impuesto sobre la Renta es parte de la normativa legal aplicable en la determinación de precios de transferencia y un dato interesante que se puede observar es que tan solo 41% de profesionales es decir menos de la mitad de los encuestados considera que las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) son parte de la normativa técnica para la determinación de precios de transferencia según lo adoptado en el Código Tributario de El Salvador en el artículo 62-A, por lo que se afirma que 59% de contadores públicos desconoce la utilidad de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y desconocen la reforma del código tributario del 2014.

Respecto a los datos obtenidos se interpreta que 61% de profesionales manejan el concepto más adecuado de lo que representa un grupo empresarial coincidiendo que es un conjunto de empresas relacionadas o unidas mediante intereses comunes de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo.

Puede analizarse a partir del conjunto de resultados que la mayoría de profesionales si tienen claridad respecto de lo que es un grupo empresarial, el cual es necesario para la aplicación de la temática.

La investigación nos muestra que 66% de contadores públicos considera que lo dispuesto en el artículo 199-B del Código Tributario es un método válido para la determinación de precios de transferencia, lo que nos indica que más de la mitad de contadores públicos determinaría erróneamente los precios de transferencia ya que lo que establece el artículo art. 199-B solo es aplicable para la determinación de precios de mercado entre sujetos independientes, por lo tanto no aplicable para la determinación de precios de transferencia entre sujetos relacionados en donde deben utilizarse los métodos establecidos técnicamente en las directrices de la OCDE, esto a partir de la reforma al artículo 62-A realizada en el Código Tributario en el año 2014.

Los resultados obtenidos además nos indican que solamente 2% de profesionales se consideran que son especialistas en la temática de precios de transferencia. Evaluando las categorías que representan un conocimiento parcial de la temática tenemos que 98% de contadores públicos no tiene los conocimientos necesarios para manejar profesionalmente la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo, dejando en ver claramente que hay una problemática relacionada con el desconocimiento en los contadores públicos.

Lo anterior refleja que hay una necesidad identificada, por lo que se debe promover la educación continuada en esta temática ya que la mayoría de profesionales no tiene un conocimiento sólido para la aplicación de lo dispuesto por la legislación salvadoreña y disposiciones internacionales dictaminadas para determinación de precios de transferencia.

Actualmente solo 18% de contadores públicos se atrevería a dar asesoría o servicio profesional a un cliente ya sea solo o con ayuda de un especialista, mientras que 82% de profesionales no se siente capaz de prestar un servicio profesional relacionado con la determinación de precios de transferencia debido a que posee inseguridades por el bajo nivel de conocimientos que maneja actualmente acerca de la temática. El desconocimiento de la determinación de precios de transferencia pone en desventaja al contador público en el ámbito profesional y laboral, además que lo hace vulnerable y susceptible a infracciones por incumplimientos legales.

2.7.3 Necesidad de la propuesta para el tratamiento de precios de transferencia

El objetivo de ésta área de análisis es identificar la necesidad que tienen los profesionales en contaduría pública de una guía metodológica que les oriente en la correcta determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable y que contribuya a su formación profesional en el área de impuestos.

Los profesionales de la contaduría pública que tiene como predilección o necesidad el capacitarse en el área de impuestos son 77% pero de la totalidad de profesionales solo 36% lo ha hecho en precios de transferencia, esto según manifiestan los contadores públicos debido a diversas razones entre las que se encuentran el alto costo de las capacitaciones, la poca difusión de la temática de parte de la administración tributaria, la falta de tiempo para especializarse en el tema, entre otras, por lo que necesitan alternativas prácticas que les contribuyan en aprender a determinar precios de transferencia.

Un porcentaje mayoritario de los contadores públicos se encuentran interesados en aprender acerca de la temática debido a que consideran que sería de gran utilidad la creación de herramientas legales y técnicas que les ayudaran en el aprendizaje acerca de la determinación de precios de transferencia.

Los contadores expresan que la creación de herramientas legales y técnicas en esta área sería de mucha utilidad para la correcta determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo, facilitarían la comprensión del proceso, Incrementarían favorablemente el material bibliográfico de consulta acerca de la temática.

La mayoría de contadores públicos con 98% considera necesario y útil como profesional de la contaduría pública la existencia de una guía metodológica como herramienta de orientación que facilite el aprendizaje para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo, la cual consultarían, recomendarían o ambas, ya que consideran que esto les permitiría tener acceso a información que tendría un efecto positivo en su auto aprendizaje y sería de gran beneficio complementario para la educación continuada del gremio de contadores públicos en El Salvador.

CAPÍTULO III. PROPUESTA DE GUÍA METODOLÓGICA PARA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN TRANSACCIONES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS INTRAGRUPO ENTRE PARTES RELACIONADAS

3.1 Objetivo de la guía

Proponer una guía metodológica para determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo entre partes relacionadas de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable como una herramienta didáctica que facilite la educación continuada de los profesionales en contaduría pública inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

3.2 Fundamento legal

La aplicación de la metodología para determinación de precios de transferencia a las operaciones realizadas por los contribuyentes entre partes relacionadas tiene su base legal en el Código Tributario de la República de El Salvador en los artículos 62-A.

3.3 Fundamento Técnico

Se menciona y describe a las directrices de la OCDE como base técnica que define la metodología para determinación de precios de transferencia, así como los lineamientos técnicos que deberán utilizarse para realizar dicho proceso de manera lógica y estandarizada a nivel internacional.

3.4 Definiciones

Aquí se listan una serie de definiciones y conceptos técnicos que son utilizados en el área específica de precios de transferencia en prestación de servicios intragrupo entre partes relacionadas y su determinación, que forman parte de la guía técnica y que permitirán comprender el contenido de la misma

- **Precios de Transferencia**

Es el precio pactado en la transferencia de bienes tangibles o intangibles, prestación de servicios, o cualquier otra operación realizada entre entidades o sujetos relacionados.

- **Partes Vinculadas o Relacionadas**

Existe vinculación cuando se encuentran presentes vínculos, relaciones o condiciones que ocasionan, de forma directa o indirecta de manera significativa, en la toma de decisiones en la operación, administración o en la consecuencia de sus intereses u objetivos.

- **Principio de Libre Competencia**

Principio mediante el cual se considera que el precio o monto de la contraprestación que obtenga una entidad en una transacción controlada debe ser el precio o monto de la contraprestación que hubiera existido si las partes relacionadas en una transacción hubieran actuado como entidades independientes.

- **Entidades y operaciones comparables**

En un análisis de comparabilidad, se entenderá por entidades comparables todos aquellos sujetos que realizan la misma actividad económica que el sujeto evaluado; y por operaciones comparables, todas aquellas operaciones que son de la misma especie de la operación analizada.

3.6 Contenido

3.6.1 Análisis de vinculación según supuesto establecidos en el Código Tributario de El Salvador

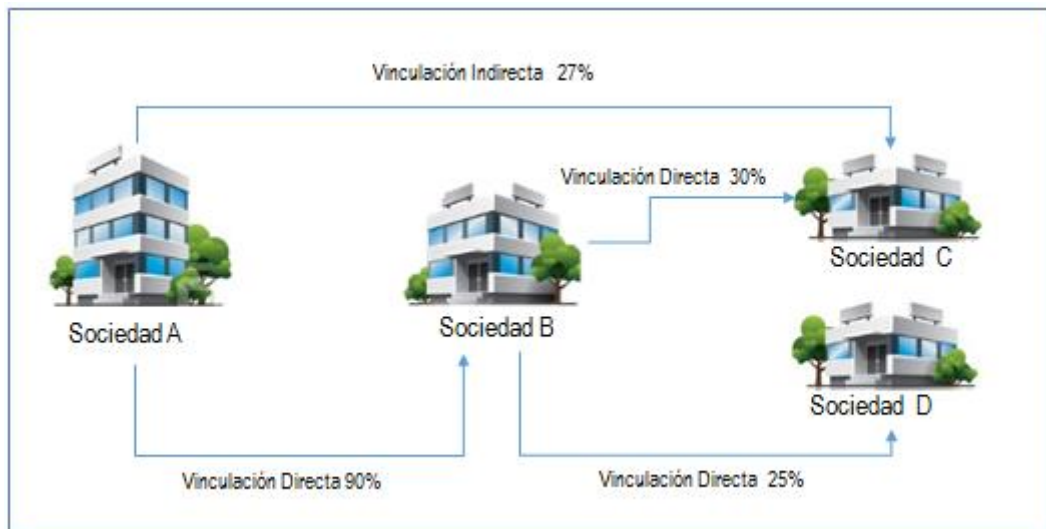
Se entenderá por sujetos relacionados cuando en una relación de dos o más sujetos se cumplan cualquiera de los siguientes criterios establecidos en artículo 199-C del código tributario:

- **Criterio de vinculación 1**

Cuando uno de ellos dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto.

Ejemplo.

La sociedad A posee una participación accionaria en la Sociedad B del 90% del capital social, al mismo tiempo la sociedad B posee una participación accionaria en el capital social de la Sociedad C de un 30%.



Análisis de Vinculación:

- La sociedad A posee una relación directa con la sociedad B al tener 90% de participación accionaria, el mismo tipo de relación existe entre la sociedad B y la Sociedad D ya que B posee más de 25% del capital social de su subsidiaria.
- La sociedad A está relacionada indirectamente con la sociedad C ya que posee una participación indirecta del 27% ($90\% \times 30\%$)

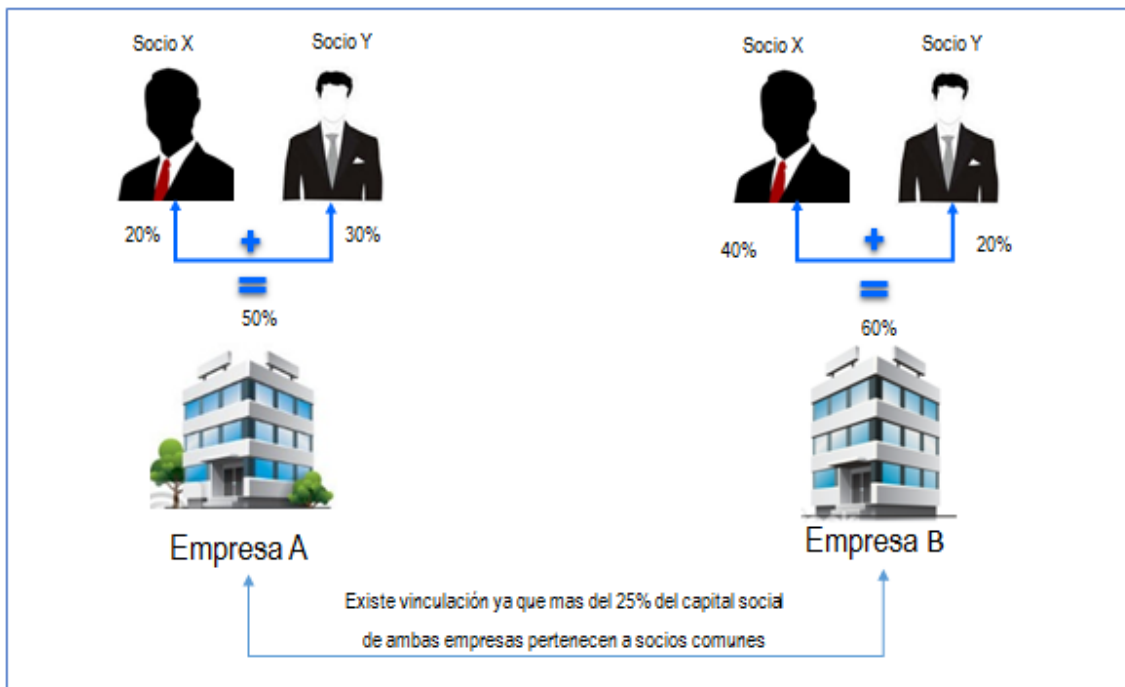
• Criterio de vinculación 2

Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.

Ejemplo.

El socio X y el socio Y tiene participación accionaria en las Empresas A y B tal como se representa en el cuadro siguiente:

SOCIEDAD EMISORA	ACCIONISTA	% DE PARTICIPACION EN EL CAPITAL SOCIAL
Empresa A	Socio X	20%
	Socio Y	30%
Empresa B	Socio X	40%
	Socio Y	20%



Análisis de Vinculación:

Tal como lo establece el literal b) del artículo 199-C del Código Tributario, se puede confirmar la existencia de sujetos relacionados ya que los Socios X y Y poseen en su conjunto más del 25% de participación del capital de ambas empresas; tal como se puede observar en la imagen entre ambos socios tienen una participación accionaria del 50% en la empresa A y del 60% en la empresa B.

- **Criterio de vinculación 3**

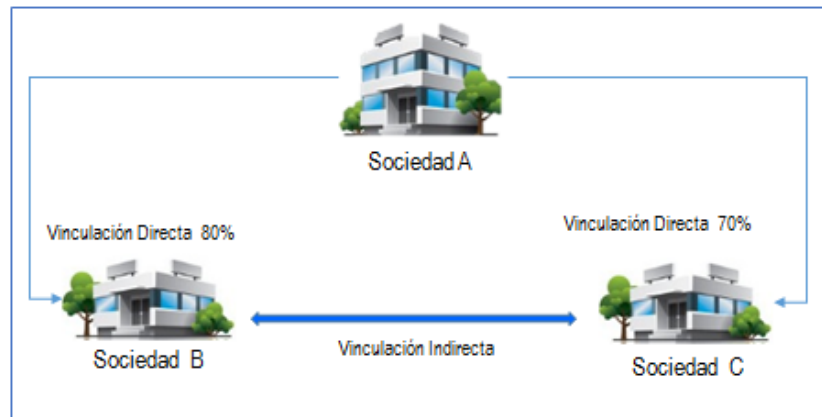
Sociedades pertenecientes a una misma unidad de decisión o grupo empresarial

Dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión o grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

- ✓ **Situación 1:** posea la mayoría de los derechos de voto.

Ejemplo.

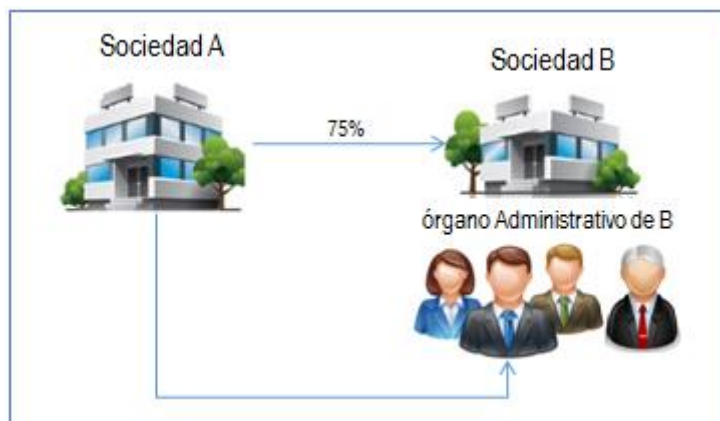
La sociedad A posee participación accionaria en la sociedad B del 80% y en la sociedad C del 70% por lo que puede ejercer control sobre estas al tener la mayoría de acciones en ambas empresas y le da derecho a la mayoría de votos dichas empresas.



- ✓ **Situación 2:** tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Ejemplo.

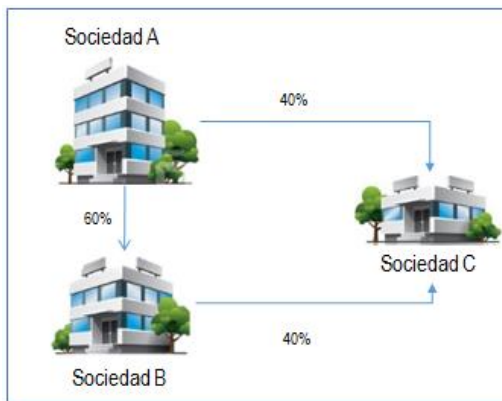
La sociedad A posee participación accionaria en la sociedad B del 75% por lo que le da derecho a elegir o destituir a tres de los cuatro miembros del órgano administrativo de la sociedad B.



- ✓ **Situación 3:** pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

Ejemplo.

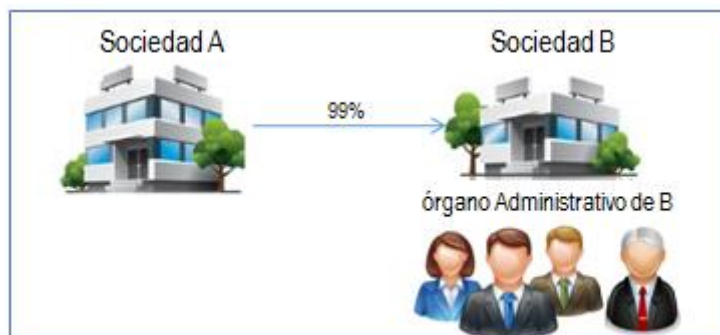
La sociedad A posee participación accionaria en la sociedad B del 60% y en la sociedad C del 40%, a su vez la sociedad B también posee participación accionaria en C de un 40%, por lo cual al existir vinculación patrimonial entre A y B al poseer entre ambos el 80% (40%+ 40%) de participación patrimonial en C tienen en conjunto la mayoría de los derechos de votos en la sociedad C.



- ✓ **Situación 4:** Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Ejemplo.

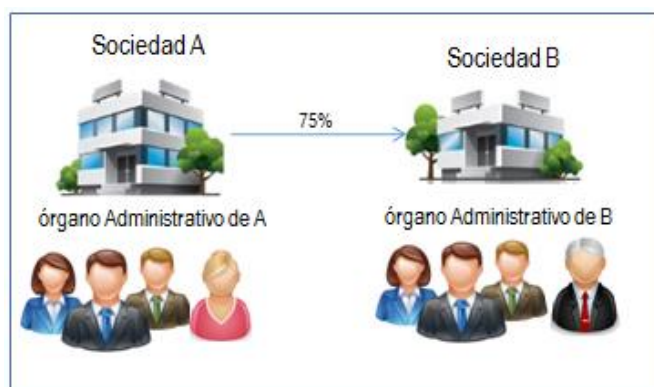
La sociedad A posee participación accionaria en la sociedad B del 99% por lo que le da derecho a elegir a la mayoría de miembros que conforman órgano administrativo de la sociedad B.



- ✓ **Situación 5:** la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros o gerentes del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Ejemplo.

Tres de los cuatro miembros del órgano administrativo de B son miembros del órgano administrativos de A. ya que al poseer la sociedad A participación accionaria en la sociedad B del 75% posee dominio sobre B.



- **Criterio de vinculación 4**

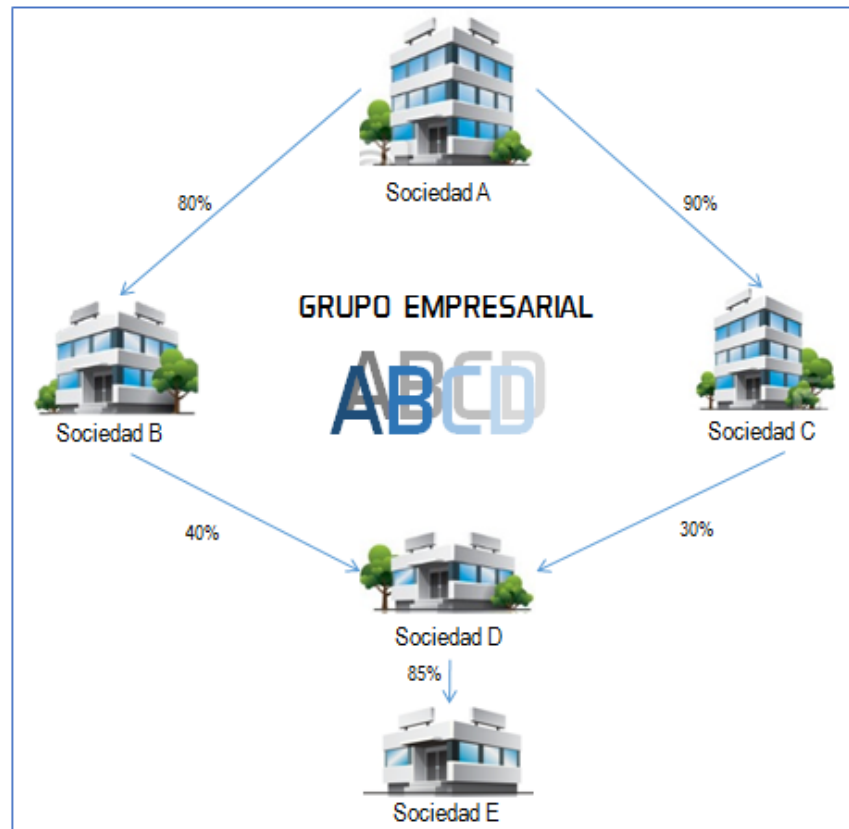
Quando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión o grupo empresarial respecto de una tercera sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en este literal c) del artículo 199-C del Código Tributario, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión o grupo empresarial.

Ejemplo.

El grupo empresarial ABCD está conformado por la Sociedad A, Sociedad B, Sociedad C y Sociedad D

ACCIONISTA	SOCIEDAD EMISORA	% DE PARTICIPACION EN EL CAPITAL SOCIAL
Sociedad A	Sociedad B	80%
	Sociedad C	90%
Sociedad B	Sociedad D	40%
Sociedad C	Sociedad D	30%
Sociedad D	Sociedad E	90%

La sociedad A posee una participación accionaria en el capital social de la Sociedad B en un 80% y en la Sociedad C en un 90%. De igual forma la Sociedad B posee el 40% de participación accionaria en la Sociedad D. La Sociedad C posee el 30% de participación accionaria en la sociedad D y a su vez la Sociedad D posee un 90% de participación accionaria en la Sociedad E.



Análisis de Vinculación

La sociedad A tiene una participación directa superior al 25% en las sociedades B y C. Al mismo tiempo A posee una participación indirecta en la sociedad D del 59% $((80\% \times 40\%) + (90\% \times 30\%))$ al poseer participación accionaria en las sociedades B y C respectivamente. Al poseer la Sociedad A una participación indirecta del 59% en la sociedad D posee una parte de la sociedad E correspondiente al 50.15% $(59\% \times 85\%)$

La sociedad B y la sociedad C poseen una participación directa de 40% y 30% respectivamente sobre la sociedad D y D tiene una relación directa en E correspondiente al 85% del capital social.

Se concluye afirmando que las sociedades A, B, C, D y E forman parte de un grupo empresarial ya que todas las sociedades integrantes de grupo se encuentran relacionadas entre sí.

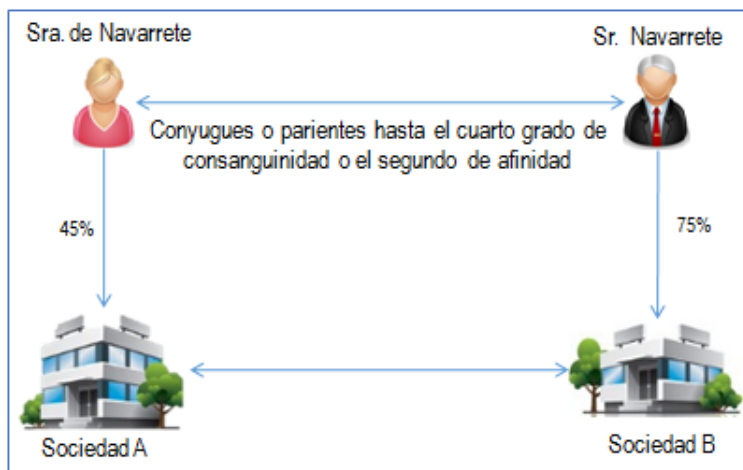
- **Criterio de vinculación 5**

Relación de consanguinidad o afinidad

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.

Ejemplo:

La Sra. de Navarrete posee el 45% de la acción de la sociedad A y Sr. Navarrete quien es hijo de la Sra. de Navarrete posee el 75% de las acciones de la sociedad B.



Análisis de Vinculación

Como se puede observar existen dos entidades A y B en las que algunos de sus socios están unidos por una relación de parentesco; ya que el Sr Navarrete se encuentra unido a su madre en línea directa por consanguinidad en primer grado. Así mismo como la participación directa en ambas sociedades es mayor al 25% del capital social (45% en la Sociedad A y 75% en la Sociedad B), se puede afirmar que entre ambas sociedades existe vinculaciones entre sí.

GRADOS DE CONSANGUINIDAD Y AFINIDAD



- **Criterio de vinculación 6**

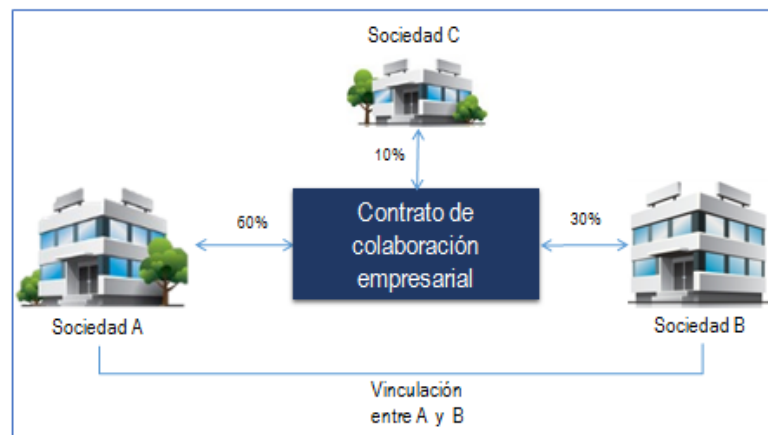
Unión de personas, sociedades de hecho o contratos de colaboración empresarial o asocio en participación.

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.

Ejemplo.

La sociedad A, la Sociedad B y la Sociedad C decidieron formar un asocio a través de la firma un contrato de colaboración empresarial con la finalidad de participar conjuntamente en la prestación de servicios de alquiler de maquinaria pesada para un proyecto de construcción de carreteras el cual durara 5 años.

Durante el desarrollo de proyecto la sociedad A tendrá una participación del 60%, la sociedad B una participación del 30% y la sociedad C una participación del 10%.



Análisis de Vinculación

El contrato de colaboración se considera relacionado con la Sociedad A ya que posee el 60% de participación en el patrimonio del contrato de igual manera existe el mismo tipo de relación existe relación entre la sociedad B y el contrato de colaboración empresarial ya que dicha sociedad tiene una participación del 30%. Para el caso de la Sociedad C, esta no se considera relacionada con el Contrato de Colaboración Empresarial ya que su participación es del 10%. Siendo inferior al 25% que es requisito para considerarse la existencia de vinculación.

- **Criterio de vinculación 7**

Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero.

Ejemplo.

La sociedad A domiciliada en El Salvador se dedica a la fabricación, distribución y comercialización de zapatos para damas, para el año 2015 decidió expandir su mercado y distribuir sus productos a México, para lo cual firmo un contrato de distribución con la Sociedad B radicada en El Distrito Federal Mexicano, en dicho contrato se establece que durante 10 años la Sociedad B será la única empresa encargada de la distribución de los productos de la Sociedad A en el mercado mexicano.



Análisis de Vinculación:

Al ser la Sociedad B residente en México el único distribuidor autorizado para distribuir los productos que la Sociedad A fábrica, se cumple el criterio de vinculación establecido en el literal artículo 199-C literal f).

- **Criterio de vinculación 8**

Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última.

Ejemplo.

La sociedad A domiciliada en El Salvador y las sociedades B radicada en México firmaron un contrato de distribución en el cual se establece que la Sociedad B será la única empresa encargada de la distribución y comercialización de los productos de la Sociedad A en el mercado salvadoreño.



Análisis de vinculación:

Al ser la Sociedad A empresa domiciliada en el territorio salvadoreño el único distribuidor autorizado para distribuir y comercializar los productos que la Sociedad A fábrica, se cumple el criterio de vinculación establecido en el literal artículo 199-C literal g).

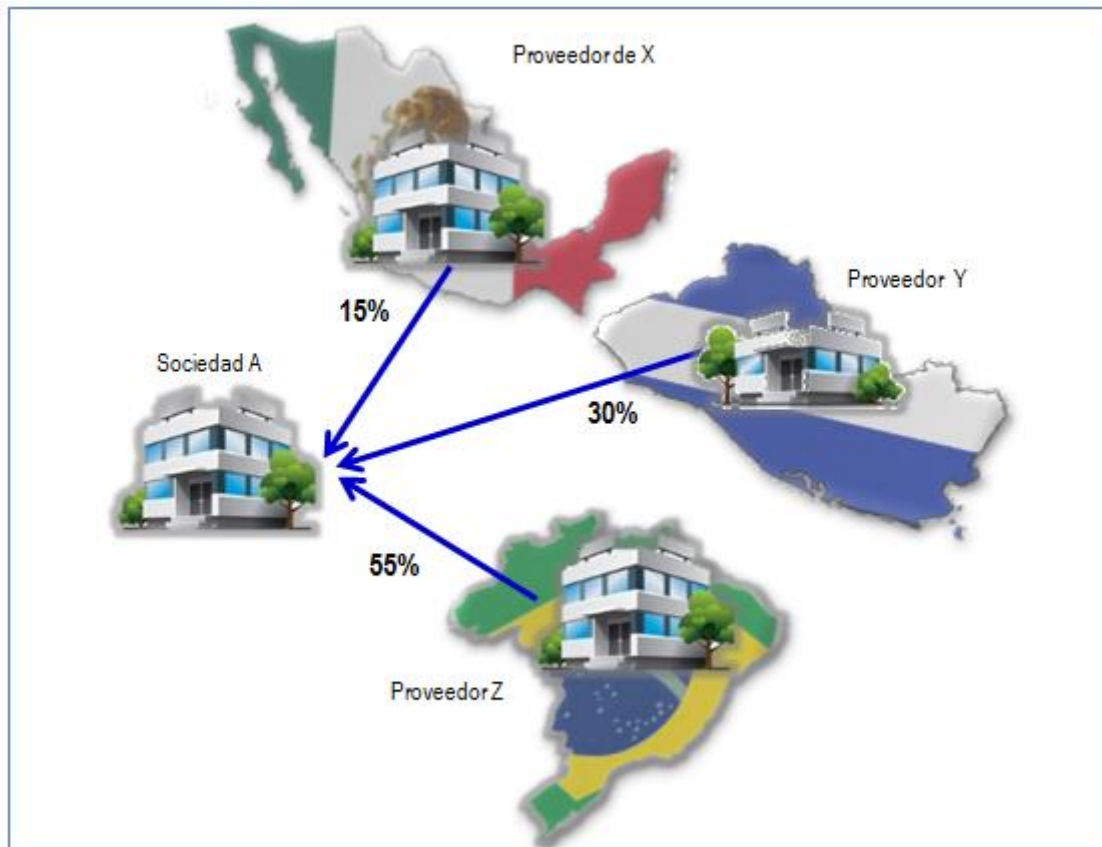
- **Criterio de vinculación 9**

Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectuó compras, y el volumen representa más del cincuenta por ciento (50%).

Ejemplo.

La sociedad A domiciliada en El Salvador se dedica a la comercialización de equipo de computadoras y consolas de videojuegos para lo cual durante el año 2015 realizo las compras de inventario a tres proveedores tal como se detalla a continuación:

NOMBRE DEL PROVEEDOR	LUGAR DE DOMICILIO DEL PROVEEDOR	MONTO DE LA COMPRAS	% DE PARTICIPACION EN EL CAPITAL SOCIAL
Proveedor X	México	\$112,500.00	15%
Proveedor Y	El Salvador	\$225,000.00	30%
Proveedor Z	Brasil	\$412,500.00	55%
TOTAL		\$750,000.00	100%



Análisis de vinculación:

Las compras que la sociedad A le ha realizado al proveedor Z quien reside en Brasil representan el 55% de las compras totales por lo que se cumple el criterio de relación establecido en el artículo 199-C literal h) convirtiéndolos así a la Sociedad A y al proveedor Z en sujetos relacionados.

- **Criterio de vinculación 10**

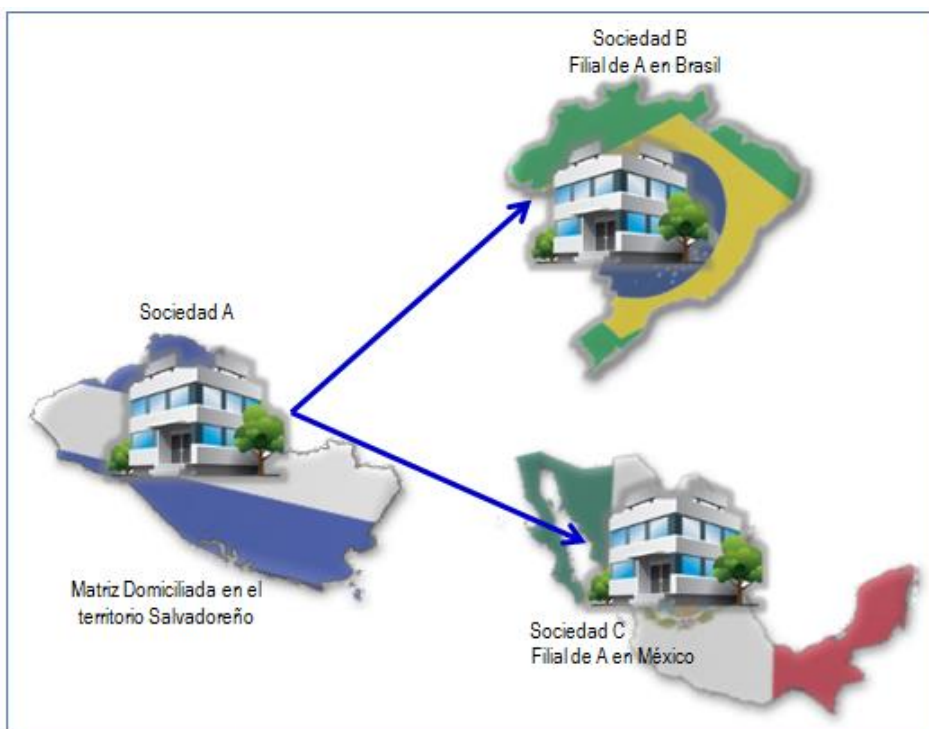
Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero

Ejemplo.

La sociedad A domiciliada en El Salvador se dedica a la comercialización ropa para dama y a partir del año 2005 comenzó a comercializar sus en productos Brasil y México a través de las sus sucursales las sociedades B y C domiciliadas en Brasil y México respectivamente.

Análisis de vinculación:

Al realizar las sucursales B y C actividades de comercialización a nombre de la sociedad salvadoreña A en Brasil y México respectivamente constituyen establecimientos permanentes no domiciliados que tiene relación con la sociedad A domiciliada en el territorio salvadoreño considerándose así sujetos domiciliados según lo establece el artículo 199-C literal i) del Código Tributario.



- **Criterio de vinculación 11**

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.

Ejemplo.

La sociedad A de México se dedica a la comercialización Tecnología y a partir del año 2005 decidió comercializar sus productos en el mercado salvadoreño para ello creó la sociedad A Sucursal El Salvador.



Análisis de vinculación:

Al tener la sociedad A una sucursal establecida en el territorio salvadoreño cumplen el criterio para considerarlos sujetos relacionados según lo establece el artículo 199-C literal j) del Código Tributario.

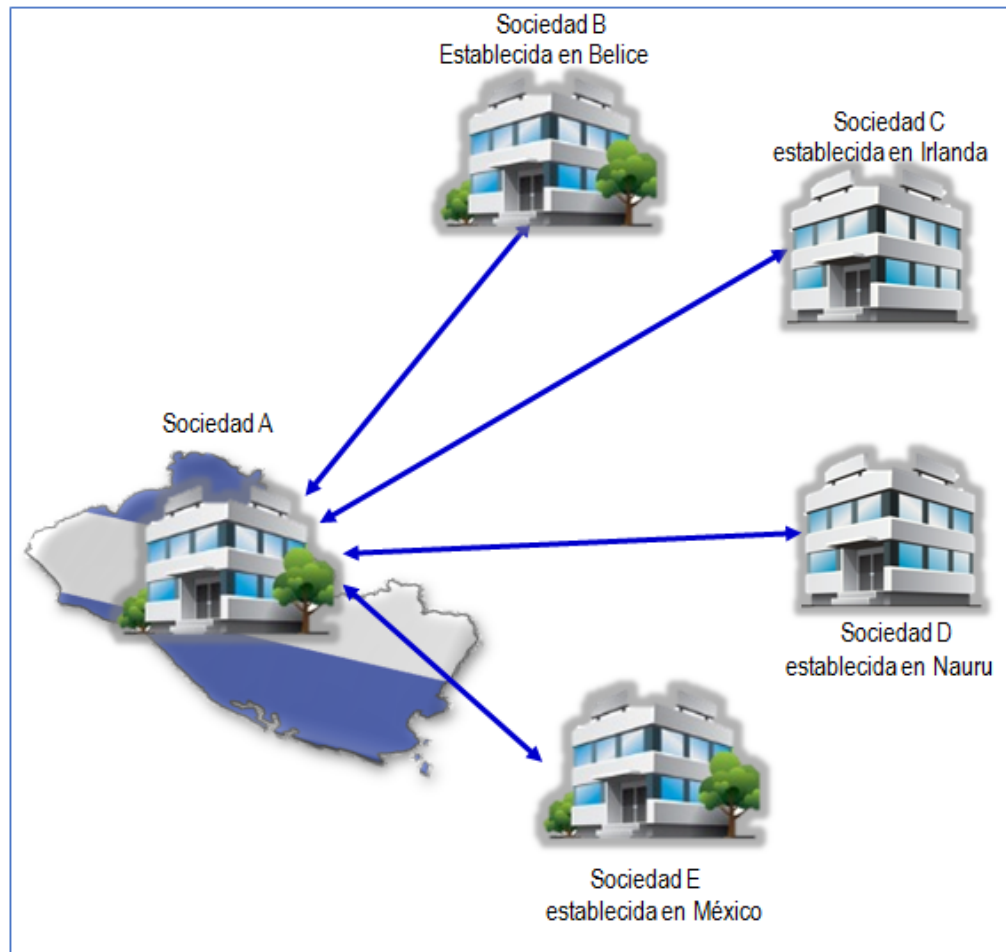
- **Criterio de vinculación 12**

Sujetos domiciliados constituidos o ubicados en países, estados o territorios con régimen fiscales preferentes de baja o nula tributarios o paraísos fiscales.

Ejemplo

La sociedad A domiciliada en El Salvador se dedica a la comercialización de equipo de computadoras y consolas de videojuegos y durante los años 2015 realizó las siguientes operaciones:

- Exporto Consolas de Videojuegos a la sociedad B establecida en Belice y también exporto equipo de computadoras a la sociedad C establecida en Irlanda.
- Exporto mercancía a la sociedad B establecida en Belice
- Adquirió un préstamo de 350,000.00 de la empresa Sociedad D radicada en Nauru pagadero en cuotas mensuales durante 5 años.
- Adquirió el 15% de su mercancía de la sociedad B establecida en México, la demás mercancía la adquirió por medio de diversos distribuidores nacionales.



Análisis de vinculación:

En base a los establecido en el artículo 62-A del Código Tributario Incisos tercero y cuarto y en la Guía de Orientación No. DG 001/2015, La existencia de sujetos domiciliados, constituidos y ubicados en países estados, o territorios con regímenes fiscales preferentes de baja o nula tributación o paraísos fiscales se debe analizar según como se procede a continuación:

- A. Se debe identificar los países en los cuales se encuentran domiciliados cada una de las entidades con las cuales la sociedad A realizo operaciones durante el año 2015 y estos países son:
- Sociedad B – domiciliada en Belice
 - Sociedad C – domiciliada en Irlanda
 - Sociedad D – domiciliada en Nauru
 - Sociedad E – domiciliada en México

- B. Se procede a verificar en la Guía de Orientación No. DG 001/2015 emitida por el Ministerio de Hacienda si Belice, Irlanda, Nauru y México se encuentran catalogados como países regímenes fiscales preferentes de baja o nula tributación o paraísos fiscales, después de haber realizado dicha búsqueda se concluye lo siguiente:
- a. México no se encuentra catalogado como país de régimen fiscal preferente de baja o nula tributación o paraísos fiscales por lo tanto no debe realizarse análisis de precios de transferencia a las operaciones que realiza la Sociedad A con la Sociedad B.
 - b. Belice se encuentra catalogado como un país de nula tributación por lo tanto a las operaciones realizadas entre la sociedad A y la Sociedad C deben realizarse estudio de precios de transferencia.
 - c. Irlanda se encuentra catalogado como un país de baja tributación por lo tanto a las operaciones realizadas entre la sociedad A y la Sociedad D deben realizarse estudio de precios de transferencia.
 - d. Nauru se encuentra catalogado como un paraíso fiscal por lo tanto a las operaciones realizadas entre la sociedad A y la Sociedad E deben realizarse estudio de precios de transferencia.

3.6.2 Análisis de comparabilidad

Al determinar la existencia de operaciones de prestación de servicios realizadas entre sujetos relacionados y conforme a la aplicación del principio de plena competencia establecido en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE se procede a realizar la comparación de las condiciones económicas relevantes de una operación entre sujetos vinculados con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes.

Es importante tener en cuenta que para que sean útiles estas comparaciones las características económicas relevantes de las transacciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables lo que implica que ninguna de las diferencias si es que las hay entre las transacciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología o que permita realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.

De acuerdo con las Directrices de la OCDE una operación entre sujetos independientes es comparable a una operación con sujetos vinculados cuando:

- a. No existen diferencias significativas entre las operaciones que puedan afectar materialmente el indicador financiero analizado en la metodología de precios de transferencia apropiada.
- b. Existiendo diferencias significativas entre las operaciones, es posible realizar ajustes suficientemente fiables al indicador financiero pertinente en la operación no vinculada a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.

En el Capítulo I de las Directrices de la OCDE y en el Artículo 199-D del Código Tributario salvadoreño se establece que para determinar si dos o más operaciones son comparables, se deben examinar los siguientes factores de comparabilidad, en la medida en que sean económicamente relevantes con respecto a los hechos y a las circunstancias de las operaciones:

1. las características de los bienes o los servicios transferidos
2. las funciones ejercidas por cada una de las empresas con respecto a las operaciones (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos)
3. las cláusulas contractuales de las operaciones
4. las circunstancias económicas en las que se llevan a cabo las operaciones
5. las estrategias empresariales y comerciales que persiguen las empresas asociadas con respecto a las operaciones

Se considera que dos empresas son comparables cuando las actividades del negocio que realizan, los activos utilizados y los riesgos que son asumidos por las mismas son similares. Además, los mercados en que se desempeñan deben de ser comparables a nivel de consumo, volumen de operaciones, nivel de distribución, entre otras características.

Para la comparación se admite que se realice entre distintos años siempre y cuando no haya situaciones especiales que afecten los periodos de tiempo utilizados. Dos empresas idénticas o dos productos totalmente similares rara vez se va a identificar en la realidad, pero la comparación será posible en la medida que las diferencias puedan salvarse mediante ajustes o correcciones.

La importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado. A continuación, se describirá y ejemplificará cada uno de los factores de comparabilidad:

- **Factor de comparabilidad 1**

Características de las operaciones efectuadas

Analizar las características específicas de los activos o de los servicios que se transan es importante ya que esto permitirá explicar la similitud o diferencias de las operaciones que se llevan a cabo entre sujetos relacionados y sujetos independientes, así como también la justificación del valor económico por la que son transados.

Las diferencias en las características específicas de los activos o de los servicios explican a menudo, al menos en parte, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. Es por ello que se debe tener en cuenta las características siguientes:

CARACTERÍSTICAS		
BIENES TANGIBLES	BIENES INTANGIBLES	PRESTACIÓN DE SERVICIOS
<p>Cuando se transfieran bienes tangibles se deben considerar sus características físicas, su cualidad, función, su disponibilidad y el volumen del suministro.</p>	<p>Cuando se transfieran activos intangibles se debe considerar la forma de la operación (por ejemplo, la concesión de una licencia o su venta), la clase de derecho de propiedad (industrial o intelectual), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o know-how), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo.</p>	<p>Cuando las operaciones sean por prestación de servicios se deben evaluar la naturaleza, la duración, el alcance de los servicios y si la prestación del servicio involucra o no experiencia o conocimiento técnico.</p>

- **Factor de comparabilidad 2**

Análisis de las funciones o actividades desempeñadas

Este análisis consiste en evaluar las actividades y funciones de las empresas que se comparan, con el objetivo de determinar si las operaciones vinculadas y no vinculadas son comparables, es necesario determinar si realizan funciones similares y si los activos que utilizan en su actividad y los riesgos que asumen pueden ser equivalentes o iguales.

Con este análisis funcional se pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación, es por ello que es útil comprender la estructura y organización del grupo y cómo estos influyen en el contexto en el que opera el contribuyente. También será relevante concretar los derechos y las obligaciones jurídicas del contribuyente en el ejercicio de sus funciones. En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos).

FUNCIONES REALIZADAS	ACTIVOS UTILIZADOS	RIESGOS ASUMIDOS
<ul style="list-style-type: none"> • Diseño • Fabricación • Ensamblaje investigación o desarrollo • Servicios • Compra • Distribución Mercadeo • Publicidad • Transporte • Financiamiento 	<ul style="list-style-type: none"> • Tipo de activo • Capacidad de producción que genera • Antigüedad • Valor de mercado 	<ul style="list-style-type: none"> • Fluctuaciones en el precio Riesgos de pérdidas en la inversión • Riesgos en la investigación y desarrollo • Riesgos financieros (Tipo de interés y cambio de divisas)

- **Factor de comparabilidad 3**

Términos contractuales o los que no se encuentren expresamente en ningún contrato, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

Cuando existen operaciones comerciales en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen de forma expresa o implícita como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre los sujetos participantes.

Las cláusulas de una operación ya sea por transferencia de bienes o prestación de servicios se pueden encontrar se encuentran en contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre empresas independientes.

En contratos celebrados entre sujetos independientes es normal que cada uno se encargue de velar por sus intereses y por asegurarte que cada una de las partes respete y cumpla con los términos contractuales y solo por acuerdo entre ambas partes pueden ser modificados, en cambio esto puede divergir en el caso de empresas asociadas, siendo importante analizar y examinar si la conducta de las partes es conforme con las condiciones del contrato o si ésta indica que no se han seguido o si son simuladas. En estos casos es necesario realizar un análisis más minucioso para determinar las verdaderas condiciones de la operación.

- **Factor de comparabilidad 4**

Circunstancias económicas

Se debe valorar si las circunstancias económicas, en relación con el tipo de mercado en el que opera la empresa que se está analizando y las empresas que van a servir de comparables para determinar si son similares o no. Los precios de libre competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios, es por ello que para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas sean comparables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados.

Como primer paso, resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios sustitutos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son:

- Ubicación geográfica
- Tamaño del mercado
- Nicho del mercado (por mayor o al detalle)
- Competencia en el mercado
- Posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución
- Disponibilidad de bienes y servicios sustitutos
- Niveles de oferta y demanda en el mercado
- Poder de compra de los consumidores
- Naturaleza y alcance de las regulaciones gubernamentales
- Fecha y hora de las operaciones
- Los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; la fase de comercialización (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor)

Cuando un grupo multinacional realice operaciones vinculadas similares en diversos países y las situaciones económicas de estos países sean efectivamente homogéneas, puede resultar apropiado que este grupo multinacional recurra a un análisis de comparabilidad multi-país a fin de justificar su política en materia de precios de transferencia en ese grupo de países. Sin embargo, existen también numerosas situaciones en las que un grupo multinacional ofrece gamas de productos o de servicios significativamente distintos en cada uno de esos países, o desarrolla funciones también significativamente distintas en cada uno de ellos (utilizando activos y asumiendo riesgos significativamente distintos) situaciones en las que las estrategias empresariales o las circunstancias económicas son significativamente distintas.

En estos casos el criterio multi-país puede reducir la fiabilidad del análisis.

- **Factor de comparabilidad 5**

Estrategias de negocios

Es importante tener en cuenta que muchas veces las empresas adoptan estrategias comerciales que pueden influir en los precios, y por consecuencia estas influyen el análisis de comparabilidad. Las estrategias responden a las necesidades propias de la empresa, como pueden ser:

- La innovación y el desarrollo de nuevos productos
- El grado de diversificación
- La aversión al riesgo
- La valoración de los cambios políticos
- La incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto
- La duración de los acuerdos
- Así como cualesquiera otros factores que influyen en la gestión cotidiana de la empresa.
- Diversificación
- Aversión al riesgo
- Valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas
- Estrategias de penetración, permanencia o expansión del mercado

Es importante realizar el análisis de estos factores teniendo en cuenta si un sujeto independiente hubiera realizado las mismas actividades si se encontrara en una misma situación con el objetivo de identificar cuáles son las características esenciales de la transacción a evaluar.

Por ejemplo, un contribuyente que intenta penetrar en un mercado o incrementar las ventas de sus productos podría facturar temporalmente sus productos con precios inferiores a los cobrados por cualquier otro producto comparable en el mismo mercado.

3.6.3 Ajustes para eliminación de diferencias

Luego de haber seleccionado las operaciones comparables más idóneas y 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 en virtud de ajustes razonables que

permitan un mayor grado de comparabilidad, para ello y según lo establecido en el inciso segundo y tercero romano del I y VII del artículo 199-D del Código Tributario se debe tener en cuenta los siguientes elementos:

I. Plazo de pago:

Si resultaran diferencias entre los plazos de pago se ajustará considerando el valor de los intereses según el plazo de pago concedido para hacer efectivo el pago de las obligaciones, comisiones, gastos administrativos y cualquier gasto adicional incluido en el financiamiento.

II. Cantidades negociadas:

Se deberá efectuar el ajuste cuando por el número de bienes o servicios transados se haya realizado un descuento o bonificación adicional, teniendo en cuenta la documentación de respaldo. Surgida en las operaciones comparadas de la empresa vinculada y la empresa independiente.

III. Propaganda y publicidad:

Si el precio por la transferencia de uno de los bienes o servicios que se está comparando involucra cargos adicionales por promoción, propaganda o publicidad se deberán ajustar hasta el monto pagado por esta contraprestación.

IV. Costo y gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios y derechos:

Si se utilizan en el análisis de comparación de operaciones vinculadas datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos se deberá tener en cuenta que el precio de estos solo podrá exceder hasta el monto correspondiente a ese cargo.

V. Acondicionamiento, flete y seguro:

Los precios de las operaciones sujetas al análisis de comparación deberán ajustarse en función de los costos utilizados en el acondicionamiento del bien o servicio, pago del flete y seguros según sea cada caso particular.

VI. Naturaleza física y de contenido:

Los precios de las operaciones sujetas al análisis de comparación deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o de los costos referidos a la generación del derecho.

VII. Diferencias de fecha de celebración de las transacciones:

Los precios de las operaciones sujetas al análisis de comparación deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y precios ocurridos entre las fechas de celebración de las transacciones analizadas.

VIII. Ajustes Económicos:

Es importante además considerar en el análisis de comparabilidad entre las empresas analizadas posibles diferencias en los inventarios, cuentas por cobrar y pagar, utilización de propiedad, planta y equipo, con el objetivo de tener valores más razonables en relación al precio o utilidad de los sujetos al análisis. Entre los ajustes económicos están:

- Ajustes por diferencia en los términos de venta
- Ajustes por diferencia en los términos de compra
- Ajustes por diferencia en las cuentas de Inventarios
- Ajustes por diferencia en los términos de posesión de Propiedad, Planta y Equipo.

3.6.4 Metodología para la determinación de precios de transferencia**3.6.4.1 Selección del método para determinación de precios de transferencia**

El principio de plena competencia o Arm's Length principle es una norma internacional que han acordado los países miembros de la OCDE que debe de utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales, este principio se enuncia en el artículo 9 del Convenio Tributario de la OCDE de la siguiente manera:

“Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia” (OCDE, 2010, p.39)

Para la selección de un método de determinación de precios de transferencia debe tomarse en cuenta que la información hace al método, es decir que se seleccionara un método de acuerdo a la información que se tenga disponible en la situación particular. El realizar lo contrario, es decir, seleccionar un Método y luego buscar la información para aplicarlo, sería forzar el análisis de comparabilidad por lo que se provocaría el restarle certeza al resultado.

Las Directrices de la OCDE, no establecen un orden específico en el que se deben aplicar los métodos, aunque sí describen a los métodos tradicionales como aquellos más directos para establecer si los precios cumplen el principio de Arm's Length, la razón de esto radica en que estos métodos proporcionan una forma directa de establecer si las condiciones creadas o impuestas entre empresas vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras difieren de las que se habrían creado entre empresas independientes.

La OCDE establece que en el caso que un método tradicional y uno basado en utilidades de la transacción pueda ser aplicable en forma confiable, el método tradicional tendrá preferencia para el análisis. En el caso que el método del precio libre comparable y otro método tradicional puedan aplicarse en forma segura, el primero tendrá preferencia para el análisis.

Respecto a la selección de un método de determinación de precios de transferencia se debe aspirar siempre a optar por el método más apropiado en cada caso, pero esto no significa que se deban analizar en profundidad o probarse todos los métodos hasta poder seleccionar el más apropiado para cada operación concreta.

Los comparables para la aplicación de los métodos pueden originarse en comparables externos e internos:

- a) Los comparables externos son los elementos de comparación de precios que se extraen de operaciones efectuadas entre compañías que no están incluidas dentro del mismo grupo económico, estos pueden ser locales que están en el mismo país o del exterior de diferente país.
- b) Los comparables internos son los elementos de comparación de precios que se extraen de las operaciones realizadas por la empresa analizada con partes independientes. Los comparables internos tendrán preferencia siempre y cuando las coincidencias con las operaciones analizadas seguramente tiendan a ser mayores.

La elección del método dependerá entonces de:

- Los hechos y circunstancias distintivos del caso
- El conjunto de la evidencia disponible
- La relativa confiabilidad de los métodos considerados.

Una clasificación general sobre las transacciones a las que se les pueden aplicar los métodos de la OCDE sería:

Transacción	Método posible aplicable o recomendado
Transferencia de mercancías	<ul style="list-style-type: none"> • Método del precio libre comparable • Método del precio de reventa • Método del coste incrementado • Método del margen neto operacional. • Método de distribución del resultado
Transferencia de tecnología	No se recomienda ningún método concreto, sino utilizar varios simultáneamente para poder lograr una aproximación válida.
Transferencia de marcas	<ul style="list-style-type: none"> • Método del precio libre comparable <p>Enfocándose en observar especialmente el volumen de ventas, los precios aplicables y las utilidades obtenidas en productos análogos que no llevan marcas.</p>
Manufactura de Productos	<ul style="list-style-type: none"> • Método del precio libre comparable • Método del coste incrementado • Método de distribución del resultado
Transferencia de servicios	<p>Dependerá en función de que se pueda o no individualizar los servicios, en el caso que puedan individualizarse los servicios, los métodos posibles a utilizar son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Método del precio libre comparable. • Método del costo incrementado. • Método del margen neto operacional. <p>Los tres métodos anteriores son los métodos posibles a utilizar en caso de que haya transferencia de servicios intragrupo.</p> <p>En caso que no puedan individualizarse los servicios, podría acudir a métodos de reparto como el Método de la distribución del resultado en función de las ventajas</p>

	recibidas por cada empresa, en circunstancias bajo condiciones muy especiales. En el caso del método de precio de reventa por la naturaleza del método no es muy factible su aplicación cuando se dan transferencia de servicios o podría darse en condiciones muy especiales.
Financiero (Préstamos, depósitos, garantías)	En este caso los intereses que se generen por un préstamo deben valorarse según el tipo de interés en el mercado libre. <ul style="list-style-type: none"> • Método del precio libre comparable • Método del margen neto operacional • Método de la distribución del resultado

Fuente: Directrices de la OCDE Capítulo II y VII.

Para efectos de comprensión y conocimiento del lector, en los siguientes apartados se describirá cada uno de los métodos tradicionales y no tradicionales para evaluar operaciones entre partes relacionadas, aclarando que en la práctica al momento de realizar el análisis de las operaciones de servicios intragrupo los métodos sugeridos de acuerdo a las Directrices de la OCDE, capítulo siete, párrafo 7.31, son el método de Precio Comparable no Controlado, Costo Incrementado y Margen Neto Transaccional, por lo cual al final de la descripción de cada método se justificara su aplicación y no aplicación en el análisis de operaciones de servicios intragrupo.

3.6.4.2 Métodos Tradicionales basados en las operaciones

La OCDE los considera a los métodos tradicionales los más directos para establecer las condiciones de mercado en las relaciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas.

En el caso del método del precio libre comparable la comparabilidad se apoya en los precios de los productos, mientras que en el método de precio de reventa y método del coste incrementado es de mayor importancia la similitud de las funciones que desarrollan la transacción.

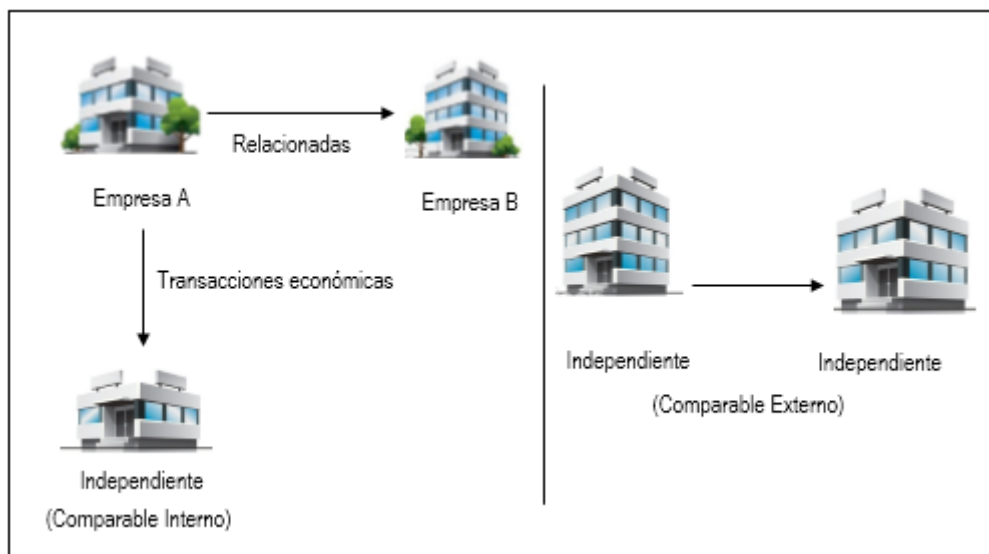
3.6.4.2.1 Método del precio libre comparable

El método del precio libre comparable o método del precio comparable no controlado, se considera la forma más confiable y directa para determinar el precio normal de mercado.

Este método compara el precio que se aplica para bienes que se transfieren o servicios que se prestan en una transacción controlada con el precio que se aplica para bienes que se transfieren o servicios que se prestan en una transacción no controlada comparable, es decir en circunstancias similares, que los términos y condiciones en que se realizan las transacciones deben de ser lo más similares posibles tanto para las controladas como para las no controladas.

En términos sencillos el método compara el precio atribuido a una transacción controlada realizada entre partes vinculadas con el precio atribuido a una transacción no controlada comparable que se realizó entre partes independientes. Cuando hay diferencias entre los precios de las empresas vinculadas con los de las empresas independientes esto puede ser indicativo de que las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no se ajustan al principio de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada comparable.

Esquematización del método del precio libre comparable



Las transacciones entre la empresa A y B son relacionadas, éstas para determinar un precio de transferencia adecuado bajo este método podrán compararse los precios de los bienes o servicios con los precios de las transacciones que realiza la empresa A con una empresa independiente originando un comparable interno, o puede comparar los precios de sus transacciones entre vinculadas con los precios de las transacciones que realizan empresas independientes ya sean locales o externas, siempre y cuando las condiciones de las transacciones sean similares y lo más comparables posibles para determinar un precio de transferencia adecuado que responda a las condiciones del principio Arm's Length.

Dos operaciones van a ser comparables cuando no existan diferencias entre ellas o cuando existiendo, se conoce la incidencia de estas en el precio y por lo tanto se puedan ajustar.

Para la aplicación de este método se deben cumplir dos cosas:

- a) En el caso que surjan diferencias entre las transacciones o entre las empresas comparadas, ninguna de las anteriores debe poder afectar materialmente el precio convenido.
- b) En el caso de existir diferencias, se deben poder realizar ajustes lógicos o razonables, confiables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

Para la utilización de este método es necesario que existan semejanzas entre los productos o servicios que se van a comparar, esto debido a que cualquier diferencia por menor que sea en los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada y una no vinculada pueden afectar materialmente al precio aun cuando las operaciones se hayan realizado en actividades de negocio similares y sean parecidas que generen el mismo margen de beneficios.

Se deben evaluar entonces las siguientes características:

- a) Calidad del producto o servicio: consistencia, duración, entre otras.
- b) Condiciones contractuales: garantías del producto o servicio, volumen de ventas, modalidades de créditos, modalidad de envíos, aspectos de cláusulas legales específicas, entre otras.
- c) Nivel de mercado: mayorista, minorista, mercado al que va dirigido el producto o servicio, entre otras.

- d) Periodos de la transacción, días de transacción o diferencia temporal: El precio debe verificarse que no sea afectado por modas, temporadas o volatilidad del mercado, entre menor es el tiempo entre las transacciones comparadas menor será afectado el precio y la fiabilidad será más alta.
- e) Intangibles asociados: no puede compararse precios entre un bien o servicio sin marca reconocida con el de un bien o servicio bajo una marca de prestigio, debido a que el intangible de la marca afecta materialmente el precio, aunque los bienes o servicios cumplan la misma función.
- f) Riesgo de cambio monetario: los precios comparados no deben tener diferencias materiales por cambios monetarios, esto suele darse cuando se hacen comparaciones entre transacciones de empresas vinculadas con transacciones de empresas independientes extranjeras.

El método del precio libre comparable se vuelve ideal su aplicación cuando una empresa independiente vende el mismo producto o servicio que se vende entre dos empresas asociadas (comparable externo), o cuando la misma empresa controlada vende un mismo producto o servicio a dos empresas, siendo una de ellas vinculada y la otra empresa independiente (comparable interno).

Este método se complica cuando no se puede conseguir la información comparable, en algunos casos como cuando no hay un mercado de las transacciones realizadas y estas solo se dan entre las empresas vinculadas.

- **Ventajas del método**

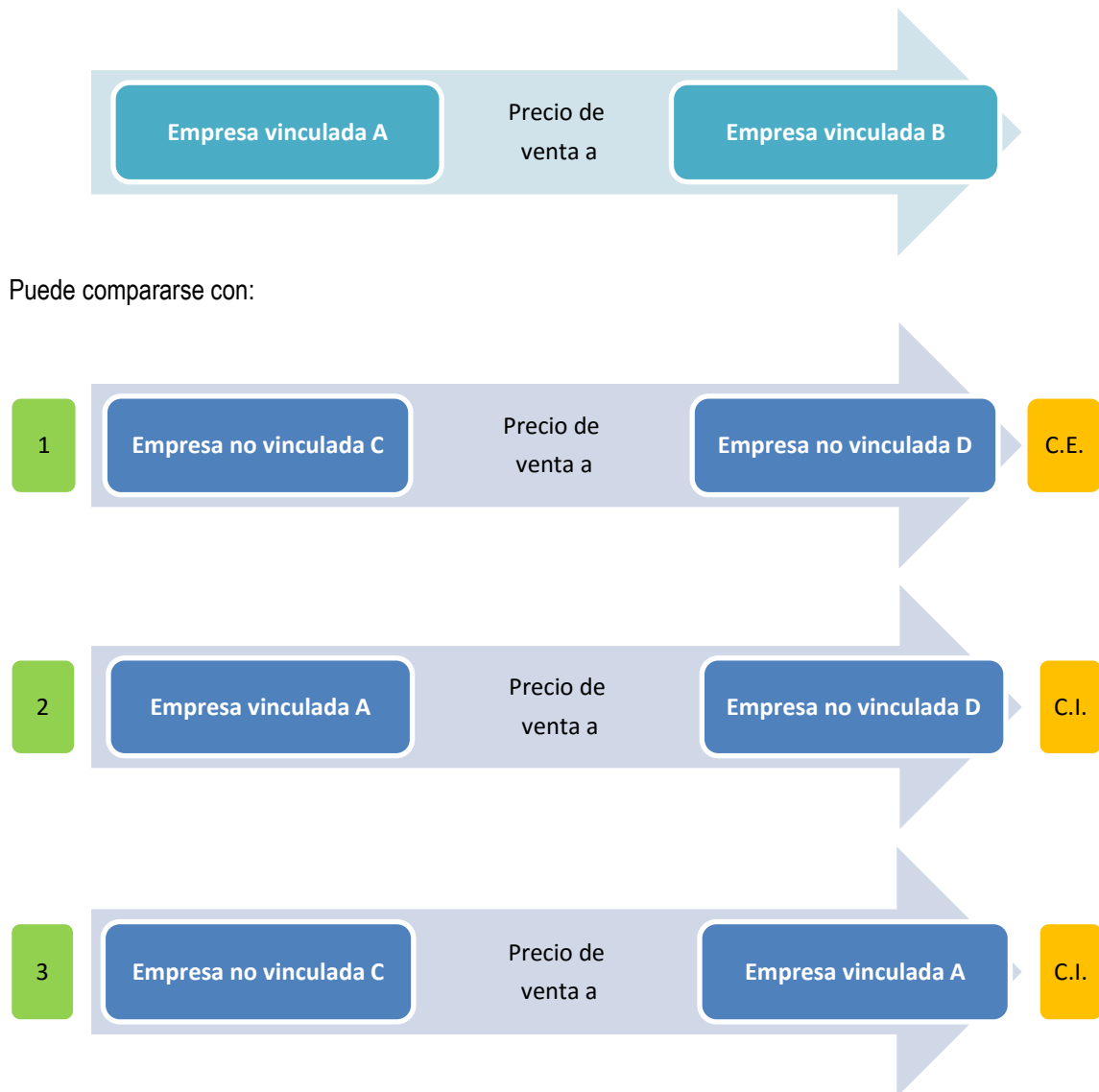
Es el Método del precio libre comparable es el más aceptado por las legislaciones impositivas mundiales. Se enfoca en la comparación de productos o servicios negociados y no en las funciones desarrolladas (esto no quiere decir que no se consideren, junto con los riesgos y activos involucrados en la operación. En la práctica su aplicación es mucho más factible cuando se tienen comparables internos.

- **Desventajas del método**

- a) Es difícil encontrar transacciones no controladas que sean comparables que no muestre diferencias con efectos en el precio.
- b) No se puede aplicar cuando un bien o servicio es único ya sea porque tiene tecnología propia o una marca que le identifica mundialmente ya que no hay comparables válidos, aunque existan similares.
- c) Es difícil identificar si la información proporcionada por los competidores es fiable.

- d) Requiere de altos costos administrativos cuando el número de transacciones a validar es diverso y amplio.

Empresas comparables para el método del precio libre comparable



C.E. = Comparable Externo

C. I. = Comparable Interno

Las Directrices de la OCDE tratan con detalle lo competente a este método en su capítulo II en los apartados 2.13 a 2.20

3.6.4.2.2 Método del precio de reventa

El método de precio de reventa se utiliza para determinar el valor de mercado de un bien que ha sido adquirido a un sujeto vinculado que es vendido a un sujeto independiente. En este caso no se comparan los precios de los productos sino las utilidades brutas obtenidas en la venta de los bienes. En la práctica es raro que se le aplique a un servicio por la naturaleza del método.

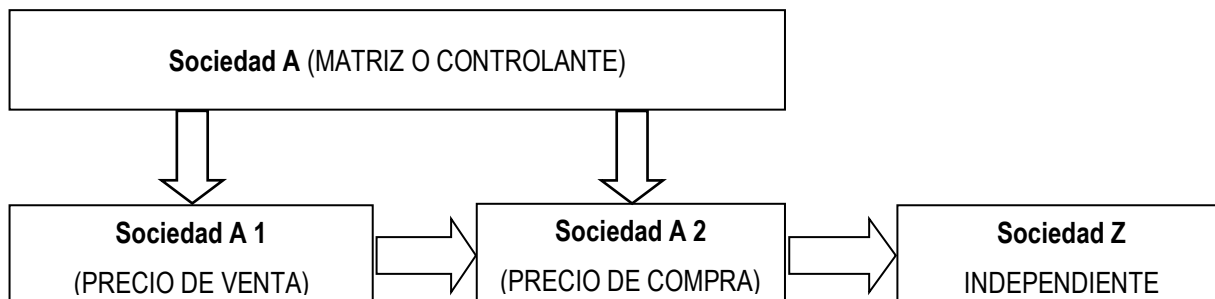
Se parte del valor al que fueron vendidos los bienes o servicios a sujetos independientes esto garantiza que hayan sido en condiciones de libre competencia. El método propone que al valor que fueron vendidos los bienes o servicios a sujetos independientes, se debe restarles una utilidad de mercado para obtener un precio de adquisición Arm's Length.

Visto desde el punto de vista de una formula seria de la siguiente manera:

$$\text{Precio de adquisición de mercado} = \text{Precio de reventa} \times (1 - (\text{Utilidad Bruta} / \text{Ventas}))$$

El margen de utilidad de mercado que es calculado sobre el precio de reventa representa la cantidad a partir de la cual un revendedor independiente buscaría cubrir sus costos y gastos de operación y además obtener un beneficio por las operaciones que realiza, los activos que usa y los riesgos que asume en el negocio.

El método de precio de reventa se podría representar de la siguiente manera:



Las sociedades A 1 y A 2 se encuentran bajo el control de la sociedad matriz A, lo que puede suponer que las transacciones de bienes o servicios que se dan entre estas sociedades podrían no estar siendo pactadas a precios de mercado sino a situaciones pactadas que respondan a una planificación fiscal.

Analizando el precio de reventa para la sociedad A 2 que es la que realiza la compra de un bien o servicio a una sociedad vinculada que en este caso se representa por A 1 y a la vez vende este bien o servicio a una sociedad no relacionada que está representada por la sociedad Z.

El precio de mercado pactado en la transacción entre la sociedad vinculada A 1 y A 2 debería ser similar al que se ha pactado en la operación entre la sociedad A 2 y la sociedad Z en la actividad de reventa menos un margen bruto adecuado que permita al revendedor A 2 cubrir sus gastos de venta y administración por la transacción y además obtener una utilidad adecuada.

El margen de utilidad de mercado calculado sobre el precio de reventa representa la cantidad a partir de la cual un revendedor independiente buscaría cubrir gastos operativos y obtener un beneficio que sea razonable en base a los esfuerzos y operaciones que ha realizado, los activos utilizados y los riesgos que ha corrido en la operación de su negocio.

En resumen, este método del precio de reventa realiza la comparación entre operaciones utilizando el precio que ha sido pactado por una empresa relacionada cuando le vende a un sujeto independiente, al cual se le reduce un margen bruto de mercado para cubrir los costos y la ganancia del revendedor, y así obtener un valor Arm's Length para comparar las compras realizadas a sujetos vinculados.

Retomando la fórmula para este método:

$$\text{Precio de adquisición de mercado} = \text{Precio de reventa} \times (1 - (\text{Utilidad Bruta} / \text{Ventas}))$$

$$\text{Porcentaje de utilidad bruta} = (\text{Utilidad Bruta} / \text{Ventas netas}) = Mb$$

En donde:

Precio de adquisición de mercado: Es el precio al que deben pactar las sociedades vinculadas o relacionadas la operación.

Precio de reventa: Es el precio pactado entre empresas independientes.

Utilidad Bruta / Ventas: Es el margen bruto de utilidad (Mb) o margen del precio de mercado dado por el cociente entre la utilidad de la operación y el monto neto de la venta, representa el retorno sobre el costo de las ventas.

La fórmula nos muestra que en este método la comparación no se basa directamente en el precio de los productos o servicios, sino que se basa en las utilidades brutas obtenidas en la venta de los bienes o servicios.

Verificando la naturaleza del método y las disposiciones de la OCDE, se puede intuir que el método de precio de reventa se aplica especialmente en los siguientes casos:

- a) Importación de bienes desde empresas vinculadas y posteriormente realización de reventa de los bienes a sujetos independientes.
- b) Empresas distribuidoras.
- c) Bienes sin valor agregado, es decir solo se importan de una vinculada y se revenden sin agregárseles un valor material significativo.

Hay ciertas ventajas y desventajas que pueden atribuirse a este método, las cuales se enuncian para ser tomadas en cuenta a continuación:

- **Ventajas del método**

- a) Las diferencias entre los productos son menos relevantes para el análisis. Se pueden comparar dos productos que cumplan una función similar sin que estos sean idénticos.
- b) Requiere menos ajustes que el método precio libre comparable, esto debido a que, aunque el precio puede verse influenciado por el tipo de riesgo de la operación, sin embargo, cuando se realiza el análisis sobre la utilidad bruta de la operación puede permitirse una comparación con menos ajustes que a nivel de precios, simplificándose el análisis.
- c) Es el más apropiado cuando se da reventa de bienes.

- **Desventajas del método**

- a) Se dificulta su utilización cuando se le agrega un valor sustancial a un bien antes de su reventa.

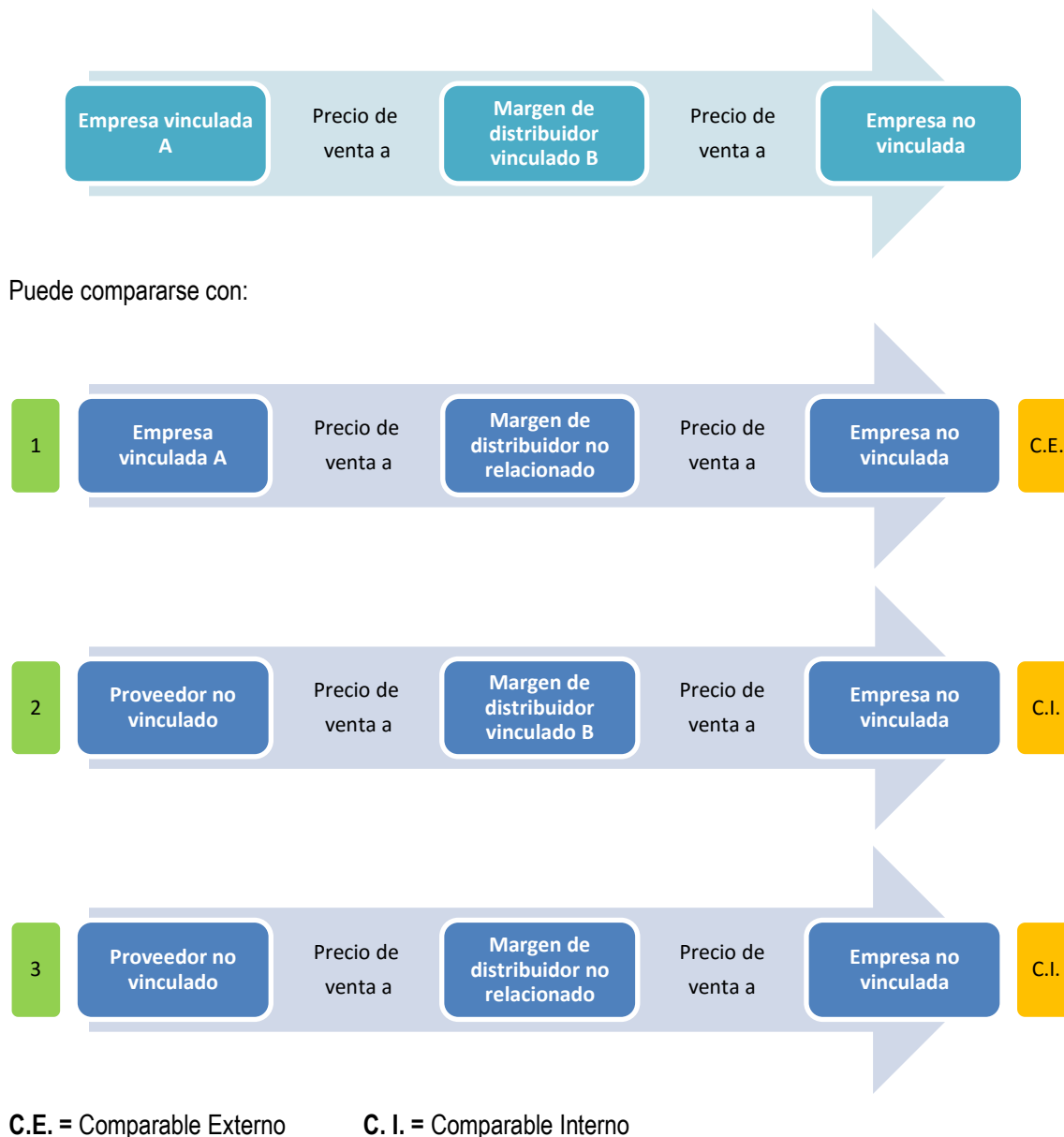
- b) El método del precio de reventa no se considera aplicable cuando existen costos y gastos que impactan directamente en el precio, pero no pueden imputarse con seguridad a la operación en análisis.
- c) No puede ser usado cuando el análisis involucre un bien que contenga intangibles valiosos como una tecnología de vanguardia y marca reconocida porque esto impactara en el precio de reventa y será mucho mayor, aunque las tareas y funciones desarrolladas sean iguales.

Aspectos básicos a tomar en cuenta para la aplicación de este método:

- a) El método de precio de reventa se utiliza por lo general en bienes que son adquiridos a partes vinculadas y vendidos a sujetos independientes, en la práctica es raro que se le aplique a un servicio por la naturaleza del método.
- b) Este método para que sea aplicable es necesario que la venta se realice a una parte independiente. Hay que partir de un valor de mercado.
- c) En el método lo que se compara es el margen de utilidad que debería obtener la sociedad analizada para calcular de manera indirecta un valor para los bienes adquiridos.
- d) Partiéndose del precio de venta a independientes y luego restándose la utilidad de mercado de la operación se obtiene un hipotético valor Arm's Length para la compra.
- e) Es de especial importancia los activos, riesgos y funciones comprometidas por la parte analizada permitiendo que hayan tolerancias en la similitud de productos, por ejemplo las batidoras y licuadoras son productos diferentes, con precios posiblemente diferentes, pero con suficiente similitud para afirmar que la utilidad de mercado de un distribuidor de licuadoras podría ser parecida a la obtenida por un distribuidor de batidoras, siempre y cuando tengan comprometidos similares activos, riesgos y funciones y haya similitud en los mercados, situaciones contractuales, intangibles, entre otros que no distorsionen el precio final del producto.
- f) El método supone realizar un análisis en las operaciones de la empresa analizada, e intentar ubicar potenciales transacciones de empresas que operen independientemente en las operaciones de compra y venta de los bienes y servicios y que resulten funcionalmente comparables (activos riesgos y funciones comprometidos similares) con la finalidad de comparar márgenes brutos de utilidad.

- g) Si la rentabilidad de los sujetos comparables resulta mayor, se calculará el precio de adquisición del mercado de los bienes comprados a la vinculada restando del valor de venta (que es de mercado) el margen de utilidad bruto reconstruido.

Empresas comparables para el método de precio de reventa



Las Directrices de la OCDE tratan con detalle lo competente a este método en su capítulo II en los apartados 2.21 a 2.38.

3.6.4.2.3 Método del coste incrementado

El método del coste incrementado se utiliza para determinar el valor de mercado de bienes o servicios que son transferidos a empresas vinculadas, es decir para determinar el precio de transferencia de un productor de un bien o servicio que es vendido a un sujeto vinculado.

Este método realiza la comparación entre operaciones sumándole a los costos de producción de una transacción relacionada, el margen de utilidad que obtendría un sujeto independiente y comparando el resultado contra el precio de venta pactado con sujetos independientes.

Los costos de operación, en los que incurre el proveedor (analizado) de los bienes o servicios, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados a una parte vinculada, se le adiciona un margen de utilidad Arm's Length de acuerdo a las funciones efectuadas y a las condiciones de mercado. El método es más eficiente cuando los comparables son internos, además en la utilización de este método se comparan porcentajes de utilidad bruta.

El método requiere la evaluación de las operaciones vinculadas contra operaciones no vinculadas en donde se mantenga una similitud entre los productos comercializados y una mayor similitud en las funciones realizadas.

Al llevar la utilidad bruta a la mediana de las comparables se emplea la formula siguiente:

$$\text{Precio de venta de la operación en situación de mercado} = \text{Costo de la operación analizada} \times (1 + \text{porcentaje de utilidad bruta del mercado})$$

Siendo:

$$\text{El Porcentaje de Utilidad Bruta de Mercado} = \frac{\text{Utilidad Bruta de las operaciones comparables}}{\text{Costo de las operaciones comparables}}$$

El margen de utilidad de mercado representa el porcentaje que un sujeto independiente o la misma empresa analizada esperaría obtener en transacciones con partes no vinculadas.

Este método por lo general se utiliza para productores de bienes y servicios que realizan ventas (exportaciones) a partes relacionadas tomando como base el costo de producción de la empresa controlada, adicionándole un margen bruto de mercado, que debería equivaler al precio de venta que se hubiese pactado en una operación entre sujetos independientes.

La información necesaria para el margen buscado, puede obtenerse del margen obtenido por la empresa de las operaciones realizadas con sujetos independientes (comparable interno) o encontrando el margen obtenido por terceros en operaciones no controladas comparables (comparable externo). El método será más eficiente cuando se tengan comparables internos.

En el método del costo incrementado se deben analizar los costos de producción, los cuales integraran el precio de venta junto al margen de utilidad esperado que es el que debe estar acorde al mercado.

Los factores a tomar en cuenta son los siguientes:

- a) Estructura general de costo: Costos fijos, amortizaciones, vida útil de la planta y equipo, diferencias en los niveles y tipos de gastos de producción y otros gastos, incluyéndose los gastos de financiación vinculados con las funciones desempeñadas y riesgos asumidos.
- b) Experiencia en el negocio: si es un negocio nuevo o con experiencia.
- c) Eficiencia gerencial: Política de ventas.
- d) La consistencia entre las reglas contables utilizadas por las empresas comparadas.

Los costos y gastos de una empresa se pueden dividir en tres categorías:

- Costos Directos: Los que se identifican con la unidad del producto o servicio como la materia prima y mano de obra directa.
- Costos Indirectos de Fabricación: son los costos que se acumulan de los materiales y la mano de obra indirectos más todos los incurridos en la producción pero que en el momento de obtener el costo del producto terminado no son fácilmente identificables de forma directa con el mismo, ya que pueden usarse para varios bienes o servicios.

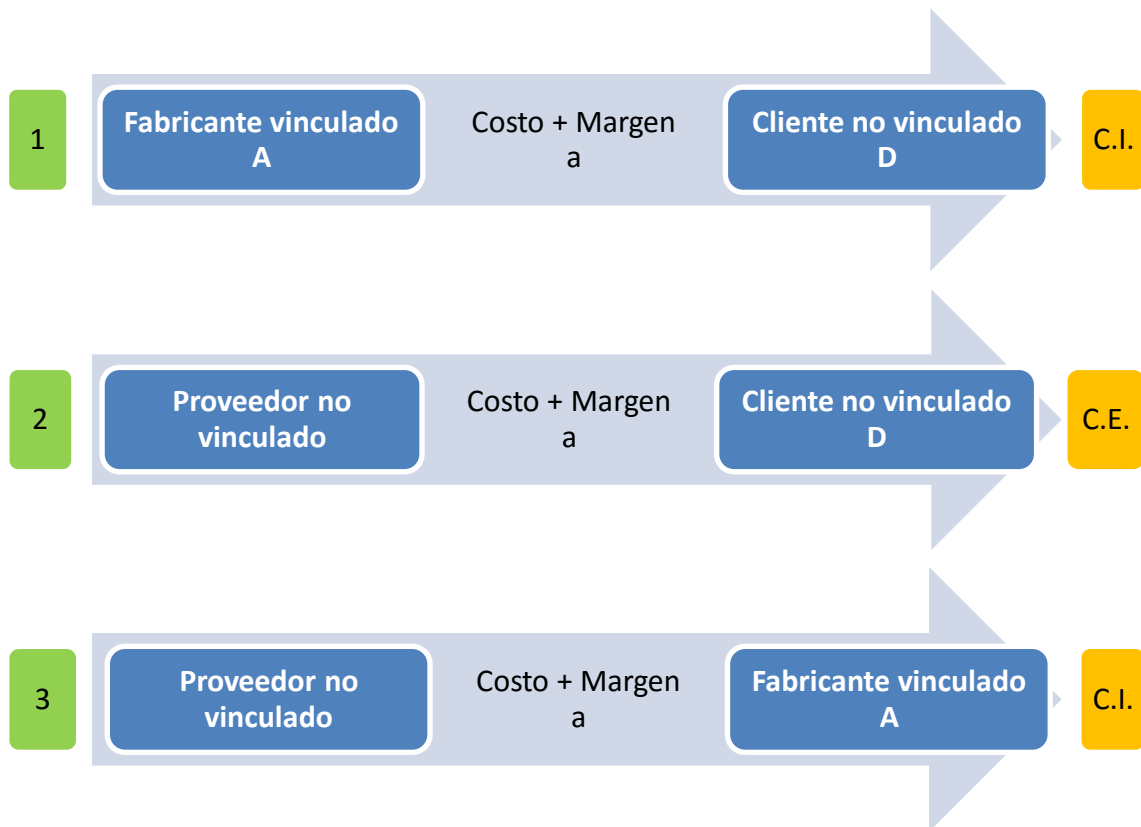
- **Gastos Operativos:** Son todos aquellos que no están atribuidos directamente al bien o servicio, sino a la empresa en su conjunto como los pagos por servicios básicos de agua, luz, administración, entre otros.

La diferencia entre el margen bruto que se toma en este método y el margen neto, es que el margen bruto solo considera los costos directos e indirectos, mientras que el margen neto incluye también los gastos operativos.

Empresas comparables para el método del coste incrementado



Puede compararse con:



C.E. = Comparable Externo

C. I. = Comparable Interno

- **Ventajas del método**

- a) Se aplica tanto a bienes como a servicios e industrias con transferencia de productos semielaborados que no tienen un mercado exterior de venta.
- b) Es el más adecuado para valorar bienes tangibles.
- c) Se considera por su naturaleza un método menos dependiente de las características de los bienes y se basa principalmente en las funciones de las partes en las transacciones.

- **Desventajas del método**

- a) Es difícil de aplicar cuando existen diferencias contables relacionadas con la exposición y composición de los costos, que por la complejidad no puedan ser superadas a través de ajustes.
- b) No se recomienda aplicarlo en los casos que un productor asume riesgos significativos y podría no encontrar comparables en donde se corran similares riesgos.

Las Directrices de la OCDE tratan con detalle lo competente a este método en su capítulo II en los apartados 2.39 a 2.55.

3.6.4.3 Métodos No Tradicionales basados en el resultado de las operaciones

Los métodos no tradicionales son dos métodos alternativos del beneficio de la transacción y se utilizan cuando en la práctica los métodos tradicionales no resultan aplicables. Estos métodos basan su análisis de los beneficios o rentabilidades netas operativas obtenidas en las operaciones que han sido realizadas entre empresas vinculadas y las comparan con los beneficios o rentabilidades obtenidas en las operaciones realizadas entre empresas no vinculadas.

Los métodos no tradicionales, cabe destacar que comparan las utilidades netas operativas de las transacciones.

La utilidad neta operativa de una transacción es el resultado de la diferencia entre el precio de venta del bien o servicio pactado y todos aquellos costos desembolsados en su adquisición, transformación o fabricación, más todos los originados en su mantenimiento y comercialización.

En los métodos no tradicionales, el análisis de comparabilidad debe ser igual que en los métodos tradicionales, es decir tomar en cuenta que dos transacciones serán comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas o cuando existan, se conoce la incidencia que tienen estas diferencias y por tal razón se podrá realizar los ajustes que sean necesarios.

Al realizar una comparación entre los métodos tradicionales y los métodos no tradicionales, se puede observar que en los métodos tradicionales el nivel de comparabilidad se realiza a nivel de la transacción de forma directa en método del precio libre comparable y de forma menos directa analizándose los márgenes brutos en el método del margen de reventa y en el método del costo incrementado, mientras que en los métodos no tradicionales la comparabilidad se realiza a nivel de beneficios o rentabilidades netas operativas de la transacción.

En los métodos no tradicionales también se cumple que dos transacciones se van a considerar comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas o si existen se puede identificar la incidencia que tienen y se pueden realizar ajustes.

Según las directrices de la OCDE los métodos no tradicionales basados en los resultados de las operaciones son los siguientes:

- Método del margen neto operacional
- Método de la distribución del resultado

3.6.4.3.1 Método del margen neto operacional

El método del margen neto operacional tiene como objetivo determinar y comparar el margen neto operativo de las transacciones controladas con el margen neto operativo obtenido en transacciones comparables no controladas o por empresas independientes, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

La utilidad neta operativa o margen neto operativo de una transacción es el resultado de la diferencia entre el precio de venta del bien o servicio pactado y todos aquellos costos incurridos en su adquisición,

transformación y/o fabricación más aquellos que se originan en su mantenimiento y comercialización. La utilidad neta se comparará a nivel operativo.

Este método del margen neto operacional presenta similitudes con los métodos tradicionales de precio de reventa y coste incrementado, no obstante, mientras que en los métodos tradicionales mencionados la comparación se realiza a nivel de margen bruto, en el margen neto operacional lo que se comparan son utilidades operativas netas.

El método del margen neto operacional en la práctica de muchos países es uno de los métodos más utilizado por los contribuyentes para justificar sus políticas de precios de transferencia y por las administraciones tributarias cuando ellas deben determinar y analizar los precios de los sujetos fiscalizados. Uno de los motivos importantes por el cual gran cantidad de contribuyentes utilizan este método es por la falta de información pública respecto a transacciones que sean comparables y que hayan sido realizadas por empresas locales, por lo que en ocasiones es necesario acceder a bases de datos privadas que contienen la información de las transacciones de empresas comparables internacionales.

Durante el análisis y desarrollo de este método, lo ideal es que el margen neto operativo se determine a través de comparables internos establecidos de acuerdo al margen neto que la empresa analizada obtiene en sus operaciones comparables con empresas no vinculadas. Cuando no se tienen comparables internos se pueden utilizar los márgenes obtenidos por otras empresas que operen exclusivamente con empresas independientes. Este método se considera más tolerante a diferencias en la forma en que se ejecutan las transacciones, de lo que son los métodos basados en márgenes brutos.

Los precios suelen ser afectados por diferencias entre los productos, los márgenes brutos tienden a ser afectados por diferencias entre funciones, pero respecto a los índices de utilidad tienden a ser afectados en menor medida por las diferencias mencionadas.

- **Ventajas del método**

- a) Este método es menos sensible a las diferencias en los precios de los bienes o servicios que el método del precio libre comparable.

- b) Resulta que este método es menos sensible a las diferencias de las funciones llevadas a cabo para la transacción comparado con los métodos que utilizan márgenes de utilidad bruta como el método del precio de reventa y método del costo incrementado.
- c) No es necesario que sean iguales los registros contables, las diferencias que podría haber en las normas contables de los comparables respecto a la clasificación de los gastos y costos, al utilizar la utilidad neta lo anterior carece de importancia.
- d) No se requiere determinar las funciones efectuadas y responsabilidades asumidas por más de una de las empresas vinculadas, como en el método de la distribución del resultado.
- e) Se aplica para examinar operaciones de compras y ventas.

- **Desventajas del método**

- a) Puede darse el caso en que el margen neto puede estar influenciado por factores que tienen poco o nada que ver con los precios por las variaciones de los gastos operativos entre las empresas.
- b) Resulta difícil determinar a cuál de las empresas asociadas corresponde el ajuste de la utilidad, en los casos cuando dos empresas vinculadas realizan transacciones de compra venta entre ellas.
- c) Este método se aplica únicamente a una de las empresas vinculadas, lo que provoca un análisis unilateral que puede atribuir a uno de los miembros de un grupo multinacional un nivel de utilidad que implícitamente deja a otros miembros del grupo con niveles de utilidad anormal ya sea elevadas o reducidas.

Cálculo de la utilidad neta de la transacción

En el análisis de precios de transferencia deben separarse todos los gastos financieros que no afecten directamente a la operación, al igual que debe excluirse todos aquellos ingresos y gastos no relacionados con la operación vinculada que se está analizando.

Para poder determinar la utilidad neta de la transacción se debe considerar la utilidad bruta menos los gastos operativos:

(+) Ventas (Precio del bien y/o servicio)

Menos

(-) Costos (De adquisición, producción o realización)

Igual

(=) Utilidad bruta de la transacción

Menos

(-) Gastos operativos (En general, gastos de administración y gastos de venta)

Igual

(=) Utilidad operativa neta de la transacción

En donde:

Ventas:	El total de ingresos por ventas, menos descuentos y devoluciones.
Utilidad bruta:	Es el resultado de ventas menos costo de ventas.
Gastos de la operación:	Incluye los gastos administrativos, gastos de venta, por publicidad, investigación y desarrollo. No incluye gastos extraordinarios (otros gastos), gastos por intereses ni el impuesto sobre la renta.
Utilidad de la operación:	Es la utilidad bruta menos los gastos de la operación.

La utilidad operativa neta de la transacción corresponde con el resultado antes de los gastos financieros, del impuesto sobre la renta y de todo otro costo y gasto que no se relacione directamente con las operaciones que se está analizando. De la misma forma debe determinarse la utilidad neta de la transacción tanto para la analizada como para la comparable.

En el caso de la información comparable seleccionada se debe analizar para identificar las diferencias que puedan afectar el margen de utilidad y que necesiten ajuste para que aumente la comparabilidad entre las operaciones.

Los ajustes pueden darse porque un gasto extraordinario se incluyó dentro de gasto operativo en la comparable, por lo que si este gasto extraordinario no afecta directamente a las transacciones analizadas debe eliminarse.

En este caso los ajustes permiten eliminar las posibles diferencias entre las operaciones a comparar, pero estos ajustes van a ser válidos siempre y cuando sean razonables, identificables y cuantificables.

Este método teóricamente expresa el análisis de una transacción o de cada transacción en particular, pero en la práctica es probable que se analice:

- a) Operaciones de manera individual (análisis transaccional)
- b) Un grupo de transacciones determinadas, agrupadas por línea de productos, por tipo de mercado, por riesgos de la operación, por fecha o tiempo de realización, por función específica bien determinada a nivel de ingresos y egresos, por una situación particular de las operaciones o por una combinación de las mencionadas (Análisis Desagregado)
- c) El total de transacciones de la compañía (Análisis Agregado)

El análisis que se pueda implementar ya sea transaccional, desagregado o agregado dependerá de la información fiable y detallada que se pueda obtener de la empresa analizada y la empresa comparable.

Indicadores o factores del nivel de rentabilidad o “Profit level indicators”

Los factores de nivel de rentabilidad miden la rentabilidad que obtiene una empresa por haber invertido en un recurso y haber incurrido en riesgos. Estos expresan la relación entre la ganancia obtenida y los costos en los que se ha incurrido o los recursos utilizados para obtener tal ganancia.

Estos indicadores de rentabilidad constituyen las razones de comparación con las que se cuenta para fijar el valor de mercado en las transacciones que se están analizando con el método del margen neto operacional. Miden el retorno de las empresas analizadas y comparables considerando sus recursos y el riesgo asumido.

La comparación en el método del margen neto operacional se determina mediante una división, mientras en el numerador se coloca la Utilidad Neta de la Operación (excepto en el ratio BERRY) y en el denominador varía según el componente de vinculación de la transacción en análisis, los más comúnmente usados son el Retorno sobre activos, Retorno sobre ventas, Retorno sobre costos y gastos.

Factores de rentabilidad:

$$\text{Margen de utilidad de operación (MO)} = \text{Utilidades de Operación} / \text{Ventas Netas}$$

$$\text{Retorno sobre los activos (ROA)} = \text{Utilidad de Operación} / \text{Activos totales}$$

$$\text{Margen operativo sobre los costos totales (MOTC)} = \text{Utilidad de Operación} / \text{Costo de Ventas} + \text{Gastos de Administración y Ventas}$$

$$\text{Ratio Berry} = \text{Margen Bruto} / \text{Total de Gastos Administrativos}$$

Para la utilización de un factor de rentabilidad se debe considerar en el análisis de comparabilidad ciertos factores y circunstancias como las siguientes:

- a) Que sea suficiente, confiable y disponible la información de la empresa comparable.
- b) Debe tomarse en cuenta las transacciones sujetas a análisis en el caso particular.
- c) Los activos utilizados en la transacción.
- d) Las condiciones de mercado de cada entidad donde se dieron las transacciones.
- e) Naturaleza de la actividad que se está llevando a cabo, ya sea de distribución o producción
- f) Respecto a la empresa analizada y la comparable, las funciones y riesgos comparables de la operación analizada.

A partir de los factores de rentabilidad calculados de las empresas comparables se obtendrá una medida estadística (o rango) que represente el indicador de rentabilidad de mercado para la empresa analizada.

La OCDE establece en sus directrices que se debe considerar los siguientes casos para realizar una ponderación de la utilidad neta de la transacción:

- **Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre las Ventas:**

El factor de rentabilidad de Utilidad Neta sobre Ventas es utilizado frecuentemente para determinar el precio de plena competencia de las adquisiciones a una empresa asociada para su posterior venta a entidades

independientes. En esta situación el denominador debe estar compuesto por los precios de reventa de los bienes adquiridos en la transacción controlada.

Las ventas que se realicen en operaciones independientes no se deben incluir en el análisis, a menos que no afecten materialmente la comparación o se encuentren tan relacionadas en su naturaleza, que no puedan ser evaluadas adecuadamente en forma separada. Ejemplo de esta situación es cuando un bien se adquiere a una entidad vinculada y se revende con un servicio de instalación, el valor de la instalación puede ser no significativo en el precio final de venta o puede ser tan necesario para realizar la operación que sus costos e ingresos no puedan ser excluidos.

- **Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre los Costos:**

Los indicadores de rentabilidad basados en los costos solo deberían utilizarse en los casos en los cuales los costos son importantes para la realización de las operaciones utilizadas en el análisis.

Cuando se utilice un indicador de rentabilidad basado en los costos, únicamente deben de considerarse aquellos que se relacionen directa o indirectamente con la operación vinculada analizada, por lo que será importante que puedan identificarse los anteriores a fin de excluir todos aquellos costos relacionados con otras actividades y que tengan una incidencia notable sobre la comparabilidad con las operaciones no vinculadas.

- **Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre los activos:**

Los indicadores de rentabilidad basados en activos se deben utilizar cuando los activos involucrados en la operación en análisis aportan un valor agregado.

Es posible que la explotación que genera la operación dependa de activos de importancia, permitiendo obtener una base de comparación de rentabilidad de mercado en base a la inversión realizada.

Al igual que en el caso de la ponderación sobre costos, será necesario determinar qué activos son relevantes en la operación y la afectan en forma directa o indirectamente.

Dichos activos se denominan Activos Operativos e incluyen los activos fijos, como terrenos y edificios, los bienes de uso, los activos intangibles, como patentes, cuentas a cobrar (menos cuentas a pagar) e inventarios.

- **Otros posibles indicadores de rentabilidad**

En función de hechos y circunstancias de la operación puede ser recomendable utilizar otros denominadores cuando la información de comparables independientes lo permita. En estos casos especiales podrían ser útiles: cantidad de empleados, cantidad de puntos de venta, peso transportado, entre otros.

Desarrollo de los indicadores:

Se presentan los indicadores más adecuados y propuestos por la OCDE en sus directrices para utilizar en el método del margen neto operacional, según su ponderación sobre Ventas, Costos, Activos, entre otros.

- ✓ **Margen Operativo o Margen Neto sobre Ventas**

El Margen Neto sobre Ventas (MO) es el principal indicador de ponderación sobre Ventas, siendo su fórmula:

$$\text{Utilidad de operación de la transacción} / \text{Ventas de la transacción}$$

Se recurre a este indicador de utilidad cuando la operación a analizar presenta un componente de origen vinculado en su Costo o Gasto Operativo.

Algunas de las características de este margen operativo neto sobre ventas:

- a) Generalmente es utilizado para funciones de venta y distribución, donde el método de reventa no es aplicable.
- b) Este margen puede ser menos sensible a algunas diferencias en las funciones.
- c) El margen no se ve afectado por diferencias en la clasificación de los gastos totales (costo de venta y gastos operativos)

- d) El margen es sensible a las diferencias en la clasificación entre gastos operativos y gastos financieros.
- e) Requiere similar intensidad de activos entre la parte a analizar y las operaciones comparables.

✓ **Margen Operativo sobre los Costos Totales**

El Margen Operativo sobre Costos Totales (MOTC), es el principal indicador de ponderación sobre Costos, siendo su fórmula:

$$\text{Utilidad Operativa de la transacción} / \text{Costo de Ventas} + \text{Gastos de Administración y Ventas}$$

Este indicador por lo general se utiliza para medir la rentabilidad de empresas proveedoras de servicios y manufactureras de valor agregado.

Principales características:

- a) Generalmente utilizado para funciones de provisión de servicios y manufactura donde el método de costo incrementado no es aplicable.
- b) Este margen puede ser menos sensible a algunas diferencias en las funciones.
- c) El margen no se ve afectado por diferencias en la clasificación de los gastos totales (costo de venta y gastos operativos)
- d) El margen es sensible a las diferencias en la clasificación entre gastos operativos y gastos financieros.
- e) Requiere similar intensidad de activos entre la parte a cotejar y las operaciones comparables.

✓ **Margen Operativo sobre Activos:**

El Margen Operativo sobre Activos Operativos (ROA) es el principal indicador de ponderación sobre Activos, siendo su fórmula:

$$\text{Utilidad operativa de la transacción} / \text{Activos operativos de la transacción}$$

Este indicador es más confiable cuando los valores de los intangibles autogenerados de la parte sujeta a análisis y los de las empresas seleccionadas como comparables son similares.

Las principales características son:

- a) Se utiliza en industrias manufactureras, con activos fijos significativos (de capital intensivo cuando se emplea más capital que otros factores de producción como tierra y trabajo).
- b) El método es confiable cuando existen activos fijos y activos operativos, que generen ganancias significativas.

✓ **Ratio BERRY**

La ratio BERRY es el único índice que en su numerador no utiliza la utilidad neta operativa, sino que mantiene como numerador la Utilidad Bruta de la Transacción y como denominador sus Gastos Operativos.

La fórmula de este ratio es: $Berry = \text{Margen Bruto} / \text{Total de Gastos Administrativos}$

El índice Berry indica conclusiones más favorables en aquellos casos en los cuales los Costos no son relevantes en el desarrollo de operación en análisis.

Se aplica mayormente en casos en que el contribuyente no asume el riesgo de comprar materiales y mantener un inventario, y tampoco existen activos de importancia para la generación de la transacción, o cuando desarrolla servicios, y se perciben comisiones. Se aplica en las transacciones en donde una empresa local obtiene pedidos de bienes o servicios de clientes el cual comunica esta empresa a su vinculada en el exterior que es la que realiza las ventas directamente a los clientes, reconociendo una comisión equivalente al margen que la empresa local hubiera obtenido de haber vendido los bienes o servicios.

Este indicador puede ser utilizado si, tanto la empresa testada como las sociedades elegidas para la comparación, sus principales características son:

- a) Requiere similar composición de los gastos operativos.
- b) Se utiliza en actividades simples de bajo riesgo en activos, en las cuales se cobran comisiones.

- **Ajustes a los Factores de Rentabilidad**

En algunas situaciones resulta necesario realizar ajustes razonables para mejorar la confiabilidad de los factores de rentabilidad, debido a que pueden surgir diferencias en las funciones y en las circunstancias en las cuales se desarrollan las operaciones, dando lugar a diferentes montos en capital utilizado o puede ser necesario ajustar diferencias en las clasificaciones contables por lo que se puede realizar ajustes de capital o ajustes contables.

- **Ajustes de capital:** Tienen el objetivo de eliminar el interés implícito que se encuentra en Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar que impacta en el monto total de las ventas y en los costos. Estos ajustes se pueden realizar de dos maneras, la primera llevando las diferencias a efectivo para las operaciones analizadas y operaciones comparables o ajustando las diferencias en las operaciones comparables a los niveles de las operaciones analizadas. En todos los casos tomará el promedio del saldo al inicio y al cierre del ejercicio de las cuentas respectivas.

Algunas cuentas que podrían necesitar ajuste de capital son:

- a) **Por cuentas a pagar**
- b) **Cuentas a cobrar**

- **Ajustes contables:** Para que los datos resulten más exactos y confiables se pueden realizar dos tipos de ajustes contables:
 - a) **Ajustes para la exactitud:** Deben separarse los resultados obtenidos de operaciones discontinuas si las hay, que son una línea de negocio o sucursal separada del resto de la entidad u otra entidad que se adquiere para venderla, es decir los activos, ingresos y gastos de estas se deben manejar por separado.
 - b) **Ajustes por diferencias en las prácticas contables:** un ejemplo las diferencias en las valuaciones de inventarios. (Una empresa valúa sus inventarios por el método PEPS y otra por el método del Costo Promedio).

En caso de resultar necesario que se tenga que hacer gran cantidad de ajustes, probablemente sea porque las empresas seleccionadas y sus transacciones en realidad no son comparables.

Aspectos básicos a considerar para aplicar el Método del Margen Neto Operacional

- a) **Definición de la parte vinculada a analizar:** La parte sujeta a análisis debería ser aquella por la que se posea la mayor cantidad de información y cuyo estudio resulte más sencillo. Cuando la legislación no permita justificar la condición Arm's Length de transacciones que se realizaron con sujetos vinculados en el exterior comprobando que ellos no obtuvieron utilidades superiores a las que hubiesen obtenido sujetos independientes, si existe esta limitación obligatoriamente el análisis deberá realizarse sobre las operaciones realizadas por la empresa local.

- b) **Realizar un análisis funcional:** Este paso resulta importante para todos los métodos. Debe realizarse teniendo en cuenta las funciones, riesgo y activos involucrados en las operaciones analizadas y será un factor clave al momento de la selección de comparables.

- c) **Segmentación de las operaciones analizadas:** deben analizarse las transacciones entre empresas vinculadas y separarse del total de operaciones de la empresa, recurriendo a una correcta división de la información contable.

- d) **Realizar la búsqueda de operaciones potencialmente comparables:** Se debe buscar en primera instancia algún comparable interno en donde se realicen transacciones similares de preferencia si son locales para realizar la comparación, de lo contrario debe buscarse comparables externos ya sea locales o extranjeros.

- e) **Determinar el periodo a considerar:** se debe considerar los tiempos de la comparación de las transacciones. En el caso de las diferencias en las fechas de realización de las operaciones pueden resultar en mediciones incorrectas de las utilidades esperadas, esto debido a que las temporadas en que se realiza cada transacción podría afectarlas.

- f) **Analizar la información financiera:** que afecta directamente o indirectamente la operación analizada y la información de las operaciones comparables. Deben realizarse los ajustes a la comparabilidad que resulten necesarios.

- g) Seleccionar un indicador:** Debe de seleccionarse un indicador de utilidad idóneo para comparar niveles de rentabilidades, tomando en consideración la actividad y las características de la operación bajo análisis.

- h) Generar el Rango de Utilidad de Mercado:** Debe utilizarse el indicador de rentabilidad seleccionado, definirse el rango de valores de rentabilidad de las operaciones comparables y verificar la posición dentro del mismo de la razón de utilidad de la transacción analizada.

En el caso que al final del proceso el margen de utilidad de la operación obtenido es menor que el margen de las operaciones comparables, se entenderá que las transacciones realizadas con sujetos vinculados del exterior no fueron realizadas según el principio de Arm's Length y, en consecuencia, se deberá efectuar el ajuste correspondiente, incrementando la base del impuesto a la renta que corresponda.

Las Directrices de la OCDE tratan con detalle lo competente a este método en su capítulo II en los apartados 2.58 a 2.107.

3.6.4.3.2 Método de la Distribución del Resultado

El Método de la Distribución del Resultado consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por sujetos vinculados, en la proporción en que hubiera sido asignada con o entre sujetos independientes.

La OCDE explica que bajo el Método de la Distribución del Resultado se debe determinar la utilidad operativa obtenida por todo el grupo en transacciones en las cuales intervienen empresas vinculadas y distribuir este resultado entre las empresas asociadas en función a un indicador apropiado, de manera que esto se aproxime a la distribución de beneficios que se hubiera reflejado en un acuerdo pactado en condiciones de plena competencia.

El método sigue la lógica de evaluar si empresas independientes hubieran pactado la misma retribución de utilidades, considerando el esfuerzo realizado. Cuando se hace alusión a beneficios o resultados también debe entenderse como aplicable a las pérdidas.

Se busca establecer entonces un procedimiento para atribuir resultados, parecido al que se hubiera realizado en la misma operación en empresas independientes. Con esto se deja de lado las posibles condiciones especiales que se hubieran pactado o existido en las transacciones realizadas entre empresas vinculadas.

El beneficio que ha sido obtenido por todo el grupo se divide sobre un parámetro de la misma forma en la que lo hubieran realizado empresas independientes.

El parámetro que se utilizara no debe ser en base a fórmulas preestablecidas, sino que el parámetro debe reflejar una proporción de acuerdo al esfuerzo realizado por cada miembro del grupo. Este parámetro se puede determinar a partir de un análisis funcional de las empresas vinculadas que tome en cuenta las funciones realizadas, los activos usados y los riesgos asumidos por cada una de las empresas vinculadas participantes.

En el método de la distribución del resultado existen dos enfoques para determinar el reparto de beneficios:

- a) El primer enfoque denominado en algunos casos análisis de contribuciones totales, es partiendo de la división total de los resultados obtenidos de las operaciones entre las empresas vinculadas, sobre la misma base que lo hubiesen hecho empresas independientes, de acuerdo a las funciones llevadas a cabo, activos comprometidos y riesgos asumidos.
- b) El segundo enfoque, denominado análisis residual o división residual, se asigna primero a cada integrante las utilidades que puedan atribuirse directamente (por ejemplo, partiendo de la aplicación de otro método) y luego se acude al reparto de beneficio en base a un parámetro relevante para las utilidades que no pudieron asignarse directamente.

Este método por lo general se utiliza:

- a) En uniones transitorias de empresas
- b) En los casos cuando se dan transacciones entre empresas vinculadas que generan beneficios conjuntos.
- c) En caso de desarrollo de activos intangibles que no son comunes.

Cuando hay una transacción que se encuentra afectada por un intangible único y de valor significativo, este probablemente sea el mejor método para determinar si las operaciones fueron Arm's Length.

- **Ventajas del método:**

- Por lo general no se basa directamente en operaciones estrechamente comparables, esto debido a que el método se centra en buscar identificar como hubiesen repartido las utilidades empresas independientes partiendo no de las transacciones sino del análisis funcional.
- Este método contempla hechos, circunstancias específicas y posiblemente únicas, por lo que se considera un poco más flexible que los demás.
- Todas las empresas vinculadas que se involucran e intervienen en la transacción se evalúan conjuntamente, ninguna de las partes queda fuera del análisis, de manera que el beneficio correspondiente a cada empresa puede establecerse en forma más precisa.
- En este método no es indispensable o necesario que existan operaciones comparables, los datos de mercado relevantes se vinculan con la valuación de las contribuciones que cada parte efectúe para lograr el fin conjunto determinado, y no para fijar directamente el reparto de la utilidad.

- **Desventajas del Método**

- No se dispone de aspectos comparables para determinar la forma en que las utilidades podrían dividirse entre partes independientes.
- Las Administraciones Tributarias y la empresa local tienen dificultades para la obtención y validación de los datos de las operaciones de las empresas vinculadas del exterior.
- Es demasiado complejo la detección de comparables para el análisis funcional.

El método de la distribución del resultado es un método de difícil aplicación debido a la cantidad de información necesaria, tanto de las empresas intervinientes en la operación como de las transacciones seleccionadas como comparables, además en algunos casos requiere de información complementaria de entidades independientes o del mercado.

Las Directrices de la OCDE tratan con detalle lo competente a este método en su capítulo II en los apartados 2.108 a 2.145.

3.6.5 Casos Prácticos

Planteamiento 1: “GRUPO K”

Información General de la Compañía

La empresa “K VEHICULOS, S. A. DE C. V.” domiciliada en el territorio salvadoreño es la empresa matriz del grupo empresarial “GRUPO K”, fue fundada en el año 2001 y desde la fecha se ha forjado el primer lugar en el territorio salvadoreño dentro de las empresas dedicadas a la venta de vehículos de marcas prestigiosas.

A partir del año 2010 con el objetivo de expandir su mercado “K VEHICULOS, S. A. DE C. V.”, y a la vez complementar su giro principal comenzó a ofrecer servicios de taller especializado a sus clientes, para lo cual constituyó una nueva entidad jurídica la cual se denominó “K TALLERES, S. A. DE C. V.”. Dicha entidad ofrece de manera específica los siguientes:

- Servicios de mantenimiento preventivo, requerido por el fabricante, para que el vehículo siempre se encuentre en condiciones óptimas.
- Además, ofrece descuentos preferenciales para servicios correctivos y todo tipo de productos automotrices como llantas, baterías y accesorios en general.

El objetivo principal de “K VEHICULOS, S. A. DE C. V.” es entregar un servicio integral, que permita crear y mantener relaciones de largo plazo con los clientes, otorgándoles valor agregado a las estrategias de negocios. Apoyando de esta manera a los clientes en el logro de sus metas de negocios.

Información del Grupo Económico

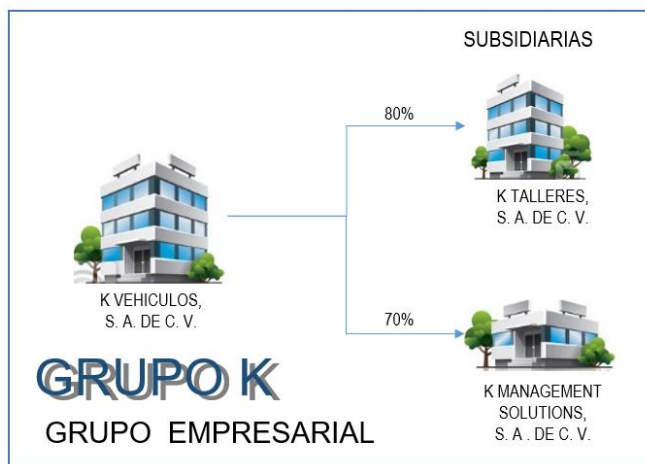
“K VEHICULOS, S. A. DE C. V.”, comenzó como un negocio que se dedicaba a la compra y reventa de vehículos nuevos de marcas prestigiosas a nivel internacional, dentro del territorio salvadoreño, gracias a los esfuerzo y visión de su fundador el señor José Antonio Campos Estrada en menos de 5 años creció para convertirse en el Grupo Empresarial “GRUPO K” que integra diferentes tipos de negocios con presencia en todo el territorio nacional.

El grupo empresarial “GRUPO K” en la actualidad está compuesto de la siguiente manera:

Empresa	Actividad Económica	Control
K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.	<ul style="list-style-type: none"> • Compra y reventa de vehículos nuevos. 	Matriz
K TALLERES, S. A. DE C. V.	<ul style="list-style-type: none"> • Servicio de mantenimiento preventivo y correctivo. • Venta de todo tipo de productos automotrices como llantas, baterías y accesorios en general. 	Subsidiaria
K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.	<ul style="list-style-type: none"> • Procesamiento y manejo de información financiera. • Administración de cartera de clientes. 	Subsidiaria

Estructura organizativa y de capital accionario del grupo empresarial “GRUPO K”:

La empresa matriz “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.” tiene una participación accionaria en el capital social de la empresa “K TALLERES, S. A. DE C. V.” del 80% y en la empresa “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” de un 70% convirtiéndolas en subsidiarias de “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.” de forma directa.



Para cada caso, desde el punto de vista de la analizada, se pide:

- Realizar el análisis funcional y de riesgos
- Seleccionar del método más apropiado a aplicar.
- Realizar el análisis de comparabilidad
- Determinar rango intercuartil y la mediana
- Realizar el respectivo ajuste por precio de transferencia en caso de proceder
- Realizar un análisis del efecto tributario en el Impuesto Sobre la Renta corriente

CASO PRÁCTICO 1. Aplicación del Método del Precio Comparable no Controlado (*Comparable Uncontrolled Price o CUP*)

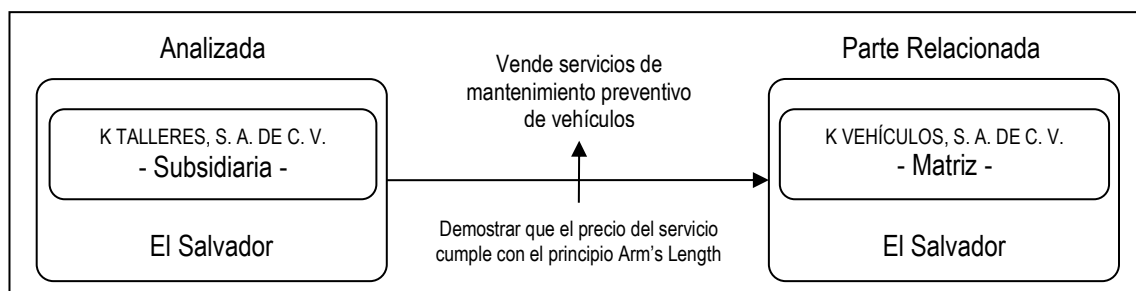
A) Supuesto

La empresa “K TALLERES, S. A. DE C. V.” domiciliada en el territorio salvadoreño durante el año 2015 presto servicios de Mantenimiento preventivo de vehículos a clientes locales independientes, así como a su relacionada “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.”.

El servicio fue prestado bajo los siguientes términos contractuales a la relacionada “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.”.

- En periodos anuales.
- A un precio de \$1,200.00 por vehículo.
- El servicio es cancelado mediante transferencias bancarias.
- Los pagos pueden ser cancelados en efectivo o al crédito utilizando la tasa de intereses de mercado vigente, en este caso, el interés moratorio es del 3% sobre el precio de servicio de cada vehículo.

Considerando lo anterior se pide analizar la relación comercial entre la entidad “K TALLERES, S. A. DE C. V.” y “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.”, considerando como analizada a la primera.



Relación intragrupo entre la analizada y una subsidiaria

B) Objetivo

Plantear un posible escenario en el que podría encontrarse una entidad domiciliada en el territorio salvadoreño que posee partes relacionadas en el mismo Estado y que requiere según el artículo 62-A del Código Tributario de la Republica de El Salvador y según las Directrices de la OCDE, realizar un ajuste por precios de transferencia mediante el Método del Precio Comparable no Controlado (Comparable Uncontrolled Price o CUP).

C) Solución

1º Análisis funcional y de riesgos

El propósito del análisis funcional es describir la manera en que se lleva a cabo la actividad de negocios de la empresa “K TALLERES, S.A. DE C.V.” de El Salvador, las condiciones económicas, de mercado y de negocio que la afectaron durante el ejercicio de 2015, así como las principales funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.

- **Funciones desarrolladas por la empresa “K TALLERES, S.A. DE C.V.”**

La empresa “K TALLERES, S.A. DE C.V.” es una empresa salvadoreña que tiene como funciones o actividades principales prestar servicios de mantenimiento preventivo y correctivo de vehículos a todo público en general y a sus relacionadas. En este caso en particular durante el año 2015 “K TALLERES, S.A. DE C.V.” le presto servicios de mantenimiento preventivo a su relacionada “K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V.” para la flota de 15 vehículos de uso administrativo y que por tanto forman parte de su activo fijo.

- **Condiciones locales de negocios y mercado**

En el año 2015 la empresa “K TALLERES, S.A. DE C.V.” comenzó exhibiendo tendencias similares a las observadas en los últimos tres años, mostrando un ritmo de crecimiento económico elevado y sostenido en

el tiempo. Este sector en el año tiene un promedio de crecimiento de la demanda de 14% según datos publicados por el Ministerio de Economía de El Salvador.

- **Operaciones sujetas a estudio**

De la totalidad de operaciones de prestación de servicios de mantenimiento preventivo de vehículos efectuadas durante el año 2015, el 60% las realizó a empresas independientes con domicilio en El Salvador (Locales), un 40% a su relacionada "K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.", la cual desde el punto de vista del artículo 199-C del código tributario literal a) se considera un sujeto relacionado o empresa vinculada debido a que estas poseen una relación porcentual indirecta de su capital del 56% ($80\% * 70\%$) por encontrarse ambas adquiridas por la Matriz "K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V." por más del 25% del capital social, por tal motivo las operaciones realizadas entre ellas quedan sujetas a estudio en materia de precios de transferencia según lo dispuesto en el artículo 62.-A del Código Tributario.

Las operaciones realizadas con compañías vinculadas durante el ejercicio 2015, y por tanto sujetas a estudio según el art. 62-A del Código Tributario fueron las siguientes:

- Servicios de Mantenimiento preventivo y correctivo de vehículos que incluyen:

Operación	Descripción	Precio unitario	Cantidad	Monto Total
Ingreso por mantenimiento de vehículos:	Servicio de mantenimiento preventivo y correctivo personalizado a la flota de 85 vehículos de la relacionada K	\$ 1,200.00	85	\$102,000.00

Al someter a análisis cada uno de los servicios que "K TALLERES, S.A. DE C.V." presta a su parte relacionada "K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V.", se logró determinar que todos ellos tal y como lo estipula las directrices de la OCDE adicionan valor económico o comercial a la vinculada que lo recibe; es decir todos ellos son servicios que un tercero independiente habría contratado libremente por resultarle necesario para el desarrollo de sus operaciones.

- **Riesgos asumidos por “K TALLERES, S.A. DE C.V.”**

- **Riesgo de mercado**

El mercado de El Salvador en servicios de mantenimiento preventivo y correctivo de vehículos tiene un alto nivel de crecimiento anual de competidores, cada año se establecen un promedio de 40 empresas nuevas en este rubro en el país, lo que genera al mismo ritmo mayor competencia para la analizada.

- **Riesgo financiero**

La tasa de interés para acceso a crédito para las empresas de servicio de este tipo se considera altas equivalentes a 15% de interés anual.

- **Selección de la parte analizada**

Para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios se efectuará directamente sobre la situación del sujeto que presta el servicio, en este caso “K TALLERES, S.A. DE C.V.”.

2° Selección del Método más Apropiado

(SUPONIENDO QUE SE CUENTA CON COMPARABLES INTERNOS)

Habiendo llevado a cabo un análisis previo del caso en estudio se concluye que:

- Se cuenta con información fiable y actualizada de transacciones realizadas con sujetos independientes, por lo cual pueden ser considerados y utilizados como comparables internos en el análisis de comparabilidad.
- Las diferencias entre las transacciones o entre las empresas comparadas no afectan materialmente el precio convenido para el análisis de comparabilidad.

3° Análisis de Comparabilidad

Se procede a evaluar posibles comparables, evaluando primeramente los comparables internos, en este caso se determina que la entidad cobra cuotas fijas por vehículo, es decir que no existen diferencias

materiales en los términos contractuales que no puedan ser ajustadas de manera fiable, por lo que se procede a llevar a cabo el proceso de comparabilidad haciendo uso de estos.

Se consideraron para la selección de comparables los siguientes criterios de eliminación:

- La sustancial diferencia no los califica como contratos comparables.
- Los contratos deben tener fecha de vigencia similar a los contratos analizados.
- No tener cláusulas extraordinarias que las conviertan en no comparable

A continuación, se presentan las operaciones comparables en las que se ofrece el servicio de mantenimiento preventivo de vehículos a nivel local a terceros, durante el periodo de estudio:

Comparables Internos	Cantidad de Vehículos	Monto de la transacción
Entidad A	100	\$140,000.00
Entidad B	50	\$ 70,000.00
Entidad C	90	\$126,000.00
Entidad D	80	\$112,000.00
Entidad E	60	\$ 84,000.00
Entidad F	110	\$154,000.00
Entidad G	120	\$168,000.00

Comparables internos

Procedemos a calcular el precio unitario para cada monto facturado a cada una de las comparables internas seleccionadas.

Comparables Internos	Cantidad de Vehículos	Monto de la transacción	Precio unitario (de mercado)
Entidad A	100	\$140,000.00	\$ 1,400.00
Entidad B	50	\$ 70,000.00	\$ 1,400.00
Entidad C	90	\$126,000.00	\$ 1,400.00
Entidad D	80	\$112,000.00	\$ 1,400.00
Entidad E	60	\$ 84,000.00	\$ 1,400.00
Entidad F	110	\$154,000.00	\$ 1,400.00
Entidad G	120	\$168,000.00	\$ 1,400.00

Comparables internos

A partir de la tabla anterior podemos observar cómo se llega a determinar el precio unitario por vehículo, del servicio de mantenimiento prestado a empresas independientes, el cual corresponde en cada transacción a \$1,400.00.

Dado que para este caso fueron utilizados comparables internos y en cada operación el precio pactado es el mismo, no será necesario determinar el rango intercuartil, sino que este precio deberá ser considerado como Precio de Mercado y al cual deberá ser ajustado el precio al que se transfiere el mismo servicio a la relacionada.

4° Ajuste por Precio de Transferencia y análisis del efecto tributario del ISR corriente

Como en este caso se trataba de un único precio por ser una cuota fija periódica, solo será necesario ajustar dicho precio; en los casos que las transacciones sometidas a análisis tuviesen valores distintos será necesario evaluar cada una de ellas para poder determinar si se encuentran a valores de mercado o no, con el objeto de ajustarlas en el caso negativo. A este proceso se le denomina Análisis Transaccional.

Precio de mercado determinado	\$ 1,400.00
(-) Precio asignado por la entidad analizada a su relacionada	\$ 1,200.00
= Diferencia por ajuste en precio	\$ 200.00
x Periodos en el año (1 anual)	1 año
x Número de vehículos para el cual se contrató el servicio	85.00
= Ingresos no declarados	\$ 17,000.00
x Tasa Impuestos Sobre la Renta (30%)	30%
= Ajuste del ISR por precio de transferencia	\$ 5,100.00

Ajuste por precio de transferencia

2° Selección del Método más Apropiado (SUPONIENDO QUE NO SE CUENTA CON COMPARABLES INTERNOS Y SE HACE USO DE COMPARABLES EXTERNOS)

Habiendo llevado a cabo un análisis previo del caso en estudio se concluye que:

- Las diferencias entre las transacciones o entre las empresas comparadas no afectan materialmente el precio convenido para el análisis de comparabilidad.
- Se cuenta con acceso a cotizaciones obtenidas previamente por parte de las entidades candidatas para ser seleccionadas como comparables.

3° Análisis de Comparabilidad

Se procede a evaluar posibles comparables, descartando primeramente los comparables internos, en este caso debido a diferencias materiales existentes en los términos contractuales que no se pueden ajustar de manera fiable. Se procede a llevar a cabo el proceso de comparación haciendo uso de comparables externos, dado que es factible la recopilación de información financiera de entidades independientes que operan esencialmente de manera similar a la analizada.

La información contractual de operaciones similares realizadas entre independientes que ofrecen el servicio de mantenimiento preventivo y correctivo de vehículos fue obtenida en base a cotizaciones realizadas a estas entidades identificadas como comparables, considerando para la selección de estas los siguientes criterios de eliminación:

- La sustancial diferencia no los califica como contratos comparables.
- Los contratos deben tener fecha de vigencia similar a los contratos analizados.
- La empresa debe realizar operaciones sólo con terceras partes
- La empresa no debe poseer intangibles no rutinarios valiosos o haberlos desarrollado.
- Las funciones llevadas a cabo por la empresa
- Que no sean empresas vinculadas
- No tener cláusulas extraordinarias que las conviertan en no comparable

Entidades comparables que ofrecen el servicio de mantenimiento preventivo de vehículos a nivel local en el país de la relacionada, durante el periodo de estudio.

Empresa	Precio del Servicio
Entidad A	\$ 1,850.00
Entidad B	\$ 1,650.00
Entidad C	\$ 1,550.00
Entidad D	\$ 1,600.00
Entidad E	\$ 1,680.00
Entidad F	\$ 1,800.00
Entidad G	\$ 1,600.00

Comparables Externos

De la información obtenida se logró extraer información de 7 entidades que ofrecen el mismo servicio bajo las mismas condiciones contractuales, por lo que no es necesario realizar ajustes en este sentido.

4° Determinación del Rango Intercuartil y la Mediana:

Se procede a ordenar los datos de manera ascendente para su análisis, además se le asigna un número correlativo a cada valor de igual manera respetando el orden ascendente:

Nº	Empresa	Precio del Servicio
1	Entidad C	\$ 1,550.00
2	Entidad D	\$ 1,600.00
3	Entidad G	\$ 1,600.00
4	Entidad B	\$ 1,650.00
5	Entidad E	\$ 1,680.00
6	Entidad F	\$ 1,800.00
7	Entidad A	\$ 1,850.00

Procedemos a calcular la Mediana a partir de la siguiente fórmula matemática:

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

Donde n es la cantidad de datos.

$$Mediana = \frac{(7 + 1)}{2}$$

$$Mediana = 4$$

$$Mediana = \$1,650.00$$

El resultado nos indica la posición del valor que es la mediana, en este caso el resultado es la posición 4 que contiene el valor de la entidad "B" de \$1,650.00. Este valor es la mediana y a su vez el segundo cuartil.

Proseguimos luego a calcular la posición del primer y tercer cuartil a partir de las siguientes fórmulas matemáticas:

Primer Cuartil: $Q_1 = \frac{(n+1)}{4}$ $Q_1 = \frac{(7+1)}{4}$
 $Q_1 = 2$
 $Q_1 = \$1,600.00$

Tercer Cuartil: $Q_3 = 3 * Q_1 = 3 \left[\frac{(n+1)}{4} \right]$ $Q_3 = 3 * 2 = 3 \left[\frac{(7+1)}{4} \right]$
 $Q_3 = 6$
 $Q_3 = \$1,800.00$

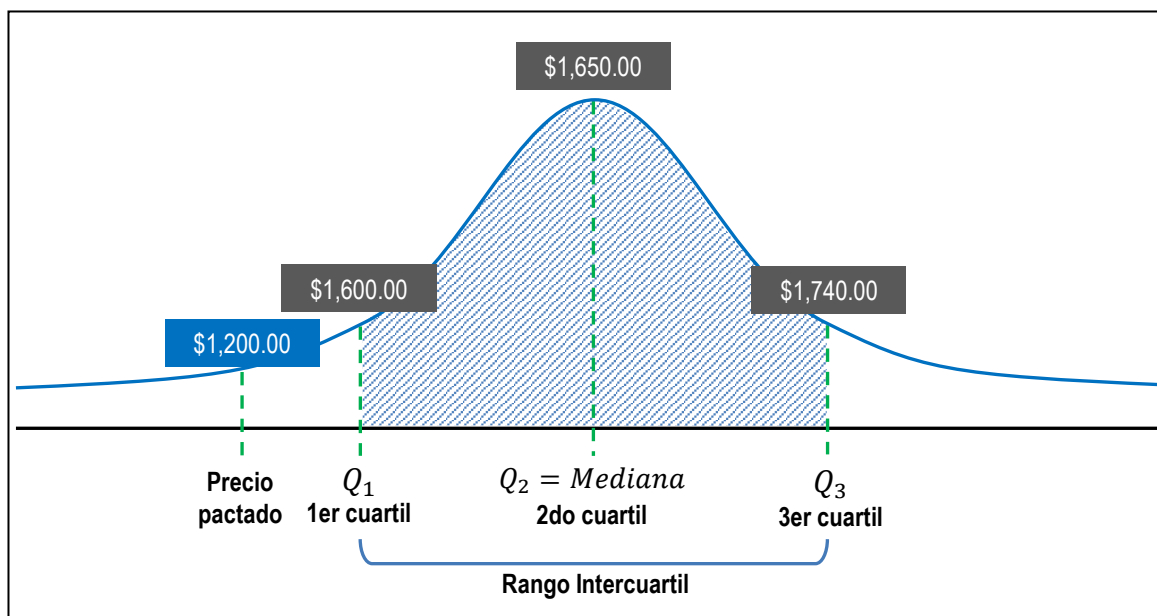
Recapitulando, los cuartiles son los tres valores de la variable que dividen a un conjunto de datos ordenados en cuatro partes iguales. Por lo que Q_1 , Q_2 y Q_3 determinan los valores correspondientes al 25%, al 50% y al 75% de los datos respectivamente. Recordando además que Q_2 coincide con la mediana.

De lo anterior tenemos:

Q_1	1er cuartil	\$ 1,600.00
$Q_2 = Mediana$	2do cuartil (Mediana)	\$ 1,650.00
Q_3	3er cuartil	\$ 1,740.00

Rango Inter cuartil

Gráficamente:



El rango intercuartil de precios unitario por servicios de mantenimiento preventivo fue de \$ 1,600.00 cuartil inferior y \$ 1,740.00 cuartil Superior, mientras que el precio cobrado a “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.” en concepto de prestación de servicios de Mantenimiento preventivo de su flota de vehículos por la empresa analizada “K TALLERES, S.A. DE C.V.” domiciliada en El Salvador fue de \$1,200.00, es decir, se encuentra fuera del rango intercuartil, por lo que se concluye que este ha sido determinado por debajo del precio de mercado o Arm’s Length.

Por tanto, el precio facturado estará sujeto a ser ajustado por lo menos al límite inferior del rango intercuartil para que este pueda ser considerado a valor de mercado, tomando en cuenta que para ello se debe cumplir lo siguiente:

3.62 Para determinar este punto, cuando el rango comprende resultados muy fiables y relativamente iguales, puede argumentarse que cualquiera de ellos satisface el principio de plena competencia. Cuando persistan algunos defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57, podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la media o la media ponderada, dependiendo de las características específicas de los datos) a fin de minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad que persistan pero que no se conocen o no pueden cuantificarse. (OCDE, 2010, p.148)

Suponiendo que lo anterior se cumple, tomamos el límite inferior, el cual corresponde a \$1,600.00.

5° Ajuste por Precio de Transferencia y análisis del efecto tributario del ISR corriente

Como en este caso se trataba de un único precio por ser una cuota fija periódica, solo fue necesario ajustar dicho precio; en los casos que las transacciones sometidas a análisis tuviesen valores distintos será necesario evaluar cada una de ellas en el rango intercuartil para poder determinar si se encuentran a valores de mercado o no, con el objeto de ajustarlas en el caso negativo. A este proceso se le denomina Análisis Transaccional.

	Mediana establecida en el análisis intercuartil	\$ 1,600.00
(-)	Precio asignado por la entidad analizada	\$ 1,200.00
=	Diferencia por ajuste en precio	\$ 400.00
x	Periodos en el año (1 anual)	1 año
x	Número de vehículos para el cual se contrató el servicio	85.00
=	Ingresos no declarados	\$ 34,000.00
x	Tasa Impuesto Sobre la Renta	30%
=	Ajuste del ISR por precio de transferencia	\$ 10,200.00

Ajuste por precio de transferencia

Considérese que si el precio pactado por las partes relacionadas se encontrara dentro del rango intercuartil no habría sido necesario realizar un ajuste por precio de transferencia ya que en este caso el precio se encontraría a valores de mercado; sin embargo, debe tomarse en cuenta que cuan más cerca de los límites del rango se encontrase el precio pactado será necesario evaluar la manera en que se está determinando dicho precio a fin de establecer y corregir los factores que influyen en que este se encuentre casi fuera del rango.

CASO PRÁCTICO 2. Método de Costo Adicionado (“Cost Plus” o C+)

A) Supuesto

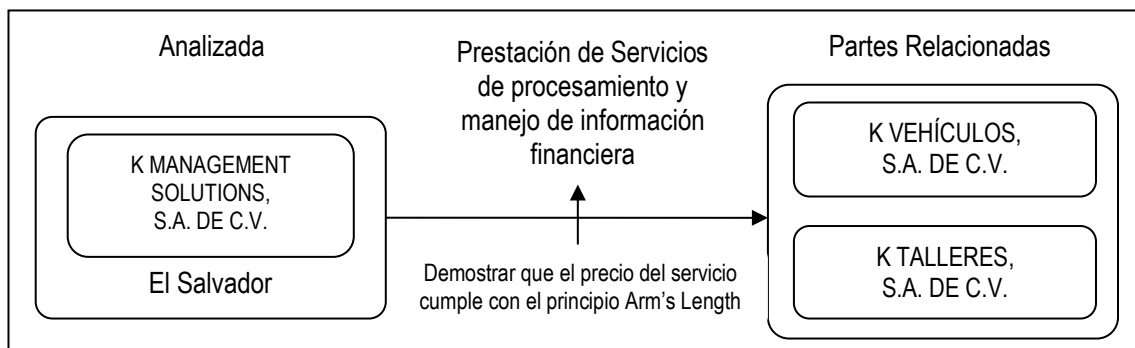
La empresa “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” domiciliada en territorio salvadoreño forma parte del GRUPO K y fue creada con el objeto de prestar servicios de procesamiento y manejo de información financiera y administración de cartera de clientes únicamente a sus relacionadas “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.” y “K TALLERES, S. A. DE C. V. Durante el año 2015 K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V. realizó operaciones de prestación con sus relacionadas.

Es por lo anterior que se requiere realizar un análisis de precios de transferencia, con el objeto de determinar si el precio al que se pacta la prestación de dichos servicios entre la analizada y sus partes relacionadas K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. y K TALLERES, S.A. DE C.V., se encuentran o no valor de mercado.

Durante el año el año 2015 los ingresos recibidos en concepto de prestación de servicios de procesamiento y manejo de información financiera y de cartera de clientes, a sus relacionadas se detallan a continuación:

Relacionada	NIT	País de domicilio	Monto
K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V.	0614-010101-100-0	El Salvador	\$ 560,000.00
K TALLERES, S.A. DE C.V.	0614-010110-102-0	El Salvador	\$ 200,000.00

Para efectos didácticos, se pide analizar la relación comercial que existe entre la empresa analizada que en este caso es K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V.” y sus relacionadas K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. y K TALLERES, S.A. DE C.V.



Relación intragrupo entre la analizada y sus relacionadas

B) Objetivo

Plantear un posible escenario en el que podría encontrarse una entidad domiciliada en el territorio salvadoreño que realiza operaciones de prestación de servicios con partes relacionadas y que requiere según el artículo 62-A del Código Tributario de la República de El Salvador y según las Directrices de la OCDE, realizar un análisis de precios de transferencia haciendo uso del Método de Costo más Beneficio (“Cost Plus” o C+).

C) Solución

1º Análisis funcional y de riesgos

El propósito del análisis funcional es describir la manera en que se lleva a cabo la actividad de negocios de la empresa “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” de El Salvador, las condiciones económicas, de mercado y de negocio que la afectaron durante el ejercicio de 2015, así como las principales funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.

- **Funciones desarrolladas por la empresa “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.”**

En el año 2015 la empresa “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” comenzó exhibiendo tendencias similares a las observadas en los últimos cuatro años desde que inició operaciones en este rubro, mostrando

un ritmo de crecimiento económico elevado y sostenido en el tiempo. Este sector de prestación de servicios tiene un promedio de crecimiento de la demanda de mercado de un 15% anual.

- **Condiciones locales de negocios y mercado**

En el año 2015 la empresa “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” comenzó exhibiendo tendencias similares a las observadas en los últimos tres años, mostrando un ritmo de crecimiento económico elevado y sostenido en el tiempo. Este sector en el año tiene un promedio de crecimiento del 16% según información obtenida del Ministerio de Economía de El Salvador.

- **Operaciones sujetas a estudio**

“K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” dedicó durante el año 2015 la totalidad de sus operaciones de prestación de servicios a sus relacionadas, “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.” y K TALLERES S.A. DE C.V.

- **Análisis de Vinculación:**

Desde el punto de vista del artículo 199-C del código tributario literal a) se considera un sujeto relacionado o empresa vinculada a “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” con las empresas K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. y K TALLERES, S.A. DE C.V. debido a que dichas empresas forman parte del grupo empresarial GRUPO K teniendo como casa matriz a K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V., quien posee el 70% del capital social de la empresa sujeta a análisis, por tal motivo las operaciones realizadas entre ellas quedan sujetas a estudio en materia de precios de transferencia según lo dispuesto en el artículo 62-A del Código Tributario.

Las operaciones realizadas con compañías vinculadas durante el ejercicio 2015, y por tanto sujetas a estudio según lo establecido en el art. 62-A del Código Tributario fueron las siguientes:

- **Servicio de procesamiento y manejo de información financiera:**

Consiste en el registro de las operaciones en el sistema contable, administración y manejo de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, documentación y administración de toda la documentación relacionada a los procesos contables y financieros.

Al someter a análisis los servicios que “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. de C. V.” presta a sus partes relacionadas “K VEHÍCULOS, S. A. DE C. V.” y K TALLERES, S.A. DE C.V., se logró determinar que todos ellos tal y como lo estipula las directrices de la OCDE adicionan valor económico o comercial a la vinculada que lo recibe; es decir todos ellos son servicios que un tercero independiente habría contratado libremente por resultarle necesario para el desarrollo de sus operaciones.

- **Riesgos asumidos por “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.”**

- **Riesgo de mercado**

El mercado de El Salvador en servicios de procesamiento y manejo de información financiera tiene un alto nivel de crecimiento anual de competidores, cada año se establecen un promedio de 20 nuevas empresas que prestan este tipo de servicios en el país, lo que indica que la analizada se encuentra en un mercado altamente competitivo.

- **Riesgo financiero**

La tasa de interés para acceso a crédito para las empresas de servicio de este tipo se considera altas, con tasas de hasta 20% de interés anual.

- **Selección de la parte analizada**

Para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios se efectuará directamente sobre la situación del sujeto que presta el servicio, en este caso “K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.”.

2° Selección del Método más Apropriado

Dado que se trata de operaciones recurrentes y de la misma naturaleza, y que estas pueden ser analizadas a través de la utilidad bruta obtenida en dichas transacciones, la firma, seleccionó como método más apropiado para evaluar los precios de transferencia de sus transacciones, el Método de Costo Adicionado, el cual determina el valor de mercado de las operaciones entre entidades vinculadas, mediante la comparación de los márgenes brutos ajustados, obtenidos por entidades independientes y la empresa analizada. Además, que existe la factibilidad para disponer de información financiera de posibles entidades comparables.

3° Análisis de Comparabilidad

“K MANAGEMENT SOLUTIONS, S. A. DE C. V.” no opera con compañías independientes, por lo que no se cuentan con comparables internos que puedan ser considerados en el análisis de comparabilidad.

Debido en El Salvador aún no se cuenta con una base de datos de comparables nacionales que proporcione información fiable, para poder obtener la información financiera de los posibles comparables se hizo uso de la base de datos Compustat global.

Se ingresó a la base de datos Compustat global, iniciado la búsqueda de los posibles comparables de acuerdo a lo siguiente:

A. Primer criterio de búsqueda:

- a) Industry
- b) Bussiness description
- c) Paper

Resultado: 220 empresas

B. Segundo criterio de búsqueda:

- a) Geography
- b) World región
- c) SIC

Resultado: 50 empresas

C. Tercer criterio de búsqueda:

- a) Financials
- b) Key financial
- c) Total assets: up 50,000 – down 500,000

Resultado: 15 empresas

D. Cuarto criterio de búsqueda:

- a) Financials
- b) Key financial
- c) Operating revenue (ganancia operativa): up 10,000 – down 1,000,000

Resultado: 4 empresas

El análisis en base a los ingresos obtenidos en el último año, arrojo una lista de 4 empresas:

- I. Empresa A
- II. Empresa B
- III. Empresa C
- IV. Empresa D

Analizar las actividades, análisis funcional, activos y riesgos asumidos, de las comparables

De la lectura de los balances de las compañías no surge diferencias de actividades, activos, riesgos y funciones, las empresas tienen en sus notas a los estados contables, la información correspondiente los servicios prestados de contabilidad, razón por la cual no se detectan inconvenientes para ser utilizadas como comparables.

Del análisis de las comparables, se determinó que se trata de empresas que:

- i. No son controladas del exterior (no forman parte de un grupo multinacional),
- ii. Realizan actividades similares a la analizada,
- iii. No realizan tareas de investigación y desarrollo
- iv. No están domiciliadas en territorios de baja o nula tributación o paraísos fiscales y la realización de su actividad principal no involucra la utilización de activos intangibles valiosos.

Por lo cual las cuatro cumplen para ser utilizadas como comparables. A continuación, se muestra la información financiera a nivel bruto promedio de los últimos tres años de las empresas seleccionadas como comparables:

Rubro	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Entidad D
Ventas	\$ 650,000.00	\$ 590,000.00	\$ 570,000.00	\$ 750,000.00
Costo de Ventas	\$ 490,000.00	\$ 470,000.00	\$ 440,000.00	\$ 510,000.00
Utilidad Bruta	\$ 160,000.00	\$ 120,000.00	\$ 130,000.00	\$ 240,000.00

Resultados promedio de los últimos 3 años al 2015. Entidades Comparables

Seguidamente, se presenta la información financiera segmentada a nivel de utilidad bruta para las operaciones sujetas análisis de la empresa analizada:

**Información Financieras segmentada para
Operaciones de servicios de manejo y procesamiento de información al 2015**

Rubro	K Vehículos	K Talleres
Ventas	\$ 560,000.00	\$ 200,000.00
Costo de Ventas	\$ 480,000.00	\$130,000.00
Utilidad Bruta	\$ 80,000.00	\$ 50,000.00

Resultados segmentados 2015. Analizada

Procedemos a calcular el margen bruto sobre costos para la analizada de manera segmentada y así posteriormente para cada entidad utilizada como comparable externo. Dicho cálculo lo obtenemos a partir de la siguiente fórmula matemática:

$$\text{Margen Bruto sobre Costos} = \text{Utilidad Bruta} / \text{Costo de Ventas}$$

**Información Financieras segmentada para
Operaciones de servicios de manejo y procesamiento de información al 2015**

Rubro	K Vehículos	K Talleres
Ventas	\$ 560,000.00	\$ 200,000.00
Costo de Ventas	\$ 480,000.00	\$150,000.00
Utilidad Bruta	\$ 80,000.00	\$ 50,000.00
Margen Bruto Sobre Costos	16.67%	33.33%

Determinación del Margen Bruto sobre Costos. Analizada

El margen bruto sobre costo obtenido en la prestación de servicios para la relacionada K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. fue de 16.67% y para la relacionada K TALLERES, S.A. DE C.V. fue de 33.33%

No se debe olvidar que la base de comparación deberá ser siempre el ejercicio fiscal en análisis. Se procede entonces a calcular el margen bruto sobre costos para cada una de las entidades seleccionadas como comparables es importante mencionar que para realizar el análisis se tomó el promedio de tres años de la información financiera de las empresas comparables, resultando el siguiente cuadro:

Rubro	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Entidad D
Ventas	\$ 650,000.00	\$ 590,000.00	\$ 570,000.00	\$ 750,000.00
Costo de Ventas	\$ 490,000.00	\$ 470,000.00	\$ 440,000.00	\$ 510,000.00
Utilidad Bruta	\$ 160,000.00	\$ 120,000.00	\$ 130,000.00	\$ 240,000.00
Margen bruto Sobre Costos	32.65%	25.53%	29.55%	47.06%

Determinación del Margen Bruto sobre Costos Comparables

Debido a que las características de las empresas analizadas y a la fiabilidad de la información financiera obtenida se asemejan mucho a las características de la empresa analizada no es necesario realizar ajustes de diferencias.

4° Determinación del Rango Inter cuartil y la Mediana:

Se procede a ordenar los datos de manera ascendente para su análisis, además se le asigna un número correlativo a cada valor de igual manera respetando el orden ascendente:

Nº	Empresa	Margen Bruto sobre Costos
1	Entidad B	25.53%
2	Entidad C	29.55%
3	Entidad A	32.65%
4	Entidad D	47.06%

Procedemos a calcular la Mediana a partir de la siguiente fórmula matemática:

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

Donde n es la cantidad de datos.

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

$$Mediana = 2.5$$

Dado que la cantidad de datos es un número par, en este caso el resultado no es un número entero, por lo que es necesario realizar un proceso adicional para poder determinar el valor de la mediana.

La posición de la mediana según la fórmula utilizada es 2.5, consideramos por tanto que el valor correspondiente se encuentra entre las posiciones 2 y 3.

Entonces:

$$\text{Valor Mediana} = \text{Valor Posi. infer.} + [(\text{Posición Superior} - \text{Posición Mediana}) * (\text{Valor Posi. Sup.} - \text{Valor Posi. Infer.})]$$

Es decir:

$$\text{Valor Mediana} = 29.55\% + [(3 - 2.5) * (32.65\% - 29.55\%)]$$

$$\text{Valor Mediana} = 29.55\% + (0.5 * 3.10\%)$$

$$\text{Valor Mediana} = 29.55\% + 1.55\%$$

$$\text{Valor Mediana} = 31.10\%$$

Como resultado del cálculo anterior tenemos que el valor de la mediana es 31.10% que a su vez es el segundo cuartil. Proseguimos luego a calcular la posición del primer y tercer cuartil a partir de las siguientes fórmulas matemáticas:

$$\text{Primer Cuartil: } Q_1 = \frac{(n+1)}{4} \qquad Q_1 = \frac{(4+1)}{4}$$

$$Q_1 = 1.25$$

De igual manera, así como en el caso de la mediana procedemos a aplicar el mismo procedimiento matemático.

Entonces:

$$\text{Valor } Q_1 = \text{Valor Posi. infer.} + [(\text{Posición Superior} - \text{Posición } Q_1) * (\text{Valor Posi. Sup.} - \text{Valor Posi. Infer.})]$$

Es decir:

$$\text{Valor } Q_1 = 25.53\% + [(2 - 1.25) * (29.55\% - 25.53\%)]$$

$$\text{Valor } Q_1 = 25.53\% + (0.75 * 4.02\%)$$

$$\text{Valor } Q_1 = 25.53\% + 3.015$$

$$\text{Valor } Q_1 = 28.54\%$$

Tercer Cuartil: $Q_3 = 3 * Q_1 = 3 \left[\frac{(n+1)}{4} \right]$ $Q_3 = 3 * 1.25 = 3 \left[\frac{(4+1)}{4} \right]$
 $Q_3 = 3.75$

Entonces:

$$\text{Valor } Q_3 = \text{Valor Posi. infer.} + [(\text{Posición Superior} - \text{Posición } Q_3) * (\text{Valor Posi. Sup.} - \text{Valor Posi. Infer.})]$$

Es decir:

$$\text{Valor } Q_3 = 32.65\% + [(4 - 3.75) * (47.06\% - 32.65\%)]$$

$$\text{Valor } Q_3 = 32.65\% + (0.25 * 14.41\%)$$

$$\text{Valor } Q_3 = 32.65\% + 3.60\%$$

$$\text{Valor } Q_3 = 36.25\%$$

Recapitulando, los cuartiles son los tres valores de la variable que dividen a un conjunto de datos ordenados en cuatro partes iguales. Por lo que Q_1 , Q_2 y Q_3 determinan los valores correspondientes al 25%, al 50% y al 75% de los datos respectivamente. Recordando además que Q_2 coincide con la mediana.

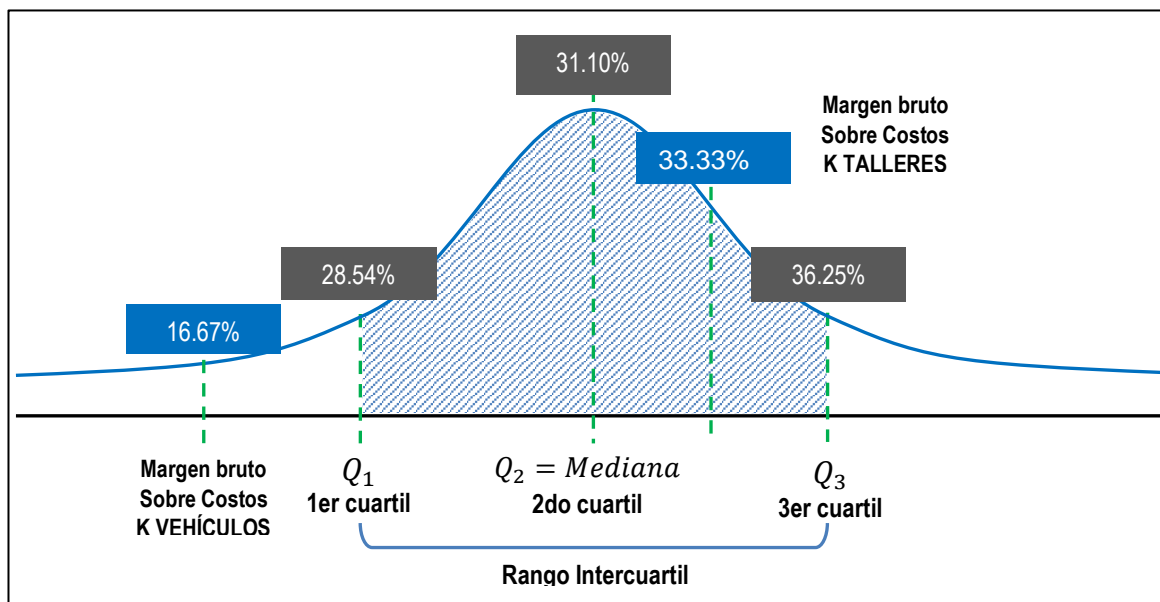
De lo anterior tenemos:

Rango Intercuartil

Q_1	1er cuartil	28.54%
$Q_2 = \text{Mediana}$	2do cuartil (Mediana)	31.10%
Q_3	3er cuartil	36.25%

Rango Intercuartil

A continuación, se muestran en la siguiente grafica los resultados del análisis:



Conclusión:

La operación de prestación de servicios de procesamiento y manejo de información financiera por un monto que ascendió a \$200,000.00 entre la empresa analizada K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V. y K TALLERES S.A. DE C.V. obtuvo un Margen Bruto sobre Costos de 33.33% encontrándose dentro del rango intercuartil, cumpliendo de esta forma con el Principio de Libre Competencia.

Para el caso de la operación de prestación de servicios de procesamiento y manejo de información financiera por un monto que ascendió a \$560,000.00 entre la empresa analizada K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V. y K VEHÍCULOS S.A. DE C.V. obtuvo un Margen Bruto sobre Costos de 16.67% encontrándose fuera del rango intercuartil, no cumpliendo de esta forma con el Principio de Libre Competencia.

5° Ajuste por Precio de Transferencia

Luego de haber realizado el anterior proceso se observa que el margen bruto sobre costos de la empresa analizada en la operación de prestación de servicios de procesamiento y manejo de información financiera a su relacionada K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. se encuentra fuera del rango intercuartil, por lo que se concluye que la analizada le presta servicios a su relacionada a un precio inferior al de mercado, por lo que será necesario determinar el posible ajuste. Procedemos entonces a calcular el precio de mercado de las

transacciones de venta de servicios a las partes relacionadas haciendo uso de la siguiente fórmula matemática:

$$PM = Costo * (1 + ub)$$

Dónde:

<i>PM.</i>	Precio de Mercado
<i>Costo:</i>	Costo de ventas de los bienes y servicios
<i>Ub.</i>	Cociente entre la Utilidad Bruta y Costo de ventas (UB/CV). (Para este caso se tomará como precio de mercado la mediana, tomando en cuenta que cualquier punto dentro del rango cumple en teoría con la definición de precio de mercado)

Entonces:

$$PM = \$ 480,000.00 * (1 + 0.3110)$$

$$PM = \$ 480,000.00 * 1.3110$$

$$PM = \$629,276.44$$

Nota aclaratoria acerca del ajuste a la mediana:

Es importante mencionar que en ningún artículo en el Código Tributario Salvadoreño en materia de precios de transferencia se hace mención sobre el tratamiento que se deberá realizar cuando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra fuera del rango intercuartil de libre competencia, pero haciendo referencia a la aún vigente “Guía de orientación para facilitar el tratamiento de operaciones entre sujetos relacionados” publicada en 2012 por la DGII, página 13 menciona lo siguiente “En caso de que el precio, monto de la contraprestación y margen de utilidad del contribuyente se encuentra fuera del rango determinado, se considera que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que hubieran utilizado sujetos independientes, es la mediana de dicho rango. haciendo mención a las Directrices de la OCDE, en el Capítulo III, apartado A.7.2 “Selección del punto más apropiado en el rango” párrafo 3.61 establece que si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la administración tributaria, debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisfacen el principio de plena competencia las condiciones de la operación vinculada,

y si el resultado está comprendido en el rango de plena competencia (es decir, que el rango de plena competencia es distinto al determinado por la administración tributaria).

Si el contribuyente no es capaz de demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia al que ajustara la condición de la operación vinculada. 3.62 Para determinar este punto, cuando el rango comprende resultados muy fiables y relativamente iguales, puede argumentarse que cualquiera de ellos satisface el principio de plena competencia. Cuando persistan algunos defectos en la comparabilidad, podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la media o la media ponderada, dependiendo de las características específicas de los datos) a fin de minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad que persistan pero que no se conocen o no pueden cuantificarse.

Habiendo determinado el Precio de Mercado, procedemos a realizar el respectivo ajuste a las ventas, que representan el precio de los servicios vendidos a partes relacionadas. De esta manera podremos determinar además la utilidad bruta a valor de mercado y el nuevo margen bruto sobre costos.

Rubro	Sin ajustar	Ajuste	Ajustado a Precio de Mercado
Ventas	\$ 560,000.00	\$ 69,276.44	\$ 629,276.44
Costo de Ventas	\$ 480,000.00	-	\$ 480,000.00
Utilidad Bruta	\$ 80,000.00	-	\$ 149,276.44
Margen bruto Sobre Costos	16.67%	-	31.10%

Ajustes a los resultados de la Analizada

Debemos tener presente que el ajuste de precios de transferencia se realiza con la finalidad de ajustar la base imponible de los impuestos respectivamente gravables, para el caso de El Salvador nos referimos específicamente al Impuesto sobre la Renta.

6° Análisis del Efecto Tributario en el Impuesto Sobre la Renta Corriente

Habiendo determinado anteriormente el precio de mercado y llevado a cabo el respectivo ajuste al mismo a través de la metodología seleccionada, procedemos a ajustar la base imponible del impuesto sobre la Renta en el Estado de Resultados de la empresa analizada.

Rubro	Sin ajustar	Ajuste	Ajustado
Ventas	\$ 560,000.00	\$ 69,276.44	\$ 629,276.44
Costo de Ventas	\$ 480,000.00		\$ 480,000.00
Utilidad Bruta	\$ 80,000.00		\$ 149,276.44
Gastos de Operación	\$ 4,800.00		\$ 4,800.00
Utilidad de Operación	\$ 75,200.00		\$ 144,476.44
(+) Otros Ingresos	\$ -		\$ -
(-) Otros Gastos	\$ -		\$ -
Utilidad antes de Reserva Legal e ISR	\$ 75,200.00		\$ 144,476.44
Reserva Legal (7%)	\$ 5,264.00		\$ 10,113.35
Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta	\$ 69,936.00		\$ 134,363.09
Impuesto Sobre la Renta (30%)	\$ 20,980.80		\$ 40,308.93
Utilidad Neta del Ejercicio	\$ 48,955.20		\$ 94,054.16
Margen bruto Sobre Costos	16.67%		31.10%

Ajuste en el Estado de Pérdidas y Ganancias

El ajuste por Precios de Transferencia al Impuesto Sobre la Renta corriente corresponde a un monto total de \$ 19,328.13 (\$ 40,308.93 - \$ 20,980.80).

Considérese que si el precio pactado por las partes relacionadas se encontrara dentro del rango intercuartil no habría sido necesario realizar un ajuste por precio de transferencia ya que en este caso el precio se encontraría a valores de mercado; sin embargo, debe tomarse en cuenta que cuan más cerca de los límites del rango se encontrase el precio pactado será necesario evaluar la manera en que se está determinando dicho precio a fin de establecer y corregir los factores que influyen en que este se encuentre fuera del rango de libre competencia.

7º Elaboración del Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados

Artículo 124-A del Código Tributario

En cumplimiento a lo establecido en el art. 124-A de código tributario, la empresa Analizada K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V. Durante el 2015 celebro operaciones de prestación de servicios de contabilidad con sus relacionadas K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. y K TALLERES, S.A. DE C.V. por un monto de \$ 560,000.00 y \$ 200,000.00 sumando un total de \$ 760,000.00, dichas operaciones en forma conjunta son superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), por lo que la empresa analizada K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V. deberá presentar el formulario F 982 a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal.

Sanción: Art. 244 literal I) del C.T.

No presentar o presentar fuera del plazo legal o remitir sin las especificaciones contenidas en el Código Tributario o que disponga la administración tributaria en sus formularios, el informe de operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales hace acreedor al contribuyente de una multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales.

Formulario F982 V3 (Ver Anexo 5)

Es importante mencionar que la administración tributaria emite el anexo 1 y el Anexo 2 que se deben considerar para elaborar el formulario F982.

- **Anexo 1 F982-V2:** se detalla el código de país.
- **Anexo 2 F982-V2:** se detallan los códigos de operación, códigos de factores de comparabilidad, códigos de elementos utilizados para el ajuste y los códigos de métodos utilizados.

Se procedió entonces al llenado del formulario F982 V3 el cual está estructurado en tres secciones:

Sección A

Se anotó los datos de identificación de la empresa analizada K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V. colocando la razón social, su número de identificación tributaria (0614-010210-102-0) y el ejercicio fiscal que en este caso corresponde del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.

Sección B

En esta sección se incluye información de los sujetos relacionados con los cuales realizó operaciones la empresa analizada.

- a) En primer lugar, se completó el apartado referente al nombre o razón social de las empresas relacionadas que en este caso son K VEHÍCULOS, S.A. DE C.V. y K TALLERES, S.A. DE C.V. y sus respectivos números de identificación tributaria (0614-010101-101-0 y 0614-010110-102-0), en este caso como ambas empresas relacionadas son salvadoreñas corresponde al NIT, en caso de ser empresas extranjeras se deberá anotar el número de identificación fiscal de su país de origen.
- b) Posteriormente se procede a llenar el apartado de código de país de las empresas relacionadas, para ello se hace uso del anexo 1, como ambas empresas son de El Salvador el código de país es 9300.
- c) En el apartado de código de relación se seleccionó el código 03, ya que dichas sociedades forman parte del grupo empresarial "GRUPO K". (Estos códigos son establecidos por la administración tributaria en el instructivo para elaborar el informe de operaciones con sujetos relacionados adjunto a dicho formulario).

**03. Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión o grupo empresarial.
(Art. 199-C, lit. c) del Código Tributario)**

- d) Código de operación: para determinar este código se hace uso del Anexo 2, en este apartado debido a que la prestación de servicios de procesamiento de y manejo de información financiera y administración de cartera de clientes realizada por la analizada a sus partes relacionadas es una operación de ingreso se seleccionó el código **104 servicios administrativos**.
- e) Factor de comparabilidad utilizado: se seleccionó el código 1002 análisis de las funciones, activos y riesgos utilizados, ya que al momento de seleccionar las empresas comparables se usó de estos criterios.
- f) Elemento utilizado para el ajuste: debido a que no se realizó ningún tipo de ajuste se seleccionó el código 2009.

- g) Finalmente, como las operaciones fueron analizadas mediante el método de Costo Adicionado se seleccionó el código 3004.

Sección C

En esta sección, en el apartado de tipo de documentación comprobatoria se marcó con X el apartado de estudio de precios de transferencia, y debido a que fue elaborado por un tercero se colocó el nombre y NIT de la firma contratada.

Finalmente se anotó el nombre y firma del representante legal de la empresa analizada K MANAGEMENT SOLUTIONS, S.A. DE C.V.

ANEXO 2

CODIGO DE OPERACIÓN

<u>Cod.</u>	<u>Operaciones de Ingreso</u>	<u>Cod.</u>	<u>Operaciones de Egreso</u>
101	Venta de bienes de propia producción	201	Compra de bienes para producción
102	Venta de bienes producidos por terceros	202	Compra de bienes para comercialización
103	Servicios de maquila	203	Servicios de maquila
104	Servicios administrativos	204	Servicios administrativos
105	Seguros y reaseguros	205	Seguros y reaseguros
106	Comisiones	206	Comisiones
107	Honorarios	207	Honorarios
108	Regalías	208	Regalías
109	Publicidad	209	Publicidad
110	Asistencia técnica	210	Asistencia técnica
111	Servicios técnicos	211	Servicios técnicos
112	Prestación de servicios financieros (comisiones, intereses, etc, relacionadas con operaciones del sistema financiero)	212	Prestación de servicios financieros (comisiones, intereses, etc, relacionadas con operaciones del sistema financiero)
113	Intereses	213	Intereses
114	Arrendamientos	214	Arrendamientos
115	Enajenación de títulos valores	215	Compra de títulos valores
116	Venta de activos fijos	216	Garantías
117	Venta de intangibles	217	Otras Inversiones
118	Garantías	218	Compra de Activos Fijos
119	Otros ingresos	219	Compra de Intangibles
		220	Otros egresos
<u>Cod.</u>	<u>Operaciones de Activo</u>	<u>Cod.</u>	<u>Operaciones de Pasivo</u>
301	Cuentas por cobrar sujetos relacionados locales	401	Cuentas por pagar sujetos relacionados locales
302	Cuentas por cobrar sujetos relacionados del exterior	402	Cuentas por pagar sujetos relacionados del exterior
303	Cuentas por cobrar sujetos domiciliados en países de baja o nula tributación o paraiso fiscal	403	Cuentas por pagar sujetos domiciliados en países de baja o nula tributación o paraiso fiscal
304	Inventarios	404	Ingresos recibidos por Anticipado
305	Activos Fijos	405	Otros Pasivos
306	Activos Intangibles		
307	Otros Activos		
Operaciones de Ingreso: Son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos.			
Operaciones de Egreso: Son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio o afectando los resultados del período gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero. Para estos efectos también se considera operación de egreso la compra de activos.			
Operaciones de Activo: Son todas aquellas que afecten bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico que son fuente potencial de beneficios presentes o futuros.			
Operaciones de Pasivo: Son todas aquellas que representan las obligaciones contraídas por el ente económico, pagaderas en dinero, bienes o en servicios.			
Únicamente se deberán informar las operaciones de activo y/o pasivo realizadas en el ejercicio fiscal informado que correspondan a los siguientes conceptos: Préstamos, reintegros o reembolsos de gastos y operaciones efectuadas a nombre de sujetos relacionados, siempre y cuando no hayan afectado el estado de resultados, caso en el cual deberán reportarse como operaciones de Ingreso o egreso.			

CODIGO DE FACTOR DE COMPARABILIDAD UTILIZADO

<u>Cod.</u>	<u>Factor de Comparabilidad</u>
1001	Características de las Operaciones
1002	Análisis de Funciones, Activos y Riesgos
1003	Términos Contractuales
1004	Circunstancias Económicas
1005	Estrategias de Negocios
1006	No efectuó comparabilidad

CODIGO DE ELEMENTO UTILIZADO PARA AJUSTES

<u>Cod.</u>	<u>Elementos para ajustes</u>
2001	Plazo de pago
2002	Cantidades negociadas
2003	Propaganda y publicidad
2004	Costo de Intermediación
2005	Acondicionamiento, flete y seguro
2006	Naturaleza física y de contenido
2007	Diferencia en fecha de celebración de las transacciones
2008	Ajustes Económicos (de Capital)
2009	No realizó ajustes

CODIGO DE METODO UTILIZADO

<u>Cod.</u>	<u>Metodo utilizado</u>
3001	Precios de Mercado (Artículo 199-B C.T.)
3002	Precio Comparable no Controlado
3003	Precio de Reventa
3004	Costo Adicionado
3005	Margen Neto de la Transacción
3006	Partición de Utilidades (Análisis de Contribuciones Totales)
3007	Partición de Utilidades (Análisis Residual)
3008	No utilizó ningún método

Planteamiento 2: “GRUPO EMPRESARIAL JACE”

Información General de la Compañía

La empresa “JACE TECHNOLOGY, S. A. DE C. V.” domiciliada en el territorio salvadoreño es la empresa matriz del grupo empresarial JACE, fue fundada en el año 2001 y desde la fecha se ha forjado uno de los primeros lugares en el territorio salvadoreño dentro de las empresas dedicadas a prestar el servicio de mantenimiento e instalación de redes informáticas y asistencia en sistemas operativos, soporte de software y hardware en áreas relacionadas a:

- a. Servicio Técnico especializado en la instalación, gestión y mantenimiento de todo tipo de redes de cableado e infraestructuras para comunicaciones. Instalaciones de Cableado para Redes Informáticas en empresas: Cableados de voz, datos y video, cableados eléctricos, conexión de fibra óptica, enlaces de fibra óptica, certificación y comprobación de redes, redes de fibra óptica.
- b. Servicio de mantenimiento e instalación de software ofimático y de sistemas operativos.
- c. Servicio de mantenimiento y reparación de equipos informáticos y demás hardware complementario, servicio de mantenimiento preventivo general de sus ordenadores y equipamiento informático.

A partir del año 2010 con el objetivo de expandir su mercado JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V., conformó un grupo empresarial con el objeto de atender necesidades propias del grupo y expandirse en nuevos mercados de la siguiente manera:

- JACE OUTSOURCING COSTA RICA: Se crea con la finalidad de proveer de personal profesional especializado en mantenimiento de redes informáticas, servicio de mantenimiento de hardware, software y asesoría informática, a entidades que no forman parte del grupo, para que dicho personal proveído labore para ellos en atención a sus clientes, supliéndoles necesidades de soporte técnico en la rama informática. Esta empresa busca introducirse a nuevos mercados, por lo cual realiza sus operaciones con terceros.

- JACE TRANSPORTES S.A. DE C.V.: Se crea con la finalidad de prestar servicio de transporte de personal, equipo de oficina y mercadería a las empresas del grupo empresarial. La empresa no realiza transacciones con empresas que no pertenezcan al grupo.

El objetivo principal de JACE TECHNOLOGY S.A. de C.V. es entregar un servicio integral, que permita crear y mantener relaciones de largo plazo con los clientes, otorgándoles valor agregado a las estrategias de negocios. Apoyando de esta manera a los clientes en el logro de sus metas de negocios.

Información del Grupo Económico

JACE TECHNOLOGY S.A. de C.V. Comenzó como un negocio de prestación de servicios de mantenimiento e instalación de redes informáticas y asistencia en sistemas operativos, soporte técnico de software y hardware dentro del territorio salvadoreño, gracias a los esfuerzo y visión de su fundador el señor Manuel Antonio Rivera en menos de 15 años creció para convertirse en el Grupo Empresarial JACE que integra tres diferentes tipos de negocios. Tiene presencia en El Salvador y Costa Rica.

El grupo empresarial JACE en la actualidad está compuesto de la siguiente manera:

Empresa	Actividad Económica	Control	País
JACE TECNOLOGY S.A. DE C.V.	<ul style="list-style-type: none"> • Servicio Técnico especializado en la instalación, gestión y mantenimiento de redes informáticas. • Instalación y mantenimiento de Software Ofimático y de Sistemas Operativos. • Mantenimiento y reparación de equipos informáticos y demás hardware complementario. • Servicio de Seguridad Informática permanente, aplicaciones WEB y móviles. • Servicio de mantenimiento preventivo general de sus ordenadores y equipamiento informático. 	Matriz	El Salvador

JACE OUTSOURCING, S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Outsourcing de Personal Informático • Outsourcing de RRHH • Reclutamiento y Selección de personal. 	Subsidiaria	Costa Rica
JACE TRANSPORTES S.A. DE C.V.	<ul style="list-style-type: none"> • Servicio de transporte de personal, equipo de oficina y mercadería a las empresas del grupo empresarial y terceros, a nivel nacional y regional centroamericano. 	Subsidiaria	El Salvador

Estructura organizativa y de capital accionario del Grupo Empresarial JACE:

La empresa matriz JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V. tiene una participación accionaria en el capital social de la empresa JACE OUTSOURCING S.A. del 80% y en la empresa JACE TRANSPORTES S.A. DE C.V. de un 90% convirtiéndolas en subsidiarias de JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V. de forma directa.



Desde el punto de vista de la analizada “JACE TECHNOLOGY, S. A. DE C. V.” domiciliada en territorio salvadoreño, se pide:

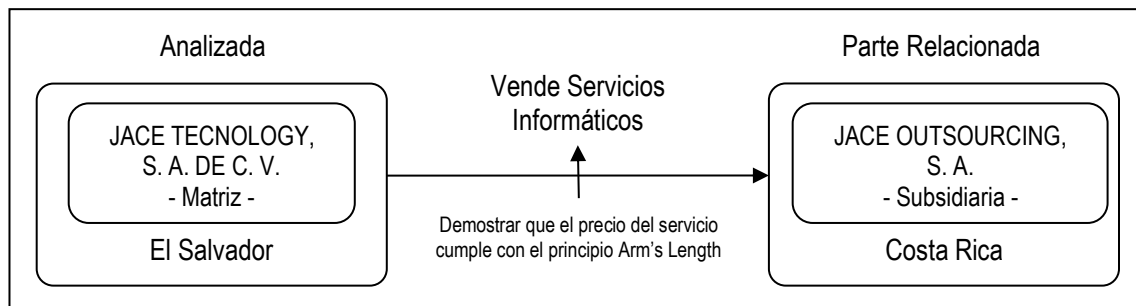
1. Realizar el análisis funcional y de riesgos
2. Seleccionar del método más apropiado a aplicar.
3. Realizar el análisis de comparabilidad
4. Determinar rango intercuartil y la mediana
5. Realizar el respectivo ajuste por precio de transferencia en caso de proceder
6. Realizar un análisis del efecto tributario en el Impuesto Sobre la Renta corriente.

CASO PRÁCTICO 3. Método del Margen Neto de la Transacción (*Net Margin Method o MNT*)

A) Supuesto

La empresa “JACE TECHNOLOGY S. A. DE C. V.” domiciliada en el territorio salvadoreño se dedica principalmente a la prestación de servicios informáticos como mantenimiento de redes informáticas, instalación y mantenimiento de software, servicio preventivo de mantenimiento de hardware, a entidades independientes a ella, así como a una parte relacionada, “JACE OUTSOURCING, S. A.” en Costa Rica.

Es por lo anterior que se requiere realizar un análisis de precios de transferencia, con el objeto de determinar si el precio al que se pacta la prestación de dichos servicios entre la analizada y su parte relacionada, se encuentran o no a valor de mercado.



Relación intragrupo entre la analizada y su subsidiaria

B) Objetivo

Plantear un posible escenario en el que podría encontrarse una entidad domiciliada en el territorio salvadoreño que posee partes relacionadas en el extranjero y que requiere según el artículo 62-A del Código Tributario de la República de El Salvador y según las Directrices de la OCDE, realizar un ajuste por precios de transferencia mediante el Método del Margen Neto de la Transacción (*Net Margin Method o MNT*).

C) Solución

1º Análisis funcional y de riesgos

El propósito del análisis funcional es describir la manera en que se lleva a cabo la actividad de negocios de la empresa “JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V.” de El Salvador, las condiciones económicas, de mercado y de negocio que la afectaron durante el ejercicio de 2015, así como las principales funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.

- **Funciones desarrolladas por la empresa “JACE TECHNOLOGY, S. A. DE C. V.”**

La empresa “JACE TECHNOLOGY, S.A. DE C.V.” es una empresa salvadoreña que tiene como funciones o actividades principales prestar servicios de redes informáticas, instalación y mantenimiento de software y servicio de mantenimiento de hardware. En este caso en particular “JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V.” le presta un servicio de mantenimiento de redes informáticas a su subsidiaria en Costa Rica “JACE OUTSOURCING, S. A.” a través de revisiones técnicas, instalación y mantenimiento de las redes que conectan los equipos informáticos en INTRANET. Este servicio de mantenimiento de redes informáticas es prestado por la empresa salvadoreña a empresas locales y extranjeras independientes como a su vez a la empresa vinculada en Costa Rica “JACE OUTSOURCING, S. A.”

- **Condiciones locales de negocios y mercado**

En el año 2014 la empresa “JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V.” comenzó exhibiendo tendencias similares a las observadas en los últimos tres años, mostrando un ritmo de crecimiento económico elevado y sostenido en el tiempo. Este sector en el año tiene un promedio de crecimiento del 15% según la Agencia de Promoción de Exportaciones e Inversiones de El Salvador (PROESA). Las condiciones de crecimiento para este sector dedicado a la prestación de servicios informáticos son porcentualmente similares en toda la región centroamericana.

- **Operaciones sujetas a estudio**

De la totalidad de operaciones de prestación de servicios en el área de Servicios informáticos de mantenimiento de redes informáticas, software y hardware que JACE TECHNOLOGY S.A. de C.V. empresa

domiciliada en el territorio salvadoreño ofertó durante el año 2014 un 90% las realiza a empresas independientes con domicilio en El Salvador (Locales), el 10% restante de servicios se prestan a una empresa llamada “JACE OUTSOURCING, S. A. DE C. V.” con domicilio en Costa Rica, la cual desde el punto de vista del artículo 199-C del Código Tributario, literal a) se considera un sujeto relacionado o empresa vinculada debido a que JACE TECHNOLOGY S.A. de C.V. posee el 80% de su capital social por tal motivo las operaciones realizadas entre ellas quedan sujetas a estudio en materia de precios de transferencia según lo dispuesto en el artículo 62-A del Código Tributario.

Las operaciones realizadas con compañías vinculadas del exterior durante el ejercicio 2014, y por tanto sujetas a estudio según el art. 62-A del Código Tributario fueron las siguientes: Servicio de mantenimiento de redes informáticas.

El servicio de mantenimiento de redes informáticas incluye:

1. Mantenimiento e instalación de redes informáticas: Creación y mantenimiento de red local (INTRANET) para la realización del trabajo compartido en la empresa, permitiendo mantener a los trabajadores siempre conectados, compartir archivos, carpetas y comunicación en red.
 - Conexión de Servidores locales: Instalación y mantenimiento del servidor local con espacios de trabajo compartido, permisos de acceso y niveles de seguridad.
 - Copias de seguridad: Gestión de copias de seguridad del servidor.
 - Red de trabajo: Conexión de todos los equipos en red ordenadores, impresoras, otros equipos informáticos.
 - Firewall: Instalación de cortafuegos físicos en servidores y equipos.
 - Seguridad de la información: Instalación y mantenimiento de software de seguridad como antivirus y filtros.
 - Conexión de Servidores online: Instalación de servidores en remoto para datos, copias de seguridad, web.

Al realizar el análisis de la prestación del Servicio de mantenimiento e instalación de redes informáticas que “JACE TECHNOLOGY, S. A. de C. V.” presta a su parte relacionada “JACE OUTSOURCING, S. A. DE C. V.” en Costa Rica, se logró determinar que el servicio prestado tal y como lo estipula las directrices de la OCDE

adicionan valor económico o comercial a la vinculada que lo recibe; es decir todos ellos son servicios que un tercero independiente habría contratado libremente por resultarle necesario para el desarrollo de sus operaciones.

- **Riesgos asumidos por “JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V.”**

- **Riesgo de mercado**

El mercado de El Salvador en servicios informáticos relacionados con el mantenimiento de redes tiene un nivel de crecimiento anual de competidores, cada año se establecen un promedio de 25 nuevas firmas que prestan los servicios en el país, lo que indica que se encuentra en un mercado altamente competitivo la analizada.

- **Riesgo financiero**

La tasa de interés para acceso a crédito para las empresas de servicio de este tipo se considera altas equivalentes a 20% de interés anual.

Los riesgos asumidos por la analizada se identifican en los negocios de prestación de servicios informáticos tanto en El Salvador como en Centroamérica, manteniendo condiciones similares en el mercado.

- **Selección de la parte analizada**

Para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios se efectuará directamente sobre la situación del sujeto local, en este caso “JACE TECHNOLOGY S.A. DE C.V.” de El Salvador.

2° Selección del Método más Apropriado

Dado que se indagó sobre operaciones similares que “JACE TECHNOLOGY, S. A. DE C. V.” hubiera llevado a cabo con entidades no vinculados, con el objeto de identificar comparables internos, sin resultados satisfactorios, se procedió a verificar sobre la existencia de información pública que pudiera servir de referencia externa, lo cual permitió definir 5 entidades que cumplen con la función de comparables, debido a que estas cumplen con los criterios de comparabilidad de las características de las operaciones

efectuadas, análisis de las funciones o actividades desempeñadas, términos contractuales, circunstancias económicas y estrategias de negocios.

Habiendo determinado las comparables, se tiene que, la información contable de las empresas elegidas, difiere de la contabilidad de la analizada en cuanto a la clasificación de los costos y gastos, por lo que un análisis a nivel de utilidad bruta puede generar información sesgada.

Es por lo anterior que se determina que la manera más fiable para analizar el precio de transferencia y poder determinar si este se encuentra a valor de mercado, es a través de la aplicación de uno de los métodos no tradicionales.

En este caso particular el método más apropiado a aplicar según las condiciones específicas del caso es el Método del Margen Neto de la Transacción (MNT). El cual permite realizar un proceso de comparabilidad a nivel de los beneficios o rentabilidades netos.

3° Análisis de Comparabilidad

Para la selección de las entidades comparables a la analizada se consideró que cada una de ellas:

- Posea una estructura comercial y empresarial lo más compatible posible con la de la analizada.
- Disponga de información financiera en cantidad y calidad que permita una adecuada justificación y aplicación de los resultados obtenidos a través de la metodología aplicada.
- Posea el más adecuado nivel de comparabilidad de las operaciones vinculadas y no vinculadas, y de las entidades involucradas en dicha comparación.
- Posea operaciones que requieran el menor grado de ajustes de diferencias existentes entre los rubros contables.

Dado que el 90% de las operaciones de la analizada son llevadas a cabo con terceros y el 10% con su relacionada y este método basa su análisis a nivel de utilidades operativas, se vuelve necesario segmentar la totalidad de las transacciones a fin de asegurarse que se está analizando únicamente la porción de los montos correspondientes a la operación en análisis.

Estado de Resultados	Valores Totales (100%)	Valores Segmentados	
		Servicios a Relacionada (10%)	Servicios a terceros (90%)
Ventas	\$ 5,700,000.00	\$ 570,000.00	\$ 5,130,000.00
Costo de Ventas	\$ 3,400,000.00	\$ 340,000.00	\$ 3,060,000.00
Utilidad Bruta	\$ 2,300,000.00	\$ 230,000.00	\$ 2,070,000.00
Gastos de Operación	\$ 1,654,000.00	\$ 165,400.00	\$ 1,488,600.00
Utilidad de Operación	\$ 646,000.00	\$ 64,600.00	\$ 581,400.00

Segmentación de operaciones.

Puesto que el Método del Margen Neto de la Transacción (MNT) basa su análisis en los beneficios o rentabilidades resultantes en las transacciones realizadas entre partes relacionadas y las contrasta con los beneficios o rentabilidades resultantes en las transacciones realizadas entre entidades independientes. Dicho de manera más práctica se trata de comparar los márgenes netos operativos o utilidad de operación a través de diversos índices o razones financieras aplicables.

En este caso se aplicará la razón Margen Operativo sobre Costos Totales (MOCT) debido a que es la razón financiera factible a utilizar de acuerdo a la información proporcionada por la empresa analizada y la obtenida de las empresas comparables. La razón de Margen Operativo sobre Costos Totales será aplicada a la entidad analizada y posteriormente a cada una de las comparables seleccionadas a través de la siguiente fórmula matemática:

$$\text{Margen Operativo sobre Costos Totales} = \text{Utilidad de Operación} / \text{Costo de Ventas} + \text{Gastos de Administración y Ventas}$$

$$\text{Margen Operativo sobre Costos Totales} = \$64,600 / (\$340,000 + \$165,400.00)$$

$$\text{Margen Operativo sobre Costos Totales} = \$64,600 / \$505,400.00$$

$$\text{Margen Operativo sobre Costos Totales} = 12.78\%$$

Rubro	Valores
Ventas	\$ 570,000.00
Costo de Ventas	\$ 340,000.00
Utilidad Bruta	\$ 230,000.00
Gastos de Operación	\$ 165,400.00
Utilidad de Operación	\$ 64,600.00
Margen Operativo sobre Costos Totales	12.78%

Margen Operativo sobre Costos Totales, Analizada

Debido a que los términos de contratación bajo los cuales se presta el servicio son los mismos para la analizada como para las comparables no es necesario realizar ajustes por diferencias.

Para llegar a esta conclusión se revisó el contrato de prestación de servicios de la empresa analizada y las empresas comparables, identificando que hay una igualdad de condiciones.

Según el párrafo 3.79 de las directrices de la OCDE:

3.79 El uso de datos referidos a varios años no implica necesariamente la utilización de medias plurianuales. No obstante, los datos plurianuales y las medias, pueden utilizarse en algunas circunstancias para mejorar la fiabilidad del rango.

En atención a lo anterior, para este caso se ha tomado a bien trabajar con el promedio de 5 años de cada una de las comparables para mejorar la fiabilidad del rango intercuartil.

Rubro	Promedio de 5 años de las Comparables				
	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Entidad D	Entidad E
Ventas	\$ 625,000.00	\$ 535,000.00	\$ 615,000.00	\$ 690,000.00	\$ 750,000.00
Costo de Ventas	\$ 350,000.00	\$ 290,000.00	\$ 325,000.00	\$ 360,000.00	\$ 360,000.00
Utilidad Bruta	\$ 275,000.00	\$ 245,000.00	\$ 290,000.00	\$ 330,000.00	\$ 390,000.00
Gastos de Operación	\$ 205,000.00	\$ 195,000.00	\$ 225,000.00	\$ 250,000.00	\$ 295,000.00
Utilidad de Operación	\$ 70,000.00	\$ 50,000.00	\$ 65,000.00	\$ 80,000.00	\$ 95,000.00
Margen Operativo sobre Costos Totales	12.61%	10.31%	11.82%	13.11%	14.50%

Margen Operativo sobre Costos Totales de las Comparables

4° Determinación del Rango Intercuartil y la Mediana:

Se procede a ordenar los datos de manera ascendente para su análisis, además se le asigna un número correlativo a cada valor de igual manera respetando el orden ascendente:

Nº	Empresa	Margen
1	Entidad C	10.31%
2	Entidad A	11.82%
3	Entidad B	12.61%
4	Entidad D	13.11%
5	Entidad E	14.50%

Procedemos a calcular la Mediana a partir de la siguiente fórmula matemática:

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

Donde n es la cantidad de datos.

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

$$Mediana = 3$$

El resultado nos indica la posición del valor que es la mediana, en este caso el resultado es la posición 3 que contiene el valor de la entidad "B" de 12.61%. Este valor es la mediana y a su vez el segundo cuartil.

Se prosigue luego a calcular la posición del primer y tercer cuartil a partir de las siguientes fórmulas matemáticas:

$$\text{Primer Cuartil: } Q_1 = \frac{(n + 1)}{4}$$

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

$$Q_1 = 1.5$$

Debido a que el primer cuartil nos da una cantidad con decimales y no un número entero, seguimos el siguiente proceso matemático:

Entonces:

$$\text{Valor } Q_1 = \text{Valor Posi. infer.} + [(\text{Posición Superior} - \text{Posición } Q_1) * (\text{Valor Posi. Sup.} - \text{Valor Posi. Infer.})]$$

Es decir:

$$\text{Valor } Q_1 = 10.31\% + [(2 - 1.5) * (11.82\% - 10.31\%)]$$

$$\text{Valor } Q_1 = 10.31\% + (0.50 * 1.51\%)$$

$$\text{Valor } Q_1 = 10.31\% + 0.755$$

$$\text{Valor } Q_1 = 11.82\%$$

Tercer Cuartil: $Q_3 = 3 * Q_1 = 3 \left[\frac{(n+1)}{4} \right]$ $Q_3 = 3 * 1.50 = 3 \left[\frac{(5+1)}{4} \right]$
 $Q_3 = 4.50$

Entonces:

$$\text{Valor } Q_3 = \text{Valor Posi. infer.} + [(\text{Posición Superior} - \text{Posición } Q_3) * (\text{Valor Posi. Sup.} - \text{Valor Posi. Infer.})]$$

Es decir:

$$\text{Valor } Q_3 = 13.11\% + [(5 - 4.50) * (14.50\% - 13.11\%)]$$

$$\text{Valor } Q_3 = 13.11\% + (0.50 * 1.39\%)$$

$$\text{Valor } Q_3 = 13.11\% + 0.695\%$$

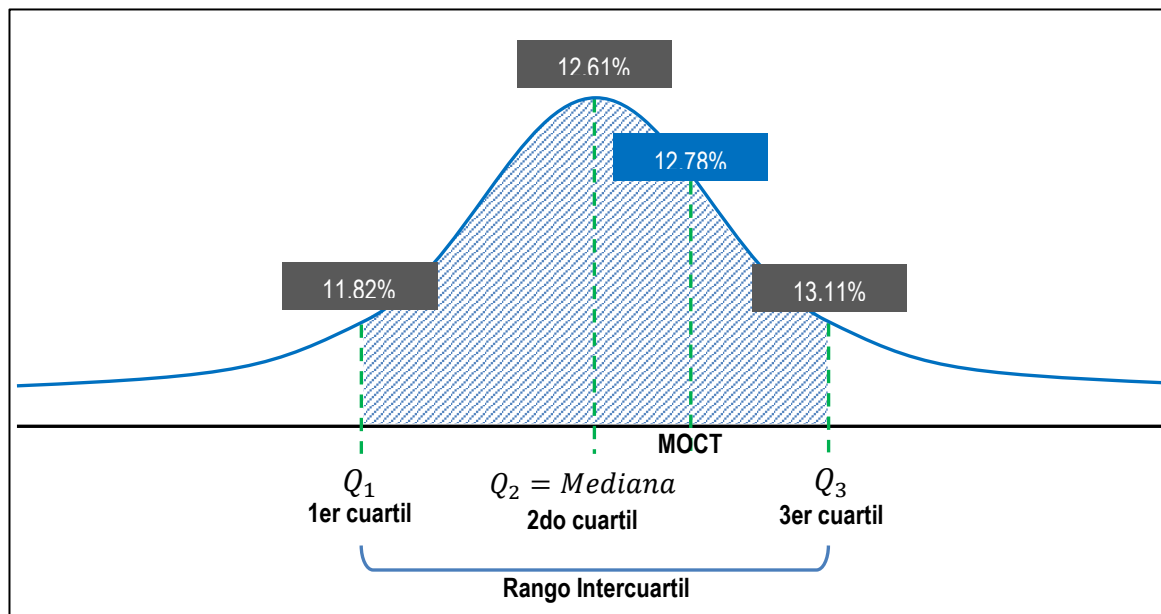
$$\text{Valor } Q_3 = 13.11\%$$

Recapitulando, los cuartiles son los tres valores de la variable que dividen a un conjunto de datos ordenados en cuatro partes iguales. Por lo que Q_1 , Q_2 y Q_3 determinan los valores correspondientes al 25%, al 50% y al 75% de los datos respectivamente. Recordando además que Q_2 coincide con la mediana.

Q_1	1er cuartil	11.82%
$Q_2 = \text{Mediana}$	2do cuartil (Mediana)	12.61%
Q_3	3er cuartil	13.11%

Rango Intercuartil

Gráficamente:



5° Ajuste por Precio de Transferencia

Luego de haberse realizado el anterior proceso se observa que el Margen Operativo de la analizada se encuentra dentro del rango intercuartil, por lo que se concluye que la analizada le presta servicios a su relacionada a un precio de mercado.

Según el párrafo 3.60 de la OCDE:

3.60 Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes.

Debido a lo anterior, en este caso particular no será necesario realizar ajustes por precios de transferencia, ya que el precio de los servicios que presta la matriz a su subsidiaria está dentro del rango intercuartil, indicándonos esto que los precios de los servicios se encuentran a valores de mercado.

3.6.6 Obligaciones tributarias de los contribuyentes

a. Conservar Informaciones y Pruebas. Artículo 147, literal e) del Código Tributario

Las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, la siguiente documentación, información y pruebas de las operaciones realizadas con sujetos relacionados sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación paraísos fiscales. Esta información respecto al estudio de precios de transferencia puede ser:

1. Identificación del contribuyente y de los distintos sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes preferentes de baja o nula tributación
2. Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones con sujetos relacionados.
3. Análisis de comparabilidad detallado, incluyendo los ajustes realizados y los tipos de operación o empresas comparables seleccionadas.
4. Metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia, así como procedimientos aplicados.
5. Si el contribuyente pertenece a un grupo empresarial deberá documentar todas aquellas operaciones y relaciones comerciales con cada una de las empresas miembros.

Sanción: Art. 245 literal d) del C.T.

Si no cumple con la obligación de documentar las operaciones el contribuyente es acreedor de una multa del dos por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.

b. Obligación Efectuar Retenciones a Sujetos de Impuesto no Domiciliados. Artículo 158, inciso quinto y sexto del Código Tributario

Las filiales o sucursales deberán efectuar la retención a que se refiere el presente artículo con carácter de pago definitivo, en el porcentaje previsto en el mismo, por los pagos que realicen a sus casas matrices en

cualquier concepto, salvo que correspondan a la adquisición de bienes muebles corporales o utilidades que ha obtenido la filial o sucursal que ya hayan pagado el Impuesto correspondiente, la cual deberán enterar en el plazo, forma y medios que las leyes tributarias estipulen. El porcentaje de retención será el veinte por ciento (20%) o las tasas reducidas establecidas en los literales del a) al d) del artículo 158 C.T., según corresponda. Se exceptúa del tratamiento a que hace referencia el literal c) mencionado, a los servicios de financiamiento prestados entre sujetos relacionados, a los que se les aplicará el porcentaje del veinte por ciento (20%) regulado en el inciso primero de dicho artículo.

3.6.7 Obligaciones tributarias del auditor fiscal

Los Auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado, incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales cumplen con las leyes tributarias y el presente Código. Artículo 135, literal f) del C.T.
- En el artículo 68 literal i) del Reglamento del Código tributario se establece que en el Informe fiscal se revelarán los saldos y las transacciones que el contribuyente haya realizado con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas. Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes, la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar al pago de regalías, comisiones u otro tipo de pagos.

Sanción: Art. 248 literal d) del C.T.

Si no se cumple con la obligación detallada con anterioridad el contribuyente será acreedor de una multa cinco salarios mínimos mensuales.

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

Inicialmente dentro de la investigación se planteó como objetivo la elaboración de una guía metodológica para el profesional en contaduría pública que le oriente en la determinación de precios de transferencia en casos relacionados con transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable y que además proveerle una herramienta didáctica que contribuya en su educación continuada en el área de impuestos.

De acuerdo a la investigación realizada a los profesionales de la contaduría pública autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), se han obtenido resultados que han permitido determinar las siguientes conclusiones.

- a) Se determinó que existe una necesidad de potencializar los conocimientos respecto a las normativas legales y técnicas aplicables en la de precios de transferencia por servicios intragrupo, por parte de los contadores públicos, de los cuales 98% de profesionales consideran no ser especialistas dentro de esta temática, lo anterior pone en desventaja al contador público en el ámbito profesional y laboral, dejando entrever la necesidad de educación continuada que tienen los profesionales en el área especializada de precios de transferencia.
- b) Se evidencio con la investigación que un 66% de contadores públicos consideran que en la actualidad es válido determinar los precios de transferencia según lo dispuesto en el art. 199-B del Código Tributario, lo que indica que más de la mitad de profesionales determinaría erróneamente precios de transferencia o emitiría opiniones y dictámenes equivocados debido a que el artículo mencionado solo es aplicable para la determinación de precios de mercado entre sujetos independientes, esto demuestra la necesidad de potencializar esta área por parte de los profesionales acerca de las últimas reformas realizadas en el año 2014 relacionadas con precios de transferencia.
- c) Los contadores públicos consideran que la Administración Tributaria realiza esfuerzos insuficientes de acuerdo a difusión de las reformas legales relacionadas con precios de transferencia y en la

creación de material didáctico práctico que facilite el conocimiento de esta temática especializada, generándose con esto una necesidad de actualización por parte de los profesionales de manera independiente.

- d) Se determinó que las principales causas que dificultan la actualización de los contadores públicos respecto la correcta determinación de precios de transferencia de acuerdo a disposiciones legales y normas técnicas aplicables, se debe: en orden de prioridad a la existencia de poco material de consulta sencillo y práctico que enseñe los procedimientos técnicos, la falta de difusión de las reformas legales de parte de la administración tributaria, la escasez de diplomados o capacitaciones que aborden la temática y su alto costo, la poca investigación por parte de los profesionales.
- e) El contenido de la propuesta se encuentra orientado a guiar al contador público en su proceso de actualización en la temática referente a la correcta determinación de precios de transferencia en base a las disposiciones legales y técnicas aplicables en casos de prestación de servicios intragrupo a manera que al profesional se le facilite la comprensión de una manera lógica y se forme un criterio esencial del tratamiento de la temática.

4.2 RECOMENDACIONES

Considerando las conclusiones a las que se han llegado con la investigación y se describieron anteriormente, se recomienda lo siguiente:

- a) Respecto necesidad de potencializar los conocimientos por parte de los contadores públicos en la determinación de precios de transferencia, es recomendable que los profesionales se involucren en la investigación, profundización y desarrollo de esta temática, participando además en conferencias, diplomados y capacitaciones con la finalidad de que todo el conocimiento obtenido en el área se traduzca en el desarrollo y ampliación de las capacidades profesionales del contador público y con esto sea altamente competitivo en el ámbito laboral.
- b) Se exhorta a los profesionales en contaduría pública a capacitarse constantemente sobre las reformas tributarias que se aprueban en la Asamblea Legislativa con iniciativa del Órgano Ejecutivo

a través del Ministerio de Hacienda para mantenerse actualizados, dando así cumplimiento a las disposiciones legales ya sea que se desenvuelvan en el área de auditoría, contabilidad o consultoría y evitándose posibles sanciones por parte de la Administración Tributaria.

- c) Se recomienda a la Administración Tributaria realizar esfuerzos significativos y constantes de promoción y divulgación del marco legal y normativa técnica aplicable en materia de precios de transferencia acompañado de la creación de guías prácticas y documentación sencilla que explique de forma sistemática el proceso para la correcta determinación de precios de transferencia.
- d) Es recomendable que las gremiales de profesionales en contaduría pública y el Consejo de Vigilancia de Profesionales en Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) promuevan el desarrollo de foros, capacitaciones, diplomados, entre otros eventos que expongan la legislación tributaria y normativa técnica relacionada con precios de transferencia, siendo estos de fácil acceso para que el contador público pueda obtener una formación de calidad en el área especializada.
- e) Se recomienda al profesional en contaduría pública que una vez estudiado el contenido de la propuesta, profundice su investigación en libros, trabajos de investigación u otras biografías con información fiable que contengan un nivel superior de especialización en la temática de determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo.

BIBLIOGRAFIA

Apaza Meza, M. (2007). *Primera Edición. Precios de Transferencia en el Perú*. Instituto Pacifico S. A. C. Perú.

Asamblea Legislativa de El Salvador, (2015). *Código Tributario de la República*. Centro de Documentación Legislativa. El Salvador.

Asamblea Legislativa de El Salvador, (2015). *Ley de Orgánica de la Administración Financiera del Estado*. Centro de Documentación Legislativa. El Salvador.

Asamblea Legislativa de El Salvador, (2015). *Constitución de la Republica de El Salvador (1983, 15 diciembre)*. Centro de Documentación Legislativa. El Salvador.

Cámara de Comercio de Medellín de Antioquia, *Precios de Transferencia*. (2013). [En línea]. Historia de Precios de Transferencia [Diapositiva]. Colombia. Recuperado de: <http://www.camaramedellin.com.co/site/Resultadosbusqueda.aspx?avtSearch=precios+de+trnasferencia&avtInst=4869&srcTabId=2027> [25 Diapositivas]

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2013). *Curso de Precios de Transferencia, Modulo I de Aspectos Teóricos*. Ciudad de Panamá, Panamá.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2013). *Curso de Precios de Transferencia, Módulo de aspectos teóricos y generalidades*. Ciudad de Panamá, Panamá.

Dirección de Fiscalización (2012, 14 febrero). [En línea]. *Ministerio de Hacienda*. El Salvador.

Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/Manual_Descripciones_de_Puestos/131%20-%20DIRECCION%20GENERAL%20DE%20IMPUESTOS%20INTERNOS/13101%20-%20SUBDIRECCION%20GENERAL%20DE%20IMPUESTOS%20INTERNOS/1310102%20-%20DIRECCION%20DE%20FISCALIZACION/Director%20de%20fiscalizacion.pdf

[2015, 27 septiembre 2015]

EcuRed (2015, 27 Julio). [En línea]. *Precio de Transferencia*. Ecuador. Recuperado de:

http://www.ecured.cu/index.php/Precio_de_transferencia [2015, 27 Julio]

EcuRed (2015, 27 Julio). [En línea]. *Precio de Transferencia*. Ecuador. Recuperado de:

http://www.ecured.cu/index.php/Precio_de_transferencia [2015, 27 Julio]

EcuRed (2015, 27 Julio). [En línea]. *Precio de Transferencia*. Ecuador. Recuperado de:

http://www.ecured.cu/index.php/Precio_de_transferencia [2015, 27 Julio]

IASB®, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2009) *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*, IASC Foundation Publications Department, Reino Unido.

Jovel Jovel, R. C. (2015). Primera edición. *Guía básica para elaborar trabajos de investigación*. Editorial Imprenta universitaria UES. El Salvador.

Mendoza Orantes (Compilador). (2015). *Recopilación de leyes en materia tributaria*. Año 2015. Editorial Libros salvadoreños. El Salvador.

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 20 Julio). [En línea]. *Historia del Ministerio de Hacienda*.

El Salvador. Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda [2015, 20 Julio]

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 20 Julio). [En línea]. *Misión del Ministerio de Hacienda.*

El Salvador. Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Temas/Operaciones_Aduaneras/Introduccion/Visio_n_Mision_Valores_y_Ojetivos [2015, 20 Julio]

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 20 Julio). [En línea]. *Visión del Ministerio de Hacienda.*

El Salvador. Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Temas/Operaciones_Aduaneras/Introduccion/Visio_n_Mision_Valores_y_Ojetivos [2015, 20 Julio]

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 25 Julio). [En línea]. *Objetivos del Ministerio de Hacienda.*

El Salvador. Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Objetivos_del_Ministerio_de_Hacienda [2015, 25 Julio]

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 25 Julio). [En línea]. *Reseña Histórica del Ministerio de Hacienda.*

El Salvador. Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda [2015, 25 Julio]

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 25 Julio). [En línea]. *Reseña Histórica de la Dirección General de Impuestos Internos.*

El Salvador. Recuperado de:

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda [2015, 25 Julio]

Ministerio de Hacienda de El Salvador, Dirección General de Impuestos Internos. (2008). [En línea]. *Control Interno en la DGII [Diapositiva].*

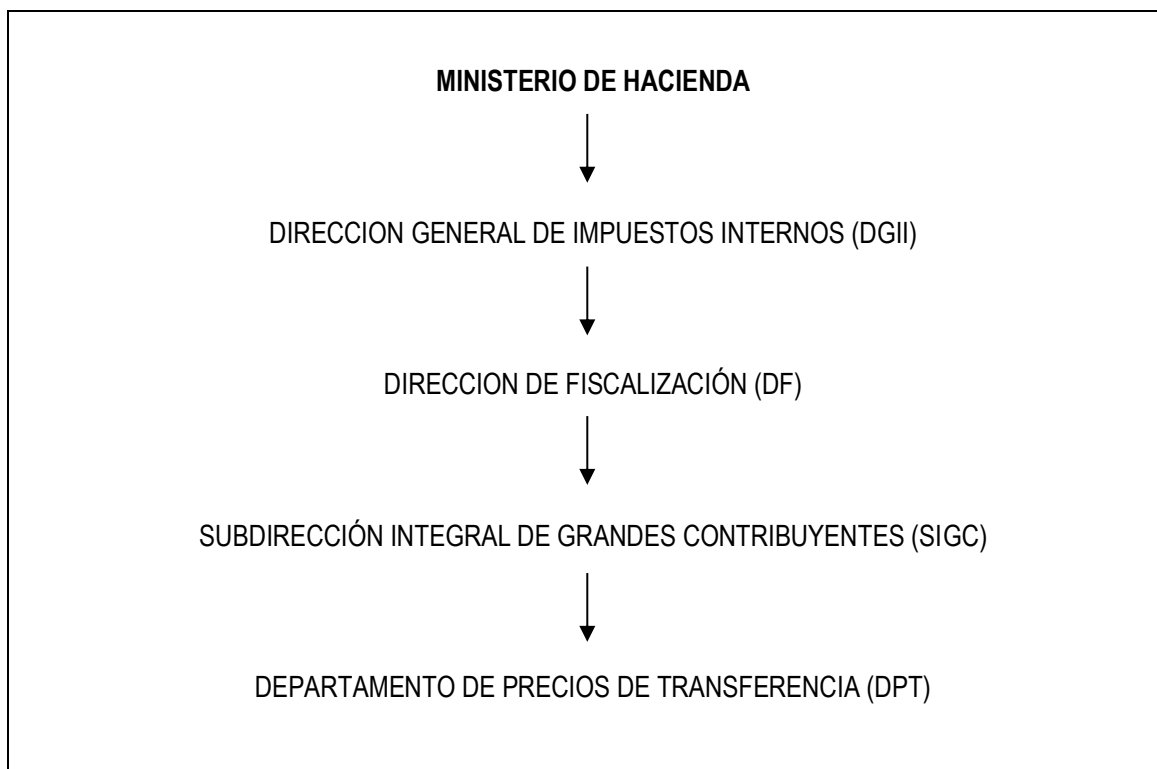
El Salvador. Recuperado de:

<http://www.eurosocialfiscal.org/index.php/centrodoc/resultados> [17 Diapositivas]

- Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015, 27 Julio). [En línea]. *Organigrama del Ministerio de Hacienda*. El Salvador. Recuperado de:
http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Organigrama_del_Ministerio_de_Hacienda [2015, 27 Julio]
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2011). *Directrices de la OCDE aplicables a la materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Francia: Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015, 5 agosto). [En línea]. *¿Qué es la OCDE?* México. Recuperado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> [2015, 5 agosto]
- Reforma al Código Tributario, Inciso 2°, Artículo 62-A (2014, 15 diciembre). [En línea]. Ministerio de Hacienda de El Salvador. El Salvador. Recuperado de:
http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Iniciativas_de_Ley/DL_REFORMAS_AL_CODIGO_TRIBUTARIO.pdf [2015, 3 agosto]
- Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo (1989, 18 abril). [En línea]. Ministerio de Gobernación y Desarrollo Territorial. El Salvador. Recuperado de:
http://www.gobernacion.gob.sv/index.php?option=com_jdownloads&Itemid=256&task=view.download&catid=31&cid=242 [2015, 20 Julio]
- Wolfsohn, A. (2000). Primera Edición. *Precios de Transferencia (Spanish Edition)*. Editorial Errepar. Argentina.

ANEXOS

ESQUEMA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS DEPENDENCIAS ENCARGADAS DE LA FISCALIZACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA



Fuente: Ministerio de Hacienda de El Salvador

**TABLA DE IDENTIFICACIÓN DE PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS DE NULA
Y BAJA TRIBUTACIÓN**

PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN		
1. Anguila	14. Florida (USA)	27. Mónaco
2. Antigua y Barbuda	15. Granada	28. Monserrat
3. Aruba	16. Guernsey	29. Nevada (USA)
4. Bahamas	17. Islas Caimán	30. Qeshm, Irán
5. Bahreín	18. Islas Cook	31. Samoa
6. Belice	19. Islas de Man	32. San Cristóbal y Nieves
7. Bermudas	20. Islas de Norfolk	33. San Maarten
8. Brunei Darussalam	21. Islas de Santa Elena y Tristán Da Cunha	34. San Vicente y las Granadinas
9. Curacao	22. Islas Marshall	35. Santa Lucía
10. Campione D'Italia, Italia	23. Islas Vírgenes Británicas	36. Seychelles
11. Delaware (USA)	24. Islas Vírgenes de los Estados Unidos	37. Turks & Caicos
12. Dominica	25. Jersey	38. Vanuatu
13. Emiratos Árabes Unidos	26. Liberia	39. Wyoming (USA)
PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS DE BAJA TRIBUTACIÓN		
1. Albania	14. Kuwait	27. Omán
2. Andorra	15. Labuan, Malasia	28. Qatar
3. Barbados	16. Latvia	29. República Checa
4. Bosnia-Heerzegovina	17. Líbano	30. República del Paraguay
5. Botswana	18. Liechtenstein	31. Rumania
6. Bulgaria	19. Lituania	32. San Marino
7. Chipre	20. Macao	33. Serbia
8. Eslovenia	21. Macedonia	34. Singapur
9. Georgia	22. Maldivas	35. Suiza
10. Gibraltar	23. Malta	36. Taiwán
11. Hong Kong	24. Mauricio	37. Uzbekistán
12. Irlanda	25. Moldavia	
13. Islas Azores, Portugal	26. Montenegro	

Fuente: Guía de paraísos fiscales 2015 del Ministerio de Hacienda de El Salvador

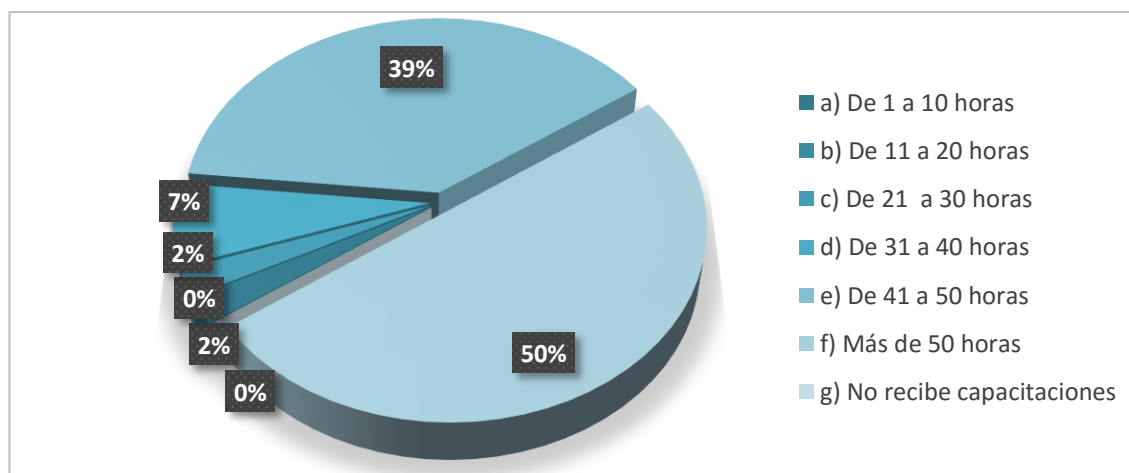
ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS DATOS PROCESADOS

Pregunta No. 1

Para efectos de cumplimiento de la educación continuada que exige el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), ¿Cuántas horas invierte usted anualmente en capacitaciones?

Objetivo: Conocer la cantidad de horas que invierte el Contador Público para capacitarse anualmente y verificar si cumple el profesional con el requisito de educación continuada.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	De 1 a 10 horas	1	2%
b)	De 11 a 20 horas	0	0%
c)	De 21 a 30 horas	1	2%
d)	De 31 a 40 horas	3	7%
e)	De 41 a 50 horas	17	39%
f)	Más de 50 horas	22	50%
g)	No recibe capacitaciones	0	0%
Totales		44	100%



Análisis: Según los resultados obtenidos en la investigación realizada, se puede observar que los profesionales encuestados inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), 50% de la muestra recibe más de 50 horas anuales en capacitaciones de educación continuada, mientras que 39% recibe capacitaciones anuales entre 41 y 50 horas relacionadas con temáticas de la profesión contable. Los datos anteriores reflejan que 89% de los Contadores Públicos encuestados dan cumplimiento a lo establecido por el CVPCPA según las Normas de Educación Continuada que obliga al cumplimiento de un mínimo de cuarenta horas anuales de educación continuada las cuales se deben certificaren áreas básicas y especializadas afines a la profesión de la contaduría pública.

Además, se observa que un porcentaje de tan solo 11% realiza durante un año, menos de 40 horas de educación continuada lo que indica que no dan cumplimiento a lo establecido por la legislación pertinente para su actualización profesional, lo que conlleva a sanciones según las Normas de Educación Continuada, que pueden ir desde amonestación verbal, escritas, sanciones económicas y suspensión temporal hasta de cinco años en el ejercicio de la contaduría pública. De este porcentaje mencionado anteriormente 7% se capacita entre 31 a 40 horas, consiguientemente por debajo de este intervalo 2% lo hace entre 21 a 30 horas y 2% en un margen de 1 a 10 horas anuales.

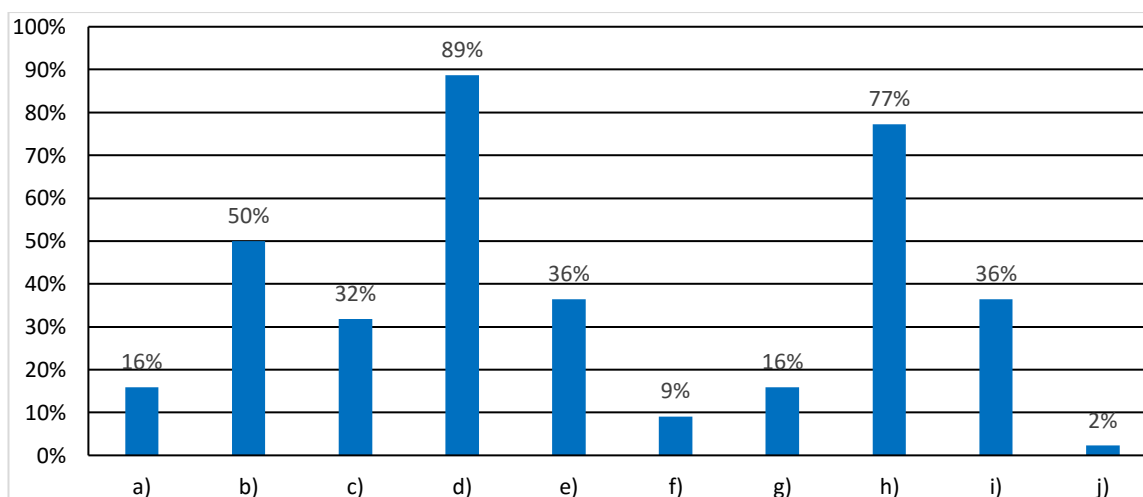
La investigación muestra a través de los datos obtenidos que 100% de la población en estudio se capacitan y actualizan sus conocimientos profesionales invirtiendo tiempo entre periodos de una hora a más de cincuenta horas anuales.

Pregunta No. 2

De la siguiente lista, ¿En cuáles áreas ha recibido o recibe educación continuada? (Puede seleccionar más de una opción)

Objetivo: Conocer las principales áreas donde los profesionales autorizados, obtienen conocimiento mediante la educación continuada y específicamente saber si se capacitan en áreas de impuestos.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Informática	7	16%
b)	Contabilidad	22	50%
c)	Finanzas	14	32%
d)	Auditoría Externa	39	89%
e)	Auditoría Interna	16	36%
f)	Auditoría Forense	4	9%
g)	Administración de Riesgos	7	16%
h)	Impuestos	34	77%
i)	Precios de Transferencia	16	36%
j)	Otras áreas	1	2%



Análisis: La investigación refleja a través de los datos adquiridos que los profesionales en contaduría pública tienen como predilección el capacitarse en el área de auditoría externa ya que 89% de encuestados expresa que se capacita en esta área como parte de su educación continuada, a partir de lo anterior se puede inferir que esto sucede debido a que diversidad de contadores públicos ejercen su profesión en el campo laboral con independencia dedicándose a la realización de auditorías externas la cual sólo quienes sean autorizados por el CVPCPA para ejercer la contaduría pública pueden ejercer la función pública de auditoría externa y por tal razón se capacitan continuamente en esta área.

Los datos muestran además que en segundo lugar el área de preferencia en capacitación es la de Impuestos debido a que 77% de los encuestados lo refleja de tal manera, mostrándose así que los contadores públicos anualmente invierten su mayoría de tiempo en capacitaciones en esta área especializada, obligados en parte por las constantes reformas tributarias implementadas por el Estado las cuales deben acatarse por ley. En tercer lugar, los contadores públicos manifiestan su interés en capacitarse en temas relacionados con temáticas contables ya que 50% así lo expresan, siendo las áreas anteriores en las que más invierten horas de capacitación para certificarlas como educación continuada y actualización de conocimientos. Dentro de las áreas en las que menos se capacitan los contadores públicos se encuentran Auditoría Interna 36%, Precios de Transferencia 36%, Finanzas 32%, Informática 16%, Auditoría Forense 9% y Otras áreas 2% respectivamente.

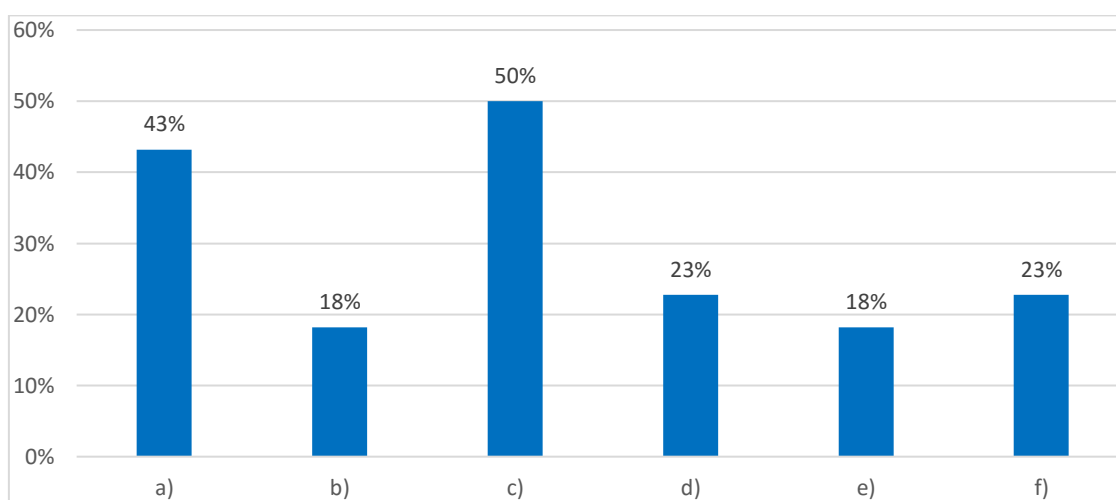
A pesar que la gran mayoría de profesionales se capacitan en el área de impuestos por ser de su preferencia para actualizar sus conocimientos, se puede observar que en la temática de precios de transferencia pocos contadores son los que la eligen para capacitarse como parte de su actualización profesional. A partir de lo anterior se puede inferir que, a menor interés por capacitarse en la temática mencionada, menores o limitados son los conocimientos en precios de transferencia que tienen los profesionales de la contaduría pública.

Pregunta No. 3

¿Cuál considera que ha sido la fuente principal en la que ha adquirido sus conocimientos respecto a la normativa legal y técnica relacionada con precios de transferencia?

Objetivo: Identificar la fuente principal de conocimientos en precios de transferencia de parte del profesional de la contaduría pública.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Campo Laboral	19	43%
b)	Universidad	8	18%
c)	Capacitaciones	22	50%
d)	Diplomados	10	23%
e)	Ministerio de Hacienda de El Salvador	8	18%
f)	No me he capacitado en ese tema	10	23%



Análisis: Analizando las respuestas proporcionadas por los profesionales encuestados se observa que 50% considera que su fuente principal de conocimientos relacionados con la temática de precios de transferencia proviene de capacitaciones a las que han asistido como parte de su educación continuada, mientras que 43% considera que su fuente principal de conocimientos proviene de su desempeño en el campo laboral. Estas categorías predominantes de forma conjunta muestran que en la actualidad la principal fuente de formación en la temática es a través de capacitaciones prestadas por alguna institución autorizada para la acreditación de horas de educación continuada o al momento de ejercer en el ámbito laboral.

Se observa que 23% de los encuestados considera que la fuente principal de sus conocimientos en precios de transferencia radica en su aprendizaje en diplomados y solo 18% lo atribuyen a lo aprendido en la Universidad y 18% a capacitaciones proporcionadas por el Ministerio de Hacienda de El Salvador. Se puede deducir a partir de esto que las Universidades y el Ministerio de Hacienda influyen actualmente en poca

medida sobre los conocimientos en la temática de precios de transferencia de los profesionales ya que solo un 36% atribuye como fuente principal de sus conocimientos a estas instituciones. Tan solo 23% de profesionales consideran que no tienen conocimientos o que no se han capacitado en la temática especial de precios de transferencia en el área de impuestos.

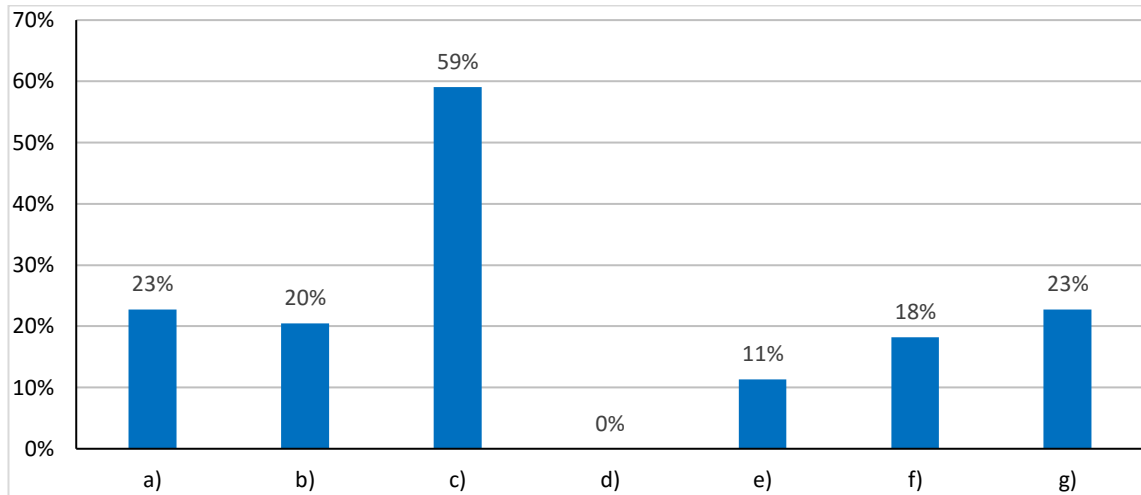
Al confrontar los datos podemos inferir que la mayoría de profesionales tiene conocimientos respecto a normativa legal y técnica relacionada con precios de transferencia, pero al cruzar resultados con la pregunta anterior podemos observar que solo 36% de los encuestados ha tomado en cuenta para su capacitación de educación continuada la opción de formarse en la temática de precios de transferencia, debido a que prefieren capacitarse mayormente en temas de auditoría externa y otras áreas de impuestos.

Pregunta No. 4

¿Dónde ha recibido las capacitaciones o diplomados de educación continuada en especialización de impuestos acerca de precios de transferencia por servicios intragrupo? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Identificar la fuente principal de conocimientos en precios de transferencia de parte del profesional de la contaduría pública.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP)	10	23%
b)	Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA)	9	20%
c)	Corporación de Contadores de El Salvador (CCS)	26	59%
d)	Red de Contadores de El Salvador (REDCOES)	0	0%
e)	Universidades Autorizadas	5	11%
f)	Otras instituciones facilitadoras	8	18%
g)	No ha recibido educación continuada	10	23%



Análisis: Los datos obtenidos reflejan que más de la mitad de los profesionales encuestados, es decir 59% expresa que ha recibido capacitaciones especializadas de precios de transferencia en la Corporación de Contadores de El Salvador y 23% manifiesta que las ha recibido en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, por lo que se interpreta que estas instituciones son las principales capacitadoras de los profesionales en contaduría pública en el área de precios de transferencia ya que conjuntamente se interpreta que han capacitado a 82% de los profesionales que han recibido educación continuada en la temática de precios de transferencia.

En tercera posición con 20% se refleja el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) como lugar en donde los profesionales se han capacitado, 18% manifiesta que ha recibido las capacitaciones en la temática en Otras Instituciones Facilitadoras y tan solo 11% ha recibido este servicio educativo en las Universidades Autorizadas. Cabe destacar que 0% de la población encuestada ha recibido capacitaciones en esta área por parte de la Red de Contadores de El Salvador (REDCOES).

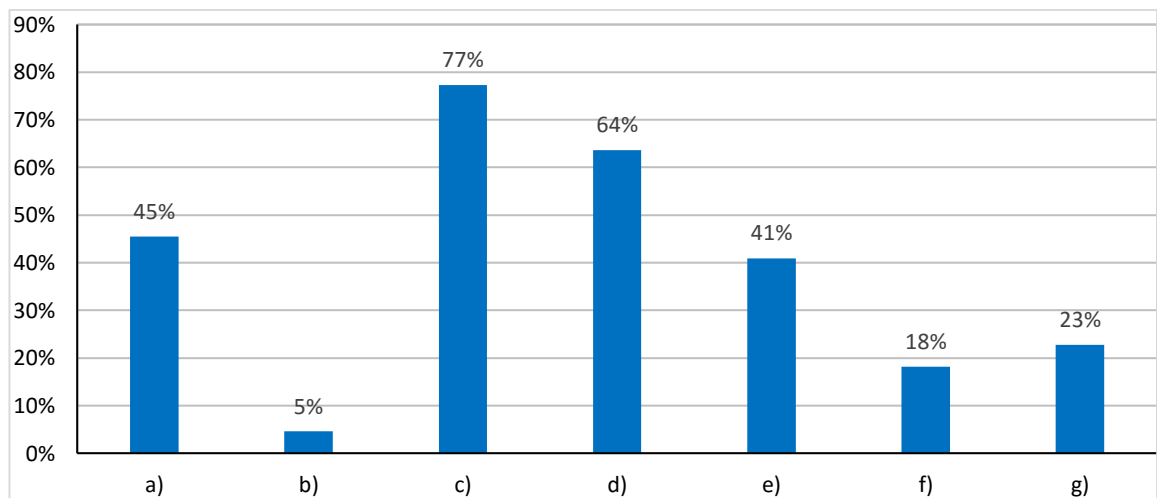
Un porcentaje relativamente alto de los encuestados 23% manifiesta que no ha recibido educación continuada acerca de precios de transferencia por servicios intragrupo en ninguna de las instituciones de profesionales facilitadoras y acreditadoras de la educación continuada.

Pregunta No. 5

**Señale la normativa legal y técnica aplicable para la determinación de precios de transferencia.
(Puede marcar más de una opción)**

Objetivo: Verificar si el profesional encuestado verdaderamente conoce la normativa legal y técnica aplicable para la determinación de precios de transferencia.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Ley de Impuesto sobre la Renta	20	45%
b)	Código de Comercio	2	5%
c)	Código Tributario	34	77%
d)	Guías emitidas por el Ministerio de Hacienda	28	64%
e)	Directrices de la OCDE	18	41%
f)	NIF para Pymes	8	18%
g)	Ley de IVA	10	23%



Análisis: En la investigación realizada se puede identificar que la mayoría de profesionales reflejado esto con 77% consideran acertadamente que el Código Tributario es parte de la normativa legal aplicable en El Salvador para la determinación de precios de transferencia. Además, 64% de los encuestados consideran correctamente que las Guías emitidas por el Ministerio de Hacienda conforman parte de la normativa técnica aplicable para la determinación de la temática.

Se puede observar que 45% de los profesionales considera que la Ley de Impuesto sobre la Renta es parte de la normativa legal aplicable en la determinación de precios de transferencia y tan solo 41% es decir menos de la mitad de profesionales encuestados considera que las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) son parte de la normativa técnica para la determinación de precios de transferencia que según lo adoptado en el Código Tributario de El Salvador en el artículo 62-A establece que los contribuyentes y la administración tributaria para la determinación de precios de transferencia utilizaran los procedimientos y métodos técnicos propuestos en este código y en los lineamientos proporcionados por la OCDE, por lo que se afirma que 59% de contadores públicos desconoce la utilidad de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Se observa además que 23% de los profesionales considera que la Ley de IVA es parte de la normativa legal aplicable en la determinación de precios de transferencia y 18% considera que las NIIF para PYMES son parte de la normativa legal aplicable. Tan solo 5% de profesionales considera que el Código de Comercio contiene aplicación legal en la temática.

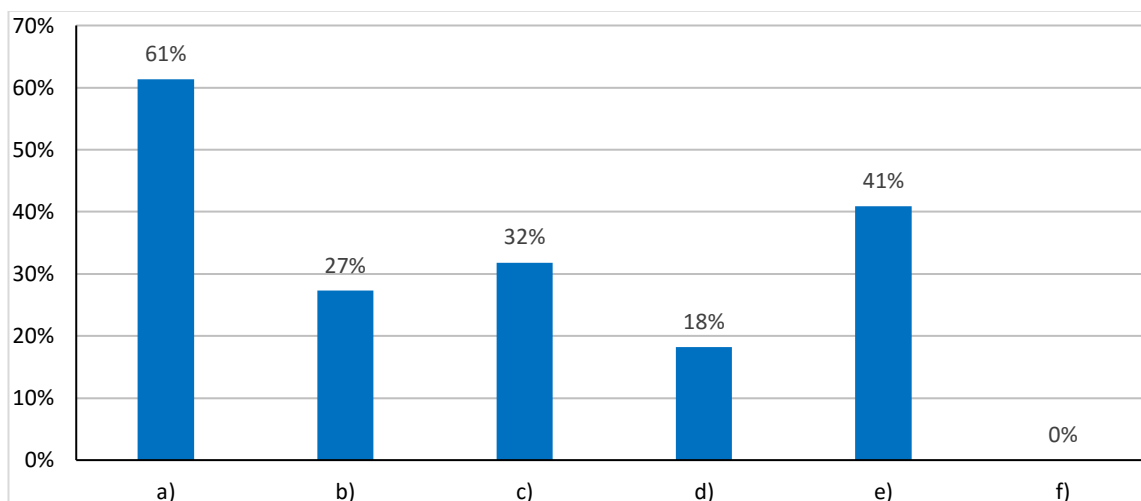
Como puede observarse los profesionales en la contaduría pública poseen conocimientos limitados de las normativas legales y técnicas aplicables en la determinación de precios de transferencia debido a que no son capaces de reconocerlas a todas en su conjunto ya que para la mayoría de ellos solo son aplicables el Código Tributario y las Guías emitidas por el Ministerio de Hacienda.

Pregunta No. 6

¿Qué representa para usted un grupo empresarial? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Identificar si el profesional tiene conocimiento acerca de que es un grupo empresarial y su funcionamiento.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Un conjunto de empresas relacionadas o unidas mediante intereses comunes de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo.	27	61%
b)	Un conjunto de empresas que se prestan servicios entre sí pertenecientes a un mismo giro económico.	12	27%
c)	Conglomerado de empresas que dependen todas de una misma empresa matriz	14	32%
d)	Cuando en una relación de dos empresas una de las partes posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto	8	18%
e)	Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión	18	41%
f)	No tengo claro el concepto	0	0%



Análisis: Los datos obtenidos nos permiten interpretar que 61% de profesionales manejan el concepto más adecuado de lo que representa un grupo empresarial coincidiendo que es un conjunto de empresas relacionadas o unidas mediante intereses comunes de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo.

Podemos interpretar además que 41% de los profesionales consideran que un grupo empresarial son sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión, mientras que 32% considera que un grupo empresarial es un conglomerado de empresas que dependen todas de una empresa matriz. Tan solo 27%

considera a un grupo empresarial como un conjunto de empresas que se prestan servicios entre sí pertenecientes a un mismo giro económico y 18% considera que es cuando hay una relación de dos empresas y una de las partes posea, directa o indirectamente, al menos 25% de su capital social o de sus derechos de voto que es lo reconocido como sujetos relacionados por el código tributario en su artículo 199-C.

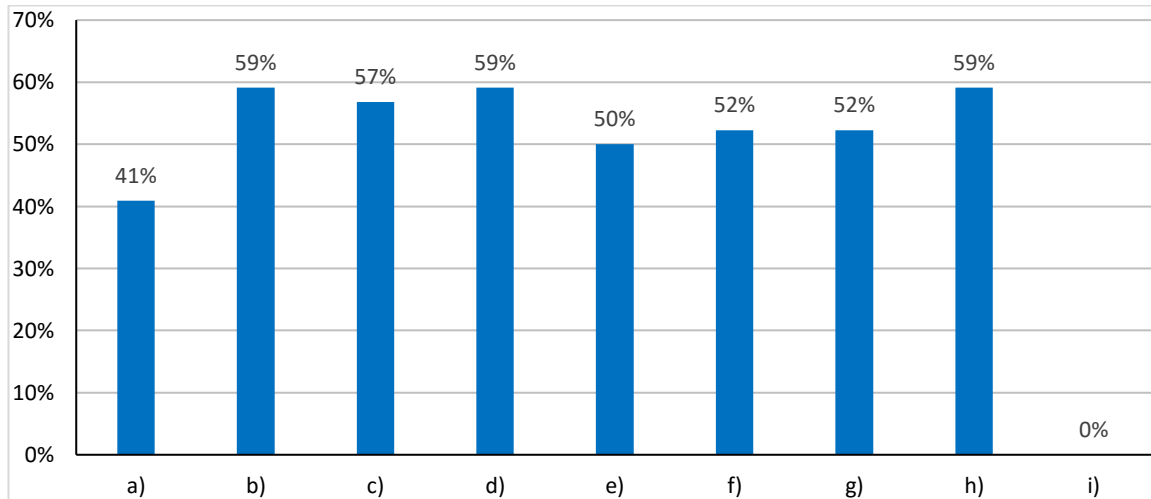
Puede analizarse a partir del conjunto de resultados que la mayoría de profesionales si tienen claro el concepto de lo que es un grupo empresarial y cabe destacar que 0% de profesionales manifiesta que no tiene claro el concepto.

Pregunta No. 7

Del siguiente listado, ¿A su criterio cuáles de los siguientes servicios se prestan o podrían prestarse entre partes relacionadas? (Puede seleccionar más de una opción)

Objetivo: Verificar la cantidad de servicios intragrupo que conoce el profesional entrevistado.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Servicios legales	18	41%
b)	Servicios Financieros	26	59%
c)	Servicios Gerenciales	25	57%
d)	Servicios de asistencia técnica	26	59%
e)	Servicios de investigación y desarrollo	22	50%
f)	Servicios de Personal (reclutamiento y entrenamiento)	23	52%
g)	Servicios administrativos (contabilidad, auditoria, facturación, informáticos)	23	52%
h)	Servicios de asistencia en las áreas de producción compras, distribución y mercadotecnia	26	59%
i)	Ninguno de los anteriores	0	0%



Análisis: Se puede identificar entre los profesionales que 59% de ellos considera que se puede prestar entre partes relacionadas los Servicios de asistencia técnica, Servicios Financieros y Servicios de asistencia en las áreas de producción compras, distribución y mercadotecnia, 57% opina que los Servicios Gerenciales y 52% los Servicios de Personal (reclutamiento y entrenamiento) y Servicios administrativos (contabilidad, auditoría, facturación, informáticos).

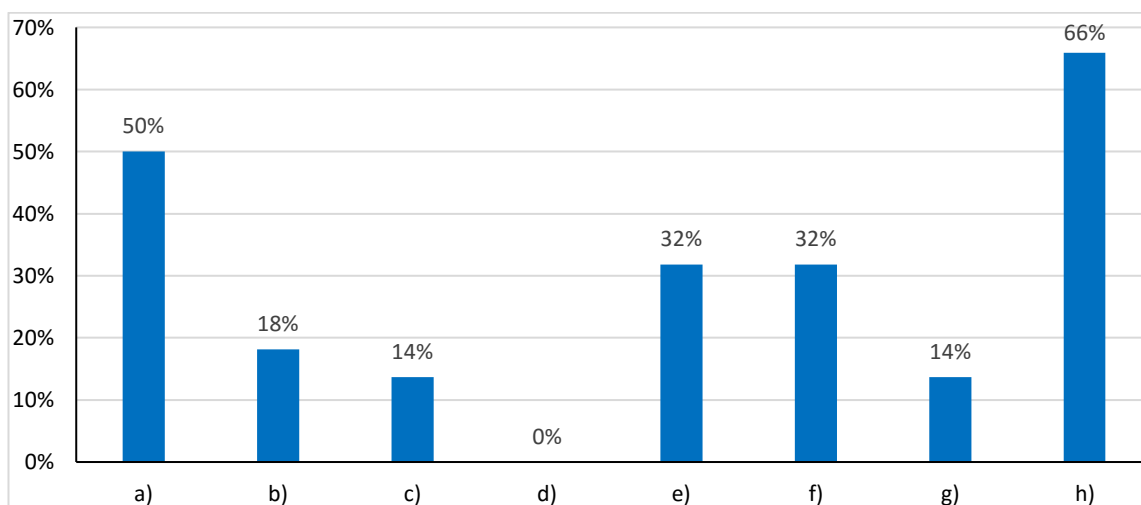
Con estos resultados se puede interpretar que los profesionales conocen los servicios intragrupo que pueden prestarse entre las partes que componen un grupo empresarial ya que cada uno de ellos identificó y seleccionó del listado al menos alguno de ellos o varios y además se puede ver que 0% considera que Ninguno de los anteriores podría prestarse entre partes relacionadas.

Pregunta No. 8

Señale los métodos que usted conoce para la determinación de precios de transferencia. (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Indagar el nivel de conocimiento de la temática de precios de transferencia por parte del profesional.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Método del precio libre comparable	22	50%
b)	Método del precio libre de reventa	8	18%
c)	Método de la distribución del resultado	6	14%
d)	Criterios definidos por la administración de la entidad	0	0%
e)	Método del coste incrementado	14	32%
f)	Método del margen neto operacional	14	32%
g)	Desconozco	6	14%
h)	Precios de Mercado (Art. 199-B C.T.)	29	66%



Análisis: La investigación nos muestra que el método más conocido por los contadores públicos para la determinación de precios de transferencia es el que se debe de seguir para establecer Precios de Mercado según lo dispuesto por el art. 199-B del Código Tributario ya que 66% de los encuestados indica conocerlo.

Se observa que 50% de los contadores públicos conocen el Método del precio libre comparable y 32% indica conocer el Método del coste incrementado y el Método del margen neto operacional respectivamente. Los Métodos menos conocidos según los resultados son 18% el Método del precio libre de reventa y 14% Método de la distribución del resultado. Como puede observarse los profesionales descartan que los Criterios definidos por la administración de la entidad sea un método valido para la determinación de precios de transferencia ya que 0% de contadores lo respaldan.

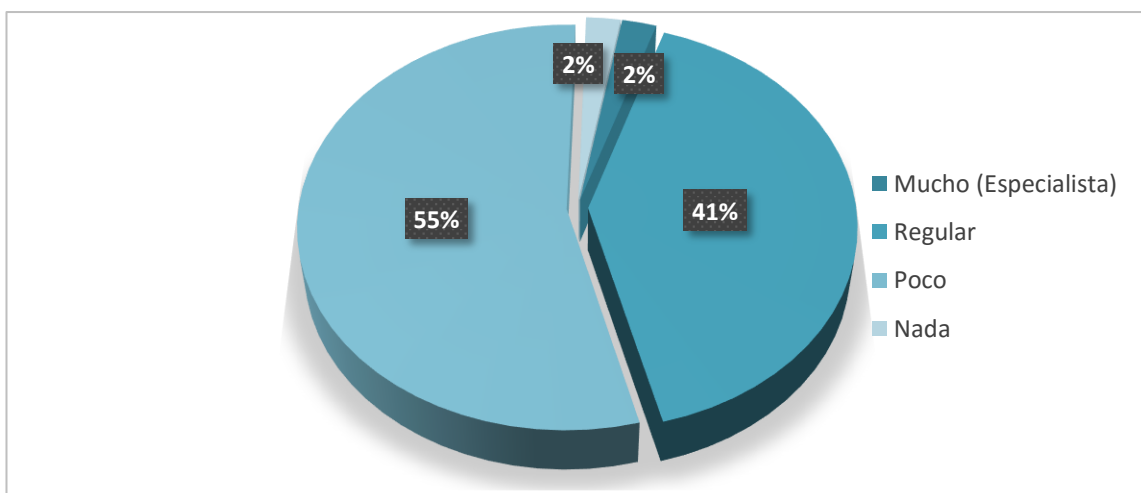
Del total de encuestados 14% reconoce desconocer los métodos para la determinación de precios de transferencia y los resultados nos muestran que los demás contadores públicos solo los conocen de manera parcial, es decir solo conocen algunos de los métodos establecidos y no todos en su conjunto, por lo que es evidente el desconocimiento profundo en la temática de precios de transferencia.

Pregunta No. 9

¿En qué medida considera usted que conoce acerca de la temática relacionada con la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo?

Objetivo: Identificar el nivel de conocimientos del contador público acerca de la determinación de precios de transferencia en servicios intragrupo.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Mucho (Especialista)	1	2%
b)	Regular	18	41%
c)	Poco	24	55%
d)	Nada	1	2%
Totales		44	100%



Análisis: La investigación nos muestra a través de los resultados que solamente 2% de profesionales considera que sabe Mucho y es un especialista en la temática de precios de transferencia por servicios intragrupo, mientras que 41% considera que tiene un conocimiento regular acerca de la temática.

Además, encontramos que más de la mitad de encuestados 55% considera que sabe Poco de la temática por lo que podemos identificar que la mayoría de contadores públicos inscritos en el CVPCPA carece de conocimientos en el área. Tan solo 2% de los contadores públicos encuestados expresa que no sabe NADA acerca de la temática.

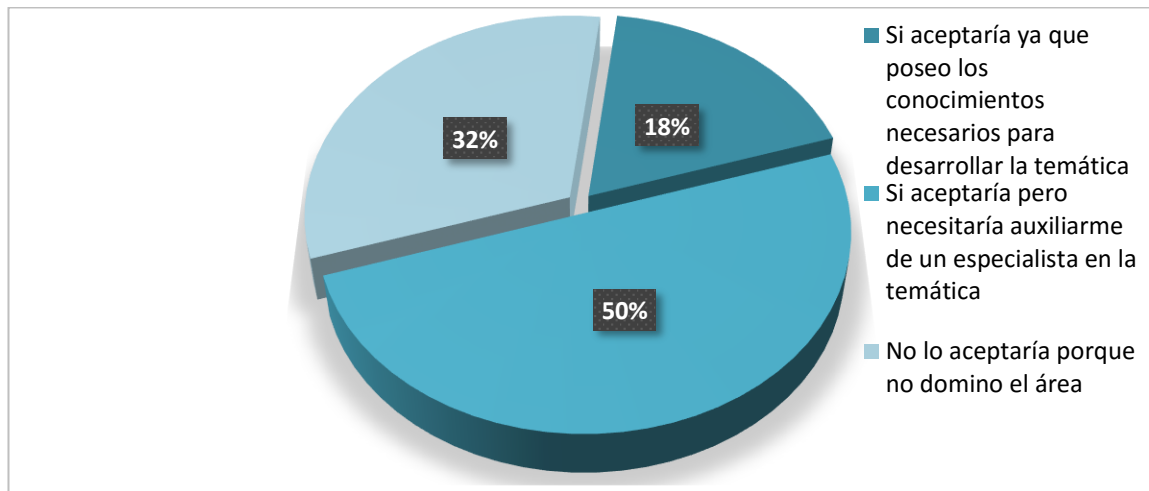
Si evaluamos conjuntamente las categorías que representan un conocimiento parcial de la temática tenemos que 98% de contadores públicos no tiene los conocimientos necesarios para manejar profesionalmente la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo contrariamente a 2% que si considera ser especialistas en la temática. Lo anterior refleja que hay una necesidad identificada por promover la educación continuada en esta temática ya que la mayoría de profesionales no tiene un conocimiento sólido para la aplicación de lo dispuesto por la legislación salvadoreña y disposiciones internacionales dictaminadas para determinación de precios de transferencia.

Pregunta No. 10

Si le solicitaran una asesoría o servicio profesional en cuanto a la aplicación de cualquiera de los métodos para determinar precios de transferencia en servicios intragrupo justificando razones y causas de la aplicación, ¿Cuál de la siguiente fuese su respuesta?

Objetivo: Identificar el nivel de confianza en los conocimientos que posee el contador público acerca de la determinación de precios de transferencia en servicios intragrupo.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Si aceptaría ya que poseo los conocimientos necesarios para desarrollar la temática	8	18%
b)	Si aceptaría pero necesitaría auxiliarme de un especialista en la temática	22	50%
c)	No lo aceptaría porque no domino el área	14	32%
Totales		44	100%



Análisis: Se puede evidenciar que solo 18% de profesionales sería capaz de aceptar el proporcionar una asesoría o servicio profesional en cuanto a la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia en servicios intragrupo ya que consideran poseer los conocimientos necesarios para desarrollar la temática. Lo anterior nos refleja que la minoría de contadores se siente capaz de brindar servicios en esta área ya que al autoevaluarse no consideran poseer los conocimientos sólidos necesarios para dar el tratamiento a la temática.

Además 50% de la población en estudio si considera que aceptaría prestar un servicio o asesoría relacionada con la temática, pero manifiestan que necesitarían auxiliarse de un especialista en la temática para poder hacerlo, demostrando con esto que hay una deficiencia o carencia de conocimientos en esta área por lo que no podrían prestar el servicio por sí mismos. Un tercio de los encuestados con 32% considera que no aceptaría el proporcionar una asesoría o servicio relacionado con la temática de precios de transferencia debido a que consideran que no dominan esta área.

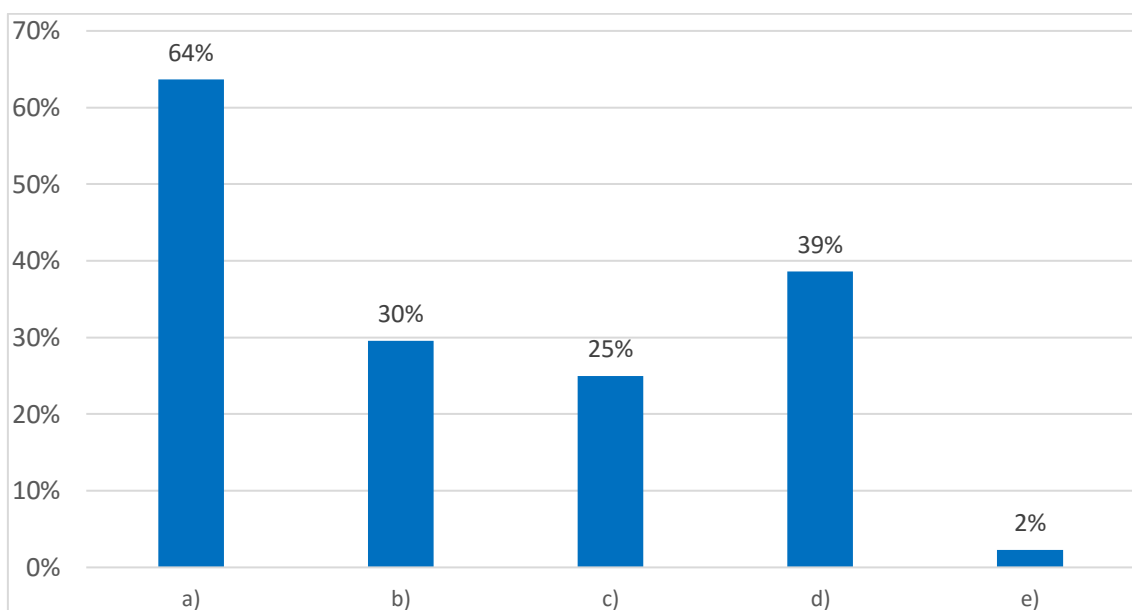
Si conjuntamente analizamos los que si prestarían el servicio porque consideran manejar los aspectos relacionados con la temática tenemos que 18% si prestaría servicios y asesorías contra 82% que no se siente capaz o posee inseguridades debido al nivel de conocimientos que maneja actualmente acerca de la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo.

Pregunta No. 11

¿Qué opinión le merece a usted la creación de herramientas legales y técnicas para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo?

Objetivo: Conocerla opinión sobre el grado de utilidad que tendría la creación de una herramienta técnica y legal basada en la determinación de precios de transferencia a criterio del contador público.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Sería de mucha utilidad para la correcta determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo	28	64%
b)	Facilitaría la comprensión del proceso de determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo	13	30%
c)	Incrementaría favorablemente el material bibliográfico de consulta acerca de la temática	11	25%
d)	Serviría al Contador Público como una guía para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo	17	39%
e)	Considero que no sería de trascendental utilidad	1	2%



Análisis: Al consultarse a los profesionales qué opinión le merece a usted la creación de herramientas legales y técnicas para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo, 64% manifiesta que sería de mucha utilidad para la correcta determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo que existieran nuevas herramientas técnicas y legales que orientaran acerca de la temática en estudio.

Además 39% considera que esto serviría al Contador Público como una guía para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo y sería de utilidad para los profesionales, 30% opina que facilitaría la comprensión del proceso de determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo y 25% considera que esto incrementaría favorablemente el material bibliográfico de consulta acerca de la temática.

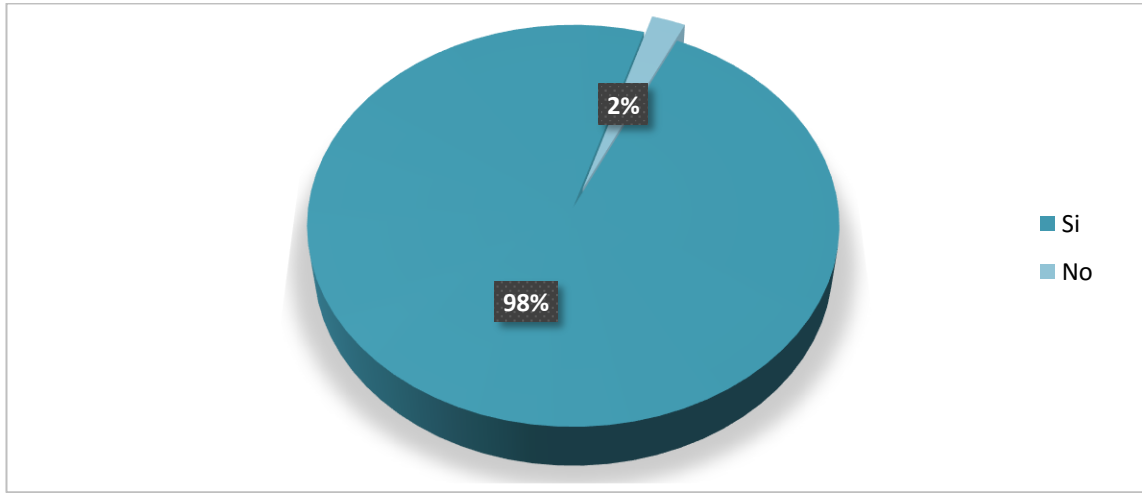
Al analizar conjuntamente las respuestas entre sí tendría una utilidad la creación de herramientas legales y técnicas para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo tenemos que la mayoría de los encuestados considera que esto tendría un efecto positivo en la educación continuada de los profesionales contra un 2% que considera que esto no sería de trascendental utilidad.

Pregunta No. 12

¿Considera necesario y útil como profesional de la contaduría pública la existencia de una guía metodológica como herramienta de orientación para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo?

Objetivo: Identificar la necesidad de parte del profesional de contaduría pública contar con una guía metodológica para la correcta determinación técnica y legal de los precios de transferencia por servicios intragrupo.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Si	43	98%
b)	No	1	2%
Totales		44	100%



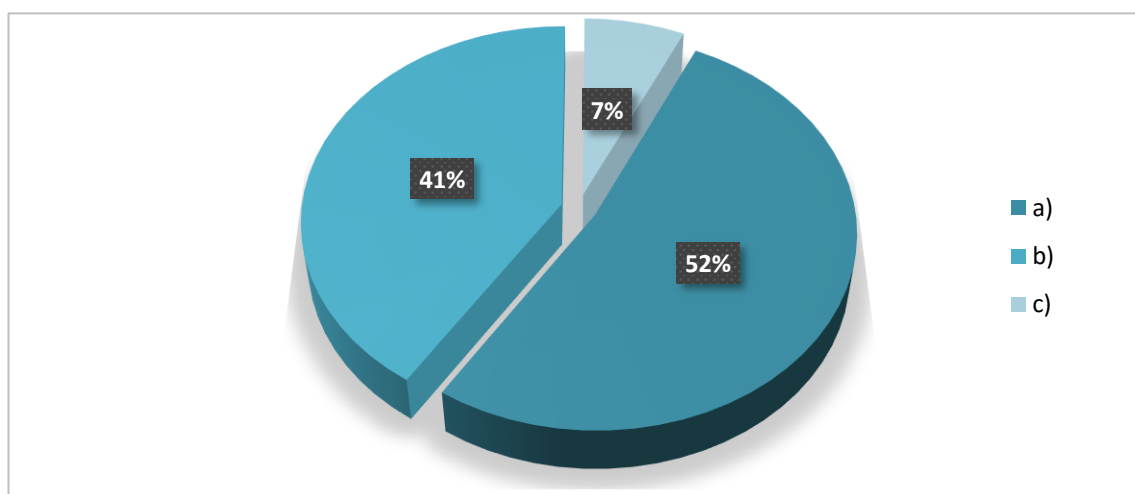
Análisis: El resultado obtenido por los encuestados es que 98% considera que si le sería necesario y útil como profesional de la contaduría pública la existencia de una guía metodológica como herramienta de orientación para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo esto debido a que como se ha comprobado con los resultados anteriores la mayoría de ellos tiene desconocimiento del tratamiento adecuado de la temática por lo que consideran les sería útil en su educación continuada y actualización profesional el contar con una guía que les orientara los procedimientos y metodología a tratar al momento de dar tratamiento a este tema. Solamente 2% de la muestra considera que no le sería útil una guía metodológica relacionada, por lo que es evidente que la gran mayoría de profesionales considera a bien la creación de estas herramientas.

Pregunta No. 13

Actualmente se está trabajando en una propuesta de guía metodológica para determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable, ¿Consultaría esta herramienta para obtener una mejor orientación acerca de la temática?

Objetivo: Identificar si el profesional de contaduría pública consultaría y le sería útil para sus conocimientos la guía metodológica propuesta para la determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo.

Alternativas de Respuesta		Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a)	Si la consultaría y sería de utilidad para mi actualización de conocimientos y educación continuada como profesional	23	52%
b)	Si la consultaría y además la recomendaría a otros colegas	18	41%
c)	Probablemente la tomaría en cuenta	3	7%
Totales		44	100%



Análisis: Los profesionales de la contaduría pública manifiestan 52% que si consultarían la guía metodológica y consideran que sería de utilidad para su actualización de conocimientos y educación continuada como profesional. Además, 41% expresa que consultaría la guía metodológica y también la recomendaría a otros colegas para que también les fuera de utilidad.

Al analizar conjuntamente las opciones tenemos que 93% de contadores públicos manifiestan que estarían dispuestos a consultar, recomendar o ambas ésta guía metodológica como herramienta para la determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable, mientras que solo 7% de los profesionales considera que probablemente la tomarían en cuenta, lo que refleja que la creación de esta herramienta es una necesidad actual de los profesionales en contaduría pública y que sería de un gran beneficio para la educación continuada del gremio.

CUADRO RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN

Resultados de encuestas sobre el conocimiento de los profesionales en contaduría pública inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) en cuanto al proceso de determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo entre partes relacionadas de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable y sobre las causas que influyen en el desconocimiento de los mismos en esta temática.

- No. de encuestados: 44 profesionales

Área 1. Identificación de la problemática

Objetivo: Dentro de ésta área se busca evaluar el grado de conocimiento de los contadores públicos sobre precios de transferencia, medir su preparación y verificar el cumplimiento de la educación continuada en tema de precios de transferencia a manera de identificar la problemática existente, además verificar la fuente principal de conocimientos en precios de transferencia de parte del profesional de la contaduría pública.

No. de Pregunta	Preguntas	Alternativas de Respuesta		Resultados	
				Absolutos	Relativos
P. 1	Para efectos de cumplimiento de la educación continuada que exige el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), ¿Cuántas horas invierte usted anualmente en capacitaciones?	a)	De 1 a 10 horas	1	2%
		b)	De 11 a 20 horas	0	0%
		c)	De 21 a 30 horas	1	2%
		d)	De 31 a 40 horas	3	7%
		e)	De 41 a 50 horas	17	39%
		f)	Más de 50 horas	22	50%
		g)	No recibe capacitaciones	0	0%
P. 2	De la siguiente lista, ¿En cuáles áreas ha recibido o recibe educación continuada? (Puede seleccionar más de una opción)	a)	Informática	7	16%
		b)	Contabilidad	22	50%
		c)	Finanzas	14	32%
		d)	Auditoría Externa	39	89%
		e)	Auditoría Interna	16	36%
		f)	Auditoría Forense	4	9%
		g)	Administración de Riesgos	7	16%
h)	Impuestos	34	77%		

		i)	Precios de Transferencia	16	36%
		j)	Otras áreas	1	2%
P. 3	¿Cuál considera que ha sido la fuente principal en la que ha adquirido sus conocimientos respecto a la normativa legal y técnica relacionada con precios de transferencia?	a)	Campo Laboral	19	43%
		b)	Universidad	8	18%
		c)	Capacitaciones	22	50%
		d)	Diplomados	10	23%
		e)	Ministerio de Hacienda de El Salvador	8	18%
		f)	No me he capacitado en ese tema	10	23%
		P. 4	¿Dónde ha recibido las capacitaciones o diplomados de educación continuada en especialización de impuestos acerca de precios de transferencia por servicios intragrupo? (Puede marcar más de una opción)	a)	Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP)
b)	Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA)			9	20%
c)	Corporación de Contadores de El Salvador (CCS)			26	59%
d)	Red de Contadores de El Salvador (REDCOES)			0	0%
e)	Universidades Autorizadas			5	11%
f)	Otras instituciones facilitadoras			8	18%
g)	No ha recibido educación continuada			10	23%

Área 2. Apropiado tratamiento de precios de transferencia

Objetivo: Identificar el grado de conocimiento de los contadores públicos en materia de precios de transferencia y servicios intragrupo en normativa técnica y legal aplicable con la finalidad de conocer las capacidades del profesional para ejercer en esta área especializada de impuestos.

No. de Pregunta	Preguntas	Alternativas de Respuesta	Resultados		
			Absolutos	Relativos	
P. 5	Señale la normativa legal y técnica aplicable para la determinación de precios de transferencia. (Puede marcar más de una opción)	a)	Ley de Impuesto sobre la Renta	20	45%
		b)	Código de Comercio	2	5%
		c)	Código Tributario	34	77%
		d)	Guías emitidas por el Ministerio de Hacienda	28	64%
		e)	Directrices de la OCDE	18	41%
		f)	NIIF para Pymes	8	18%
		g)	Ley de IVA	10	23%

P. 6	¿Qué representa para usted un grupo empresarial? (Puede marcar más de una opción)	a)	Un conjunto de empresas relacionadas o unidas mediante intereses comunes de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo.	27	61%
		b)	Un conjunto de empresas que se prestan servicios entre sí pertenecientes a un mismo giro económico.	12	27%
		c)	Conglomerado de empresas que dependen todas de una misma empresa matriz	14	32%
		d)	Cuando en una relación de dos empresas una de las partes posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto	8	18%
		e)	Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión	18	41%
		f)	No tengo claro el concepto	0	0%
		P. 7	Del siguiente listado, ¿A su criterio cuáles de los siguientes servicios se prestan o podrían prestarse entre partes relacionadas? (Puede seleccionar más de una opción)	a)	Servicios legales
b)	Servicios Financieros			26	59%
c)	Servicios Gerenciales			25	57%
d)	Servicios de asistencia técnica			26	59%
e)	Servicios de investigación y desarrollo			22	50%
f)	Servicios de Personal (reclutamiento y entrenamiento)			23	52%
g)	Servicios administrativos (contabilidad, auditoría, facturación, informáticos)			23	52%
h)	Servicios de asistencia en las áreas de producción compras, distribución y mercadotecnia			26	59%
i)	Ninguno de los anteriores			0	0%
P. 8	Señale los métodos que usted conoce para la determinación de precios de transferencia. (Puede marcar más de una opción)			a)	Método del precio libre comparable
		b)	Método del precio libre de reventa	8	18%
		c)	Método de la distribución del resultado	6	14%
		d)	Criterios definidos por la administración de la entidad	0	0%
		e)	Método del coste incrementado	14	32%
		f)	Método del margen neto operacional	14	32%
		g)	Desconozco	6	14%
		h)	Precios de Mercado (Art. 199-B C.T.)	29	66%
P. 9	¿En qué medida considera usted que conoce acerca de la temática relacionada con la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo?	a)	Mucho (Especialista)	1	2%
		b)	Regular	18	41%
		c)	Poco	24	55%
		d)	Nada	1	2%

P. 10	Si le solicitaran una asesoría o servicio profesional en cuanto a la aplicación de cualquiera de los métodos para determinar precios de transferencia en servicios intragrupo justificando razones y causas de la aplicación, ¿Cuál de la siguiente fuese su respuesta?	a)	Si aceptaría ya que poseo los conocimientos necesarios para desarrollar la temática	8	18%
		b)	Si aceptaría pero necesitaría auxiliarme de un especialista en la temática	22	50%
		c)	No lo aceptaría porque no domino el área	14	32%


Área 3. Necesidad de la propuesta para el tratamiento de precios de transferencia

Objetivo: Evaluar el nivel de interés que muestran los profesionales en contaduría pública ante su formación profesional en el área de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo e identificar la necesidad de herramientas de consulta prácticas y sencillas que poseen los profesionales acerca de la temática.

No. de Pregunta	Preguntas	Alternativas de Respuesta		Resultados	
				Absolutos	Relativos
P. 11	¿Qué opinión le merece a usted la creación de herramientas legales y técnicas para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo?	a)	Sería de mucha utilidad para la correcta determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo	28	64%
		b)	Facilitaría la comprensión del proceso de determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo	13	30%
		c)	Incrementaría favorablemente el material bibliográfico de consulta acerca de la temática	11	25%
		d)	Serviría al Contador Público como una guía para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo	17	39%
		e)	Considero que no sería de trascendental utilidad	1	2%
P. 12	¿Considera necesario y útil como profesional de la contaduría pública la existencia de una guía metodológica como herramienta de orientación para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo?	a)	Si	43	98%
		b)	No	1	2%

P. 13	Actualmente se está trabajando en una propuesta de guía metodológica para determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable, ¿Consultaría esta herramienta para obtener una mejor orientación acerca de la temática?	a)	Si la consultaría y sería de utilidad para mi actualización de conocimientos y educación continuada como profesional	23	52%
		b)	Si la consultaría y además la recomendaría a otros colegas	18	41%
		c)	Probablemente la tomaría en cuenta	3	7%

FORMULARIO F982 V3

 REPUBLICA DE EL SALVADOR MINISTERIO DE HACIENDA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS		INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS												F982 V3															
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	NIT													EJERCICIO FISCAL DEL AL DIA MES AÑO DIA MES AÑO			USE SOLO SI MODIFICA INFORME NUMERO DE INFORME												
3	NOMBRE, RAZON SOCIAL O DENOMINACION												0	4	2	5	4	6	1										
SECCIÓN B – Detalle 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																													
NOMBRE, RAZON SOCIAL O DENOMINACION	NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA												DOMICILIADO		CODIGO DE PAIS	CODIGO DE RELACION	CODIGO DE OPERACION	MONTO DE OPERACION	DETERMINACION DE PRECIO DE MERCADO										
													SI	NO					FACTOR DE COMPARABILIDAD UTILIZADO	ELEMENTO UTILIZADO PARA AJUSTES	METODO UTILIZADO								
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
20	9	21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	22	5	23	3	24	4	25	1	26	2	30	8	31	2	32	7
SECCIÓN C – Documentación comprobatoria para la determinación de precios en 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																													
TIPO DE DOCUMENTO										ENCARGADO DE SU ELABORACIÓN																			
ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	DOCUMENTACION SEGUN GUIA DG-001/2012	NO POSEE DOCUMENTACION	POR EL MISMO CONTRIBUYENTE	TERCERO CONTRATADO	40	NOMBRE DEL TERCERO CONTRATADO							1																
41	2	42	3	43	4	44	5	45	6	46	NIT DEL TERCERO CONTRATADO							7											
DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN EL PRESENTE INFORME SON EXPRESION FIEL DE LA VERDAD, POR LO QUE ASUMO LA RESPONSABILIDAD CORRESPONDIENTE										USO EXCLUSIVO DGII																			
_____ NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO										_____ FECHA, SELLO Y FIRMA DE RECEPCION																			
Nota: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de recuadro										ORIGINAL: DGII COPIA: CONTRIBUYENTE																			

INSTRUCCIONES PARA ELABORAR EL INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS

DISPOSICION LEGAL

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

INDICACIONES GENERALES

I. Este formulario está estructurado en tres secciones:

- La Sección "A" en donde debe anotar los datos de identificación del contribuyente obligado a rendir la información y el ejercicio fiscal correspondiente.
- La Sección "B" incluye la información de los sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, con los cuales se celebraron operaciones durante el ejercicio fiscal, especificando lo siguiente:
 - a) Nombre, Razón Social o Denominación.
 - b) Número de Identificación Tributaria o Numero de Identificación Fiscal en su país de origen
 - c) Domiciliado: marcar con una "X" la columna correspondiente
 - d) Código de País: anotar el código de país del domicilio del Sujeto Relacionado (Ver Anexo 1)
 - e) Código de Relación: anotar el número que represente la relación del contribuyente con el sujeto informado, de conformidad al detalle siguiente:
 01. Cuando una de las Partes posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto. (Art. 199-C, lit. a) del Código Tributario)
 02. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas. (Art. 199-C, lit. b) del Código Tributario)
 03. Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión o grupo empresarial. (Art. 199-C, lit. c) del Código Tributario)
 04. Persona Natural, cuya titularidad de la participación directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado (Art. 199-C, lit. d) del Código Tributario)
 05. Unión de Personas, Sociedad de Hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación. (Art. 199-C, lit. e) del Código Tributario)

06. Persona domiciliada en el país y un Distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero. (Art. 199-C, lit. f) del Código Tributario)
07. Distribuidor o Agente exclusivo domiciliado en el país de una Entidad domiciliada en el exterior y ésta última. (Art. 199-C, lit. g) del Código Tributario)
08. Persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior (Art. 199-C, lit. h) del Código Tributario)
09. Persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero. (Art. 199-C, lit. i) del Código Tributario)
10. Establecimiento permanente situado en el país y su Casa Central o Matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada. (Art. 199-C, lit. j) del Código Tributario)
11. Régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal (Art. 62-A del Código Tributario)

- f) Código de Operación: anotar el código de la operación informada ya sea esta de Ingreso, Egreso, Activo o Pasivo (Ver anexo 2).
 - g) Monto de Operación: anotar el monto anual por cada tipo de operación pactada durante el ejercicio. Para estos efectos los montos se presentaran el Dólares de los Estados Unidos de América, en cifras históricas, sin considerar efectos de reexpresión o reclasificación para presentación de estados financieros.
 - h) Factor de Comparabilidad utilizado: indicar el código del factor considerado para efectos de realizar la comparabilidad de los bienes o servicios (Ver Anexo 2).
 - i) Elemento utilizado para Ajustes: indicar el código del elemento considerado para efectos de eliminar las diferencias de precios existentes entre las operaciones realizadas por los sujetos relacionados y las operaciones realizadas por sujetos independientes (Ver Anexo 2).
 - j) Método Utilizado: indicar el código del método utilizado para determinar el precio de mercado (Ver anexo 2)
- La Sección "C" en donde debe informar con una "X" el tipo de documentación comprobatoria en el que consta la determinación de precios en operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, así como el encargado de su elaboración. En caso que el documento en cuestión sea elaborado por un tercero contratado, deberá especificar el nombre y NIT correspondiente o Número de Identificación Fiscal en su país de origen (Art. 120 y 147 literal e) del Código Tributario y apartado 7.2 de Guía de Orientación DG-001/2012).
- II. En el pie de página debe anotar el nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado.
 - III. Toda modificación a este informe, deberá presentarla en este mismo formulario, registrando en la casilla correspondiente el número del informe que modifica (Sección "A")
 - IV. Oficinas receptoras del Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados:
 - Oficina Central Condominio Tres Torres.
 - Centro Express del Contribuyente Centro de Gobierno y Soyapango.
 - Centro Express del Contribuyente Santa Ana y San Miguel.
 - Minicentro Express del Contribuyente, en el interior del país.

ENCUESTA



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



CUESTIONARIO

DIRIGIDO A: Los profesionales en contaduría pública inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

OBJETIVO: Obtener información relevante, veraz y objetiva respecto al conocimiento que poseen los profesionales en contaduría inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) relativo a precios de transferencia, en lo concerniente a los aspectos técnicos y legales que requiere su implementación.

PROPÓSITO: La presente guía de preguntas ha sido elaborada por estudiantes de la carrera de licenciatura de contaduría pública, con el propósito de sustentar el trabajo de investigación relativo a la identificación y evaluación del conocimiento del profesional en contaduría pública para la determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo entre partes relacionadas de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable.

✓ Favor proporcionar la siguiente información (opcional):

Nombre: _____ Número de Registro Profesional: _____

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

1. Para efectos de cumplimiento de la educación continuada que exige el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), ¿Cuántas horas invierte usted anualmente en capacitaciones?

- | | | | |
|---------------------|--------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| a) De 1 a 10 horas | <input type="checkbox"/> | f) De 41 a 50 horas | <input type="checkbox"/> |
| b) De 11 a 20 horas | <input type="checkbox"/> | e) Más de 50 horas | <input type="checkbox"/> |
| c) De 21 a 30 horas | <input type="checkbox"/> | f) No recibe capacitaciones | <input type="checkbox"/> |
| d) De 31 a 40 horas | <input type="checkbox"/> | | |

2. De la siguiente lista, ¿En cuáles áreas ha recibido o recibe educación continuada? (Puede seleccionar más de una opción)

- | | | | |
|----------------------|--------------------------|------------------------------|--------------------------|
| a) Informática | <input type="checkbox"/> | f) Auditoría Forense | <input type="checkbox"/> |
| b) Contabilidad | <input type="checkbox"/> | g) Administración de Riesgos | <input type="checkbox"/> |
| c) Finanzas | <input type="checkbox"/> | h) Impuestos | <input type="checkbox"/> |
| d) Auditoría Externa | <input type="checkbox"/> | i) Precios de Transferencia | <input type="checkbox"/> |
| e) Auditoría Interna | <input type="checkbox"/> | | |

3. ¿Cuál considera que ha sido la fuente principal en la que ha adquirido sus conocimientos respecto a la normativa legal y técnica relacionada con precios de transferencia?

- | | | | |
|-------------------|--------------------------|--|--------------------------|
| a) Campo Laboral | <input type="checkbox"/> | e) Diplomados | <input type="checkbox"/> |
| b) Universidad | <input type="checkbox"/> | f) Ministerio de Hacienda de El Salvador | <input type="checkbox"/> |
| c) Capacitaciones | <input type="checkbox"/> | g) No me he capacitado en ese tema | <input type="checkbox"/> |

4. ¿Dónde ha recibido las capacitaciones o diplomados de educación continuada en especialización de impuestos acerca de precios de transferencia por servicios intragrupo?

- | | |
|--|--------------------------|
| a) Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP) | <input type="checkbox"/> |
| b) Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) | <input type="checkbox"/> |
| c) Corporación de Contadores de El Salvador (CCS) | <input type="checkbox"/> |
| d) Red de Contadores de El Salvador (REDCOES) | <input type="checkbox"/> |
| e) Universidades Autorizadas | <input type="checkbox"/> |
| f) Otras instituciones facilitadoras | <input type="checkbox"/> |
| g) No ha recibido educación continuada | <input type="checkbox"/> |

5. Señale la normativa legal y técnica aplicable para la determinación de precios de transferencia. (Puede marcar más de una opción)

- | | | | |
|--|--------------------------|---------------------------|--------------------------|
| a) Ley de Impuesto sobre la Renta | <input type="checkbox"/> | e) Directrices de la OCDE | <input type="checkbox"/> |
| b) Código de Comercio | <input type="checkbox"/> | f) NIIF para Pymes | <input type="checkbox"/> |
| c) Código Tributario | <input type="checkbox"/> | g) Ley de IVA | <input type="checkbox"/> |
| d) Guías emitidas por el
Ministerio de Hacienda | <input type="checkbox"/> | | |

6. ¿Qué representa para usted un grupo empresarial? (Puede marcar más de una opción)

- a) Un conjunto de empresas relacionadas o unidas mediante intereses comunes de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo.
- b) Un conjunto de empresas que se prestan servicios entre sí pertenecientes a un mismo giro económico.
- c) Conglomerado de empresas que dependen todas de una misma empresa matriz
- d) Cuando en una relación de dos empresas una de las partes posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto
- e) Sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión
- f) No tengo claro el concepto

7. Del siguiente listado, ¿A su criterio cuáles de los siguientes servicios se prestan o podrían prestarse entre partes relacionadas? (Puede seleccionar más de una opción)

- a) Servicios legales
- b) Servicios Financieros
- c) Servicios Gerenciales
- d) Servicios de asistencia técnica
- e) Servicios de investigación y desarrollo
- f) Servicios de Personal (reclutamiento y entrenamiento)
- g) Servicios administrativos (contabilidad, auditoría, facturación, informáticos)
- h) Servicios de asistencia en las áreas de producción compras, distribución y mercadotecnia
- i) Ninguno de los anteriores

8. Señale los métodos que usted conoce para la determinación de precios de transferencia. (Puede marcar más de una opción)

- | | | | |
|--|--------------------------|---|--------------------------|
| a) Método del precio libre comparable | <input type="checkbox"/> | e) Método del coste incrementado | <input type="checkbox"/> |
| b) Método del precio libre de reventa | <input type="checkbox"/> | f) Método del margen neto operacional | <input type="checkbox"/> |
| c) Método de la distribución del resultado | <input type="checkbox"/> | g) Desconozco | <input type="checkbox"/> |
| d) Criterios definidos por la administración de la entidad | <input type="checkbox"/> | h) Precios de Mercado (Art. 199-B C.T.) | <input type="checkbox"/> |

9. ¿En qué medida considera usted que conoce acerca de la temática relacionada con la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo?
- a) Mucho (Especialista) c) Poco
b) Regular d) Nada
10. Si le solicitaran una asesoría o servicio profesional en cuanto a la aplicación de cualquiera de los métodos para determinar precios de transferencia en servicios intragrupo justificando razones y causas de la aplicación, ¿Cuál de la siguiente fuese su respuesta?
- a) Si aceptaría ya que poseo los conocimientos necesarios para desarrollar la temática
b) Si aceptaría pero necesitaría auxiliarme de un especialista en la temática
c) No lo aceptaría porque no domino el área
11. ¿Qué opinión le merece a usted la creación de herramientas legales y técnicas para la determinación de precios de transferencia por prestación de servicios intragrupo?
- a) Sería de mucha utilidad para la correcta determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo
b) Facilitaría la comprensión del proceso de determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo
c) Incrementaría favorablemente el material bibliográfico de consulta acerca de la temática
d) Serviría al Contador Público como una guía para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo
e) Considero que no sería de trascendental utilidad
12. ¿Considera necesario y útil como profesional de la contaduría pública la existencia de una guía metodológica como herramienta de orientación para la determinación de precios de transferencia por servicios intragrupo?
- Si No
13. Actualmente se está trabajando en una propuesta de guía metodológica para determinación de precios de transferencia en transacciones de prestación de servicios intragrupo de acuerdo a normativa técnica y legal aplicable, ¿Consultaría esta herramienta para obtener una mejor orientación acerca de la temática?
- a) Si la consultaría y sería de utilidad para mi actualización de conocimientos y educación continuada como profesional
b) Si la consultaría y además la recomendaría a otros colegas
c) Probablemente la tomaría en cuenta