

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS**



**“DESARROLLO DE CASOS PRACTICOS SOBRE LA APLICACION Y CALCULO DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO APOYO AL DESARROLLO DE LAS
CATEDRAS DE DERECHO TRIBUTARIO”**

TRABAJO DE GRADUACION PRESENTADO POR

ADOLFO ALFREDO AVILA CASTANEDA

YESIKA ILIANA CERNA PALMA

VANESSA ELIENAI RODRIGUEZ BATRES

**PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIATURA EN CONTADURIA PUBLICA**

DOCENTE DIRECTOR:

WALDEMAR SANDOVAL, MED, MAF.

AGOSTO 2016

SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTROAMERICA.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES CENTRALES

LCDO. JOSE LUIS ARGUETA ANTILLON
RECTOR INTERINO

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO
VICE RECTOR ACADEMICO INTERINO

ING. CARLOS ARMANDO VILLALTA
VICE RECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

DRA. ANA LETICIA ZAVALA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL

MDH. CLAUDIA MARIA MELGAR DE ZAMBRANA
DEFENSORA DE LOS DERECHOS UNIVERSITARIOS

LCDA. NORA BEATRIZ MELENDEZ
FISCAL GENERAL INTERINA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE
AUTORIDADES

ING. JORGE WILLIAM ORTIZ SANCHEZ
DECANO INTERINO

LDCO. JAIME ERNESTO SERMEÑO DE LA PEÑA
VICE DECANO INTERINO

LIDO. DAVID ALFONSO MATA ALDANA
SECRETARIO INTERINO DE LA FACULTAD

LCDO. WALDEMAR SANDOVAL
JEFE INTERINO DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, agradezco a mis padres, la Licenciada María Luz Castaneda y Sr. Carlos Alfredo Avila por brindarme el apoyo, la oportunidad y la confianza en el desarrollo de mi carrera, por todas las enseñanzas, consejos y el buen ejemplo que me han dado. A mi hermano Enrique por la comprensión y el apoyo brindado en mi vida.

Agradezco a mis amigos por todo el apoyo brindado durante la carrera. A los catedráticos que han sabido impartir sus conocimientos.

A la gloriosa Universidad de El Salvador, *alma mater* que me brindo sus enseñanzas.

A todos y cada uno de los que hicieron posible el alcance de este objetivo.

Adolfo Alfredo Avila Castaneda

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo de grado es un esfuerzo en el cual directa e indirectamente participaron distintas personas que nos han acompañado en los momentos de crisis y en los momentos de felicidad. En primer lugar, a Dios todo poderoso que me ha permitido llegar hasta este momento, él ha sido mi fortaleza y mi guía en este largo proceso el me mostro su grandeza y amor pues me ha permitido culminar este camino.

A mis padres: Bella Esther Palma vda. de Cerna, por su valentía y esfuerzo por hacer hasta lo imposible para que yo pudiera culminar mi carrera, quizá no me alcanzarían las palabras para describir lo agradecida que estoy con esta mujer, ella ha sido mi ejemplo, mi inspiración y mi mayor orgullo la persona que me ha motivado a lograr mis sueños, aunque parezcan imposibles, una mujer sencilla humilde, pero sobre todo fuerte y por eso y más la amo, a mi padre que ha sido mi más bello ángel todo esto ha sido para ustedes.

A mi abuela: María del Transito Pacheco que ha sido como mi segunda madre, por su cariño y confianza y por haberse sacrificado juntamente con mi madre para lograr que mi persona pudiese culminar una carrera, a mi hermana por apoyarme cuando me sentía derrotada.

A José Salvador León Hidalgo, por su apoyo, su cariño y amor incondicional a lo largo de todo este tiempo y a todos mis amigos y compañeros de lucha por regalarme momentos de alegría y brindarme su amistad. A todos y cada uno de ellos....

Yesika Iliana Cerna Palma

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios porque gracias a Él logre culminar mis estudios, por la sabiduría obtenida en cada prueba realizada durante estos años de estudio también por la fortaleza y la perseverancia que me regalo en los momentos difíciles, gracias por su bondad y misericordia que son infinitas, también gracias a la Virgen María por su intercesión y por guiarme siempre en el mejor camino.

De igual manera agradezco a Guísela Elizabeth Batres mi madre por que ha sabido aconsejarme en los mejores momentos así también a Henry Douglas Rodríguez mi padre por la ayuda económica y por enseñarme que con esfuerzo trabajo y perseverancia las cosas se pueden lograr, a ellos agradezco de todo corazón por haberme formado con grandes valores y deseos de superación y sin olvidar a Jakeline Xiomara Rodríguez mi hermana que estuvo conmigo acompañándome en muchos desvelos, momentos difíciles y por enseñarme que las mejores cosas son las que más cuestan .

A mi familia en general en especial a Nelson Alberto Rodríguez, Daysi de Jesús de Rodríguez y Edwin Danilo Rodríguez porque me brindaron su apoyo incondicional y por compartir buenos y malos momentos en este recorrido.

También agradezco al Lic. Nelson Ernesto Molina Jiménez por la ayuda brindada en nuestro trabajo de grado por instruirnos en su conocimiento acerca del tema, así mismo al Lic. Waldemar Sandoval por ser nuestro docente asesor por el tiempo dedicado en este proceso.

Vanessa Elienai Rodríguez Batres

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES GENERALES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	1
1.1 Antecedentes de los precios de transferencia	1
1.1.1 Origen y desarrollo de los precios de transferencia.....	1
1.1.2 Antecedentes económicos.	4
1.2 Precios de transferencia en impuestos	4
1.3 Precios de transferencia en El Salvador	6
1.3.1 Valor de mercado, Facultad de Autoridad Fiscal y Operaciones.....	7
1.4 Historia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).....	8
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	10
2.1 Conceptualización de precios de transferencia	10
2.1.1 Definición de precios de transferencia.	10
2.1.2 Conceptos generales.	11
2.1.3 Finalidad de los precios de transferencia.....	13
2.2 Aplicabilidad de los precios de transferencia por contribuyentes y la Auditores Fiscales.	13
2.2.1 Obligación de los contribuyentes.....	15
2.2.2 Obligación del Auditor.	21
2.3 Partes vinculadas o partes relacionadas.	26
2.3.1 Según las Normas Internacionales de Contabilidad.....	27
2.3.2 Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).....	28
2.3.3 Según la legislación nacional.	30
2.3.3.1 Operaciones con paraísos fiscales.	33
2.4 Directrices aplicables en materia de precios de transferencia según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.....	35
2.4.1 Principio de plena competencia.....	35
2.4.2 Análisis de comparabilidad.	36
2.4.2.1 Características de los productos o servicios.....	37
2.4.2.2 Análisis funcional.....	38
2.4.2.3 Términos (condiciones) contractuales.....	39
2.4.2.4 Circunstancias económicas.....	39
2.4.2.5 Estrategias de negocios.	40

3.1	Objetivos de la investigación.....	40
3.1.1	Objetivo general.	40
3.1.2	Objetivos específicos.....	41
3.2	Métodos de investigación	41
3.3	Tipo de investigación.....	42
3.4	Fuentes de información.....	42
3.4.1	Investigación primaria.	42
3.4.2	Investigación secundaria.	43
3.5	Técnicas e instrumentos de investigación	43
3.5.1	Encuesta.....	43
3.5.2	Entrevista.....	43
3.5.3	Bibliografía.	44
3.6	Determinación del universo y muestra	44
3.6.1	Universo.	44
3.6.2	Muestra.....	45
3.7	Procedimiento para recolección de datos	46
3.8	Tabulación, análisis e interpretación de los resultados	46
3.8.1	Tabulación de los resultados.	46
3.8.2	Análisis e interpretación de los resultados.....	46
CAPÍTULO IV: DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....		58
4.1	Implementación del modelo	58
4.1.1	Descripción de los métodos.....	59
4.2	Métodos Tradicionales	62
4.2.1	Método del Precio Comparable no Controlado.....	62
4.2.1.1	Aplicación del método.....	65
4.2.1.2	Dificultades de la aplicación del método.....	68
4.2.1.3	Caso práctico.	69
4.2.2	Método del Precio de Reventa.....	70
4.2.2.1	Ventajas del método.....	74
4.2.2.2	Desventajas del método.....	75
4.2.2.3	Caso práctico.	75

4.2.3	Método del Costo Adicionado.	77
4.2.3.1	Aplicación del método.	81
4.2.3.2	Ventajas del método.....	83
4.2.3.3	Dificultades de la aplicación del método.	83
4.2.3.4	Ejercicio práctico.	84
4.3	Métodos no Tradicionales	86
4.3.1	Método De División Del Beneficio De La Transacción.	88
4.3.1.1	Ventajas del método.....	89
4.3.1.2	Desventajas del método.....	90
4.3.1.3	Caso práctico.....	91
4.3.2	Método Del Margen Neto De La Transacción.	92
4.3.2.1	Ventajas.....	95
4.3.2.2	Desventajas.....	95
4.3.2.3	Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre las ventas.....	99
4.3.2.4	Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre los costos.	100
4.3.2.5	Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre los activos.....	100
4.3.2.6	Pasos considerados para el desarrollo del método del margen neto de la transacción	106
4.3.2.7	Caso práctico.....	108
CAPITULO V: CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES.....		109
5.1	Conclusiones.....	109
5.2	Recomendaciones	111
BIBLIOGRAFÍA.....		113
ANEXOS.....		115

INTRODUCCIÓN

El régimen jurídico tributario de los precios de transferencia internacionales ha sufrido, sin duda, una constante evolución durante la segunda mitad de este siglo debido a dos motivos fundamentales. De un lado, el fenómeno de la globalización de la economía ha supuesto un caldo de cultivo para la expansión de las empresas y empresas multinacionales. Así, con el crecimiento del tráfico internacional vinculado, se agudiza el conflicto de intereses existente entre tres posiciones enfrentadas.

En primer lugar, la empresa o grupo multinacional diseña sus transacciones en pro de la maximización del beneficio conjunto de la unidad económica. En consecuencia, en virtud de la conexión existente entre los miembros de la misma y de la existencia de un interés común, establecerán condiciones “anormales” de mercado en sus relaciones comerciales y financieras, lo que provocará una deslocalización de beneficios empresariales de una soberanía fiscal a otra.

En segundo lugar, los denominados “paraísos fiscales” o Estados de baja tributación ofrecen ventajas tributarias con el propósito de atraer la inversión directa extranjera. A éstos deben unírseles los Estados que, siendo de alta tributación, resultan ser los receptores de la deslocalización de resultados económicos tras la realización de operaciones vinculadas internacionales que no responden al juego de fuerzas del mercado abierto.

En tercer lugar, finalmente, los Estados de alta tributación sufren un detrimento en su 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.

El objetivo principal que se persigue en esta investigación es desarrollar una herramienta de consulta para todos aquellos profesionales interesados, que aborde los aspectos mínimos para

determinar la estructura basada en los precios de mercado y a la misma vez actualizar el conocimiento de los lectores con el fin que se conozca de manera más profunda la aplicación de los precios de transferencia en nuestro país y las regulaciones en materia tributaria que los rigen.

Pero no puede plantearse una respuesta universal para contestar la pregunta respecto de si resulta imprescindible tener legislación específica sobre precios de transferencia, la situación podrá variar de país en país. Puede decirse que las diferencias existentes en los distintos sistemas tributarios nacionales hacen que los beneficios obtenidos en unos sean objeto de una carga tributaria menor en otros, creando entre otros un marco adecuado para el planeamiento tributario internacional. Dicho planeamiento, en principio, no puede juzgarse de modo negativo en la medida que no provoque o genere evasión fiscal en algún o algunos países.

Durante los últimos años ha cobrado una trascendencia fundamental en nuestra legislación Tributaria y se le ha dado más auge a los precios de transferencia por lo que podemos decir en forma general que los precios de transferencia se pueden definir como 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.

Para el desarrollo de los métodos establecidos para la aplicación de precios de transferencia es necesario que tengamos en cuenta que en este caso la información hace al método. Realizar lo contrario, sería forzar el análisis de comparabilidad y restarle certeza al resultado, ya que en este caso en especial no se puede elegirse un método primero y luego buscar la información.

Así como es importante no forzar la información para aplicar un método, es también importante no forzar la comparabilidad de la información para que se adapte a la transacción testeada. Los ajustes aplicados deben ser razonables para que el resultado sea procedente.

CAPÍTULO I: ANTECEDENTES GENERALES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1 Antecedentes de los precios de transferencia

1.1.1. Origen y desarrollo de los precios de transferencia.

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. En la medida, en que las empresas multinacionales empezaron a desarrollar unos criterios de maximización de beneficios y de 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, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre los miembros.

El vocablo precios de transferencia se utiliza desde principios del siglo XX, el primer organismo que lo estudia a fondo es la Organización de las Naciones Unidas a través del grupo AD HOC, concretándose los primeros esfuerzos normativos internacionales en los años 1928 y 1935 en las convenciones de la Liga de las Naciones, en las cuales se reconoce el principio “arm’s length” (principio de plena competencia) como un mecanismo natural del mercado para reconocer el valor real de las operaciones mercantiles a través de la libre competencia entre partes no relacionadas, estos estudios se siguen conservando actualmente y sus lineamientos se plasman en un modelo tributario llamado “Modelo de la ONU”.

La primera jurisdicción fiscal que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de los precios de transferencia fue el Reino Unido en 1915. A través de la Ley de Finanzas de 1915, se establecía que en el supuesto de que una entidad no residente llevara a cabo actividades económicas con una empresa residente en el Reino Unido y que si la empresa no

residente poseía una estrecha conexión y ejerciera un control sustancial sobre la residente en la jurisdicción fiscal inglesa, si como consecuencia de esto el negocio realizado entre las dos producía en la empresa residente un beneficio menor que el que se habría esperado, la entidad no residente tributaría en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios desviados hacia ella en la operación vinculada.

En 1935 los EE.UU implementa en la sección 42 del Código Tributario de la Renta Interna la primera definición de “Precio normal de mercado abierto” y en 1963 que la OCDE implementa su primer modelo de CDI que incorpora la definición de “precio normal de mercado”

En primer lugar, los países miembros de la OCDE han seguido en gran medida el Convenio Modelo al concluir o revisar convenios bilaterales. El progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Convenio Modelo ha de evaluarse, no sólo por el número de convenios concluidos entre países miembros, sino también por el hecho de que, conforme a las Recomendaciones del Consejo de la OCDE, tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales disposiciones del Convenio Modelo. La existencia del Convenio Modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y ha hecho posible la deseable armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales. En el año 1984 la misma OCDE ratifica en su informe sobre precios de transferencia, la consideración del principio de libre competencia.

Posteriormente, en 1979 la OCDE emite informe “Precios de Transferencia y empresas Multinacionales”, en este se afirma la primacía del principio de libre competencia para determinar el valor de bienes y servicios entre empresas conexas.

Con el pasar de los años las exigencias para la aplicación de las directrices emitidas por la OCDE fue cobrando auge y con ella surgiendo la necesidad de reformar dichas directrices, debido a esto en el año de 1995 la OCDE emite las Directrices sobre Precios de Transferencia para las empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, las cuales analizan detalladamente el principio de plena competencia (principio arm’s length) especificado en el artículo 9 del Modelo Convenio y

Establecen los procedimientos, metodología y otros conceptos relacionados a los Precios de Transferencia.

Varios países implementaron y reformaron sus legislaciones tributarias y adoptaron las directrices emitidas por la OCDE para poder basar sus reformas en las aplicaciones de precios de Transferencia, es así como el año 2004 El Salvador incorpora los artículos 199-A y 199-B C.T referentes a determinación de Precios de Mercado.

En el 2007 tuvo lugar la XI Reunión del Comité de Ministros de Hacienda o finanzas de Centro América, Panamá y República Dominicana, se elabora el Modelo de Ley Sobre Precios de Transferencia.

El Salvador formo parte de este comité por lo que en el año 2009 introduce los precios de transferencia en su normativa legal (Código Tributario) aunque en nuestro país el Ministerio de Hacienda cuenta con un departamento específico para los Precios de Transferencia la mayoría de profesionales no cuenta con las herramientas suficientes que brinden el conocimiento necesario para ello.

En el 2010 la OCDE emite una actualización de las directrices sobre Precios de Transferencia para las empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, dos años después en el 2012 se emite la guía DG-01/2012 Emitida para para facilitar a los contribuyentes el reconocimiento de Países, Estados o Territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales, en los cuales se encuentren domiciliados, constituidos o ubicados aquellos sujetos con los que efectúen operaciones o transacciones comerciales.

Por esa misma época, encontramos en Argentina la primera regulación sobre precios de transferencia en Latinoamérica (Artículo 20 de la Ley 11682 de 1932).

Otros países latinoamericanos demorarían mucho más en promulgar una regulación sobre la materia: México en 1992, Brasil en 1996 y Colombia en el 2002.

1.1.2. Antecedentes económicos.

Debido a la diferencia que existe en los diferentes países sobre el manejo de regímenes impositivos, y las empresas que desarrollan sus actividades económicas en varias partes del mundo, denominadas en el contexto económico como Multinacionales, las Administraciones Tributarias de los diferentes países han acogido como parte de su legislación local las directrices determinadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con la finalidad de determinar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia (arm's length) y mejorar la recaudación de impuestos por su aplicación, por lo que las empresas buscan optimizar su carga tributaria del grupo en su conjunto.

1.2. Precios de transferencia en impuestos

En la administración Tributaria, los precios de transferencia se utilizan para determinar los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales que, por su carácter internacional

(transnacional, importador, exportador) tienen divisiones en varios países. Si todos los gastos del grupo se originan en un país que tiene una carga fiscal o ésta es alta y la venta se produce en otro que no tiene imposición o que tiene una menor carga fiscal el beneficio obtenido no estará pagando impuestos o se ingresará una cantidad menor de la debida.

En otras palabras, un grupo puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con un mayor nivel de impuestos a uno con menor nivel.

Por ello, la legislación de precios de transferencia centra su atención de forma especial sobre las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas, cuando una de las partes tiene domicilio fiscal en uno de los territorios conocidos como “paraísos fiscales”.

Por ello, los países más desarrollados, que forman parte de la OCDE, definieron un marco metodológico para determinar, a través de los precios de transferencia, los precios o márgenes de beneficio en operaciones realizadas entre compañías controladas (vinculadas económicamente), incluyendo las obtenidas en el extranjero, aplicando este sistema posteriormente otros países en el mundo.

La base de este marco metodológico es el llamado “Principio de Plena Competencia”, que en esencia busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes.

De esta manera, se busca anular el efecto de las llamadas “transacciones controladas”, que son aquellas realizadas entre empresas de un mismo grupo y que, por lo tanto, normalmente no tendrán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.

1.3. Precios de transferencia en El Salvador

Debido a la creciente expansión que ha registrado en los últimos años el flujo de mercancías entre los diferentes países del mundo, la demanda de bienes y servicios en mercados que antes no estaban abiertos al comercio internacional se ha incrementado, generando con ello la creación de grupos de empresas, las cuales se han expandido geográficamente en busca de dichos mercados o de ventajas competitivas que les permitan maximizar sus utilidades.

Dichas empresas multinacionales han tenido que trasladar, cada vez con mayor frecuencia, centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro, a través de sus empresas vinculadas, dando origen al intercambio de bienes y servicios entre las mismas, todo esto con el objeto de aprovechar las economías de escala y dividir las funciones entre dichas empresas de acuerdo con el mejor rendimiento de los recursos con que cuenta cada una de estas en sus respectivos países.

El intercambio de todos estos bienes y servicios entre empresas de un mismo grupo multinacional, ha dado origen a la problemática de determinar el precio óptimo de transferencia fijado entre las mismas.

Esto trae consigo, para las autoridades fiscales de cada país, la tarea de vigilar que dichas empresas paguen los impuestos en su jurisdicción fiscal, en una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado, ya que un precio de transferencia puede ser afectado por consideraciones de planeación corporativa, y de esta manera pudiera ser que no refleje las fuerzas reales de mercado.

Antes de que El Salvador tuviera sus primeros avances en precios de transferencia hubo propuestas de legislación de los precios de transferencia.

A nivel centroamericano se cuenta con:

a) Modelo de Ley sobre precios de transferencia elaborado el 21 de febrero de 2007, en la XI Reunión del Comité de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, celebrada en San José, Costa Rica.

b) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, para Centroamérica y República Dominicana.

Hasta que en el año 2009 El Congreso de El Salvador publicó sus reformas al Código Tributario a través del decreto No. 233 del 29 de diciembre del mismo año, que entre lo más relevante, introduce importantes adiciones al tema de precios de transferencia, de acuerdo a los siguientes artículos:

1.3.1. Valor de mercado, Facultad de Autoridad Fiscal y Operaciones.

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

Cuando los contribuyentes incumplan las obligaciones reguladas en el inciso anterior, la Administración Tributaria de conformidad con lo dispuesto en los artículos 199-A, 199-B, 199-C y 199-D de este Código, determinará el valor de dichas operaciones o transacciones, estableciendo el precio o monto de la contraprestación, considerando para esas operaciones los

precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

1.4. Historia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

No es posible estudiar la evolución de los precios de transferencia sin tener en cuenta a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Esta se creó en 1961, con el doble propósito de establecer políticas que permitan lograr un alto grado de crecimiento y empleo entre sus Estados miembros, además de contribuir al impulso del comercio mundial sobre una base no discriminatoria, ha establecido dentro de sus tareas el beneficio de contar con una normativa, emitiendo también convenios, recomendaciones e informes que influyen activamente en la materia.

En 1979, a través de su grupo de trabajo sobre las compañías multinacionales, emitió un primer reporte denominado “Informe del comité de asuntos fiscales de la OCDE sobre precios de transferencia y empresas multinacionales”. El contenido de este no tiene carácter obligatorio para los miembros, pero representa un conjunto de criterios que han sido aceptados por los Estados participantes.

Posteriormente, la OCDE publicó un segundo informe denominado “Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres asuntos fiscales”, y en julio de 1995, el Consejo de Ministros de esta divulgó el primer capítulo de las “Directrices sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y Administraciones Tributarias”

La última actualización oficial fue realizada en junio 2010. En la actualidad los países miembros desean que el documento se simplifique para una mejor comprensión lo cual podría derivar en la siguiente versión.

Al tratarse el tema del marco legal de precios de transferencia en el ámbito internacional, la referencia indica claramente los documentos emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los cuales sientan una base para las legislaciones específicas de diversos países, tanto en aquéllos que pertenecen a la OCDE, como en aquéllos que no.

El Foro conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia, emitió el 27 de junio de 2006, un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia, la cual comprende una documentación armonizada y parcialmente centralizada sobre precios de transferencia para las empresas asociadas de la Unión Europea.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. Conceptualización de precios de transferencia

2.1.1. Definición de precios de transferencia.

Precio pactado en transacciones realizadas entre compañías relacionadas mediante alguna vinculación que implique algún tipo de poder de decisión, en las que se transfieren bienes o servicios y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado partes independientes.

Los precios de transferencia pueden tener diferentes definiciones, desde el punto de vista económico, contable, empresarial y de la administración tributaria, etc.

Desde el punto de vista económico: son el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización.

Desde el punto de vista contable: la representación monetaria de un bien o servicio intercambiado entre divisiones, este precio será reportado como un ingreso en la división de quien lo suministre y un costo en la división que lo reciba.

Desde el punto de vista empresarial: son el precio que una compañía carga a otra compañía relacionada por la transferencia de bienes o servicios, de lo cual se deduce que en cualquier transacción entre compañías relacionadas existe un precio de transferencia

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria: los precios de transferencia y las normas que los rigen usualmente tienen por objeto evitar la manipulación de la base imponible de una jurisdicción fiscal, estableciendo reglas de precios de transferencia para ajustar estos precios y evitar verse privados de manera inequitativa, de impuestos a los que legal y justamente tienen derecho dado su soberanía fiscal.

La ubicación de dichas partes o entidades en diferentes jurisdicciones tributarias determina la necesidad de establecer la atribución de los rendimientos correspondientes a la transacción económica valuable a las partes asociadas, función que desempeña entre otros mecanismos la regulación tributaria de los precios de transferencia.

2.1.2. Conceptos generales.

Dentro del tema precios de transferencias existe una serie de conceptos que se utilizan con mayor frecuencia ya que para poder comprender todo lo relacionado a ese tema es necesario saber los conceptos de cada una de las partes importantes relacionadas con los mismos, a continuación, se mencionan unos de los más importantes:

Ajuste compensatorio: Es en el cual el contribuyente declara un precio de transferencia a efectos tributarios que, constituye un precio de plena competencia en el marco de una operación vinculada, aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado por las empresas asociadas.

Arm's length (Plena competencia): La empresa que realicen operaciones con partes relacionadas deben pactar precios por dichas operaciones, de manera similar a como lo hubieran hecho empresas no relacionadas en operaciones similares, bajo condiciones similares.

Análisis de comparabilidad: Comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Las operaciones vinculadas y no vinculadas son comparables si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología.

Base imponible: Es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje de impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado.

Bien o servicio de la misma especie: Todos aquellos bienes y servicios que reúnen una serie de características económicas comunes que los hacen ser de igual o similar naturaleza.

Carga fiscal: Tributo o gravamen que se impone a una persona o cosa.

Contribuyente: Son los sujeto pasivo sobre quien recae la obligación de abonar un impuesto conforme a la ley que lo reglamenta.

Elusión: Se produce cuando se evita el cumplimiento de las obligaciones, recurriendo a medio no prohibido.

Empresa multinacional: Empresa que desarrolla su actividad en varios estados nacionales simultáneamente.

Entidades comparables: Todos aquellos sujetos que realizan la misma actividad económica que el sujeto evaluado.

Evasión: Es la sustracción total o parcial al pago de un tributo por parte de quienes se encuentren jurídicamente obligado a realizarlo, mediante conducta fraudulenta tipificadas en la ley.

Holding: Sociedad tenedora o sociedad matriz.

Impuestos: Es un tributo que se paga a las administraciones públicas y al estado para soportar los gastos públicos.

Operaciones comparables: Operaciones que son de la misma especie de la operación analizada.

Paraíso fiscal: Son aquellos países y territorios que poseen un tratamiento diferenciado respecto de los impuestos de carácter directo a imputar, en relación a las rentas generadas por los sujetos domiciliados, caracterizándose por la escasa o nula tributación a que se someten estos últimos.

Partes vinculadas: Se entenderá por parte vinculada la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando la misma persona participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

Precio de mercado: Se entenderá por precio de mercado en las operaciones locales, el precio de venta que tengan los bienes o servicios, en negocios o establecimientos ubicados en el país no relacionados con el fiscalizado, que transfieran bienes o presten servicios de la misma especie.

Supuestos de vinculación: Se entiende como transacción vinculada aquella que se efectúa entre empresas cuando tienen alguna forma de relación entre ellas.

2.1.3. Finalidad de los precios de transferencia.

Los precios de transferencia tienen varias finalidades a nivel general:

- Permitir a cada país gravar los ingresos a los que legítimamente tiene derecho.
- Para la Administración Tributaria es controlar la evasión y la elusión.
- Desarrollar para las multinacionales herramientas de planeación fiscal que les permita hacer frente a la realidad de encontrarse bajo varias jurisdicciones fiscales.
- Asegurar la asignación óptima de los recursos de la empresa y, por otro lado, actuar como instrumento de control de la gestión o evaluación de los resultados económicos de cada miembro del grupo.

2.2. Aplicabilidad de los precios de transferencia por contribuyentes y la Auditores

Fiscales

Los regímenes y requerimientos de información para determinar los precios de transferencia suelen ser exhaustivos. De acuerdo a las Directrices de la OCDE, es necesario un compromiso de cooperar estrechamente entre los contribuyentes y el fisco. Por su parte, los contribuyentes deben hacer un esfuerzo para compilar y suministrar la información, mientras que las administraciones tributarias deben abstenerse de requerir información o flexibilizar las

peticiones de información, toda vez que el contribuyente no pueda acceder a la misma o deba incurrir en costos excesivos.

Los documentos comprobatorios deben ser los necesarios para justificar que se han valorado cada una de las transacciones llevadas a cabo por el contribuyente con sus partes relacionadas, de acuerdo a los lineamientos específicos de cada legislación interna, sean o no pactadas de acuerdo al principio de libre competencia o análogo establecido en la legislación. La documentación exigida en el marco de regímenes para el control de los precios de transferencia se puede considerar como estándar a nivel mundial, sobre todo en los países que siguen las Directrices de la OCDE. De acuerdo a las mismas.

La documentación que puede ser requerida, aunque no de manera restrictiva, es la siguiente:

1. La relativa a cada empresa asociada que participe en la operación vinculada sometida a revisión, tal como:
 - i) la descripción general de la empresa;
 - ii) la estructura organizativa del grupo empresarial;
 - iii) la articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional;
 - iv) el volumen de ventas y los resultados de la explotación en los años más próximos precedentes a la operación bajo análisis;
 - v) el nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas. Por ejemplo, el monto de ventas de activos inventariados, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de activos materiales, el uso y la transmisión de activos intangibles y los intereses de préstamos.
2. La información sobre fijación de precios, incluidas las estrategias comerciales y otras circunstancias especiales del caso;

3. Descripción de las circunstancias de las transacciones entre partes relacionadas y de las comparables;
4. Análisis de la situación general del contribuyente desde el punto de vista comercial o industrial. Así como la información relativa al entorno de la empresa y los cambios previstos, y la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso tecnológico y el mercado de divisas.
5. La información acerca de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos);
6. La información financiera;

2.2.1. Obligación de los contribuyentes.

Se establece la presentación de un informe de precios de transferencia. Este Informe recoge información relevante para el análisis de precios de transferencia, ya que pretende demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia por parte de una empresa.

Según el Código Tributario en su artículo 124-A 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.

La sanción al incumplimiento de este artículo está estipulada en el art. 244 literal l) del código tributario.

Los principales rubros incluidos en las declaraciones de precios de transferencia son:

- Operaciones de activo
- Operaciones de pasivo
- Operaciones de ingreso; y
- Operaciones de egreso.

Otra información que se requiere de los contribuyentes a través de una declaración jurada, tiene que ver con las operaciones internacionales distinguiendo entre aquellas realizadas con partes relacionadas y con no relacionadas.

Obligaciones de conservar informaciones y pruebas.

Según el Código Tributario en su artículo 147, literal e) establece que: 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:

e) 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.

La documentación comprobatoria contendrá los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente demuestre que las operaciones o transacciones con sujetos

relacionados han sido determinadas considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

Documentación del contribuyente:

- Identificación del contribuyente y de los distintos 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.
- Descripción de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con los sujetos relacionados.
- Análisis de comparabilidad detallado, describiendo además los ajustes realizados a los tipos de operación o empresas comparables seleccionadas, en caso de haberse efectuado.
- Metodología utilizada, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.
- Entre otras.

Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.

- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo.
- Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo.
- Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo.
- Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles, así como importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

- Descripción de la política del grupo en cuanto a las operaciones realizadas con los sujetos relacionados.
- Relación de los contratos de prestación de servicios entre las empresas del grupo.
- Memoria del grupo o informe anual equivalente.
- Entre otras.

Obligaciones de presentar o exhibir la información y de permitir el Control.

Según el Código Tributario en su artículo 126, literales a) y d) establece: Los sujetos pasivos están obligados:

Literal a): A presentar o exhibir a la Administración Tributaria, las declaraciones, balances, inventarios físicos valuados y los registrados contablemente con los ajustes correspondientes si los hubiere, informes, documentos, archivos y registros, comprobantes de crédito fiscal, facturas, comprobantes de origen de las mercaderías, listas de precios y demás informes relacionados con hechos generadores de los impuestos;

Literal d): En general, a dar las aclaraciones que le fueren solicitadas por aquella, como también presentar o exhibir a requerimiento de la Administración Tributaria dentro del plazo que para tal efecto le conceda, los libros o registros contables exigidos en este Código y a los que resulten obligados a llevar de conformidad a otras leyes especiales

Retención a sujetos de impuesto no domiciliados:

Según el Código Tributario en su artículo 158, inciso quinto y sexto establece que: 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 mismo artículo, 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.

Según el Código Tributario en su artículo 158-A establece que: Las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades irregulares o de hecho o unión de personas, domiciliados en el país, deberán retener el veinticinco por ciento (25%) como pago definitivo, cuando paguen o acrediten sumas a personas naturales o jurídicas, entidad o agrupamiento de personas o cualquier sujeto, que se hayan constituido, se encuentren domiciliados o residan en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, de acuerdo a este Código, o que se paguen o acrediten a través de personas, entidades o sujetos constituidos, domiciliados o residentes en los referidos países, estados o territorios y cuyo pago tenga incidencia tributaria en la República de El Salvador.

Se exceptúan de lo antes dispuesto, las sumas pagadas o acreditadas:

- a) Por adquisiciones o transferencias de bienes tangibles.
- b) Efectuadas a sujetos o entidades domiciliados en países centroamericanos que hayan suscrito, y ratificado el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.

- c) Efectuadas a sujetos o entidades domiciliados en países, estados o territorios que hayan suscrito, y ratificado y cumplan efectivamente Convenios de Intercambio de información y documentación de carácter tributario o Convenios para evitar la Doble Tributación del Impuesto sobre la Renta con la República de El Salvador.
- d) Rentas beneficiadas con las tasas de retención reducidas del artículo 158 de este Código.

Según la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su artículo 29-A establece que: No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida:

Numeral 6) inciso segundo En ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales

Numerales 12) y 13) 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) Los intereses, comisiones y cualquier otro pago proveniente 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.

2.2.2. Obligación del Auditor.

Según el Código Tributario en su artículo 135, literal f) establece que: Los Auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones: f) 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.

Según el Reglamento del Código Tributario en su artículo 68, literal i) establece que: el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, se integrará de la forma siguiente:

Literal i) 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.

Los formatos establecidos sugeridos por la Dirección General de Impuestos Internos a partir del 06 de mayo de 2011 para el dictamen e informe fiscal son:

Dictamen fiscal:

Según en el Código Tributario en su artículo 129 establece que: Para efectos de este Código, se entenderá por dictamen fiscal el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado

en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

A continuación, se presentan los lineamientos establecidos para la elaboración del dictamen fiscal según la dirección general de impuestos internos:

- con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales con opinión de cumplimiento.
- con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales con opinión de incumplimiento.

Informe fiscal:

Según el Código Tributario en su artículo 129 establece que se entenderá por informe fiscal: el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

- Con apartado sobre examen de operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales con resultados de cumplimiento.
- Cuando el contribuyente no tiene operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales y existe opinión de cumplimiento.
- Cuando el contribuyente tiene operaciones con sujetos relacionados y paraísos fiscales y existe opinión de incumplimiento.

FORMATO SUGERIDO DE DICTAMEN FISCAL CON OPINION DE CUMPLIMIENTO**(Párrafo de introducción)**

1. Hemos examinado...

(Párrafo del alcance)

2. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoria (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en ingles) y Norma de Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el consejo de vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria de El Salvador. Po consiguiente incluyo el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de (Nombre del Contribuyente), de las obligaciones antes indicadas. *Además, efectuaron aquellos otros procedimientos que consideramos necesario en las circunstancias, incluyendo la verificación de existencia (o la no existencia) de operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.* Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para emitir nuestra opinión. Nuestro examen proporciona una determinación o resolución legal sobre el cumplimiento de (Nombre del Contribuyente) con las obligaciones tributarias especificas en el primer párrafo de este dictamen.

(Párrafo de opinión)

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

**FORMATO SUGERIDO DE DICTAMEN FISCAL CON OPINION DE
INCUMPLIMIENTO**

(Párrafo explicativo de incumplimiento)

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

INCUMPLIMIENTOS SUSTANTIVOS:

- a) Ley de Impuesto Sobre la Renta

- I. Durante el ejercicio impositivo de 20_____ *se dedujo el impuesto de importación de mercancía a precios superiores de mercado en importaciones realizadas con su proveedor relacionado....(xx)....*
-de acuerdo a número ___ de procedimientos en informe fiscal y numero ___ de anexo de hallazgos que se adjuntan.*

4. En nuestra opinión, (Nombre del Contribuyente) cumplió en todos los aspectos importantes, con las obligaciones referidas en el primer párrafo, por el año terminado el ___ de __ 20__ excepto por los incumplimientos expresados en el párrafo precedente, correspondientes al ejercicio dictaminado.

FORMATO SUGERIDO DE INFORME FISCAL CON OPINION DE CUMPLIMIENTO

2.1 Como parte de nuestro examen....

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

2.2

2.3 Evaluamos la estructura organizativa, la relación de socios, accionistas, familiares y proveedores, *y realizamos los procedimientos necesarios*, solo una base de pruebas selectivas de la evidencia proporcionada por (Nombre del Contribuyente), para determinar la existencia de operaciones con sujetos relacionados sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorio con regímenes fiscales preferentes, constituidos o ubicados en países, estados o territorio con regímenes fiscales preferentes de baja o nula tributación o paraísos fiscales *comprobando* que existen operaciones de dicha naturaleza, *las cuales han sido informadas* a la administración tributaria en el plazo legal de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.

2.4 *Revisamos* sobre la base de pruebas selectivas, que los bienes y servicios adquiridos o utilizados por el contribuyente, así como los transados o prestados por este, estuvieran debidamente registrados en la contabilidad y hubieren sido recibidos, utilizados e presentados respectivamente. Además sobre precios transados por los bienes y servicios en las operaciones realizadas con los sujetos referidos en el párrafo 2.3 y su razonabilidad de acuerdo a precios de mercado según lo establecido en el Código Tributario; comprobando su apego a las disposiciones fiscales.

2.8 Revisamos sobre la base de pruebas selectivas los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias asociada, y afiliadas que se describen en la Nota__y __ a los estados financieros, adjunta al formulario carta de presentación del dictamen fiscal y las demás operaciones realizadas con los sujetos referidos en el párrafo 2.3 de este informe; comprobando su apego a las disposiciones fiscales

2.3. Partes vinculadas o partes relacionadas.

El concepto de operación vinculada o controlada o de operaciones entre vinculados económicos, es un elemento esencial a la hora de hablar de los precios de transferencia, no solo en cuanto constituye uno de los presupuestos de aplicación, junto con el principio de plena competencia o “arm’s length”, sino también “en cuanto encierra en sí la razón de la norma, constituida por la intención de neutralizar las transferencias de materia imponible entre empresas.”

La doctrina internacional define las operaciones entre sociedades vinculadas como “aquellas que, al amparo de relaciones comerciales o financieras cuyas condiciones difieren de las que pactarían sociedades independientes en situación de libre competencia, comportan traslaciones indirectas de beneficios de unas a otras. Dentro de ellas se entienden comprendidas compras o ventas a precios fijados más altos o más bajos, préstamos a un interés distinto al habitual en los mercados financieros e incluso sin interés, facturación por servicios ficticios, imputación de excesivos costes de dirección...”.

Para que dos empresas sean consideradas como relacionadas o vinculadas, debe existir influencia de una de ellas sobre la otra. Para determinar la existencia de partes vinculadas y/o relacionadas a efectos de precios de transferencia, las normas deben plantear los supuestos que definen el grado de vinculación.

Usualmente, una norma típica, plantea criterios de tipo jurídico definidos por la participación directa o indirecta en la dirección, el control o el capital accionario en otra empresa, y de tipo fácticos u operacionales, como por ejemplo: cuando existe goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compra-venta de bienes, servicios o derechos por parte de otra; cuando una empresa asume las pérdidas o gastos de la otra, etc.

Cada país puede normar o establecer criterios adicionales para delimitar el universo de contribuyentes o transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia.

País	Condición adicional para establecer partes vinculadas o relacionada
El Salvador	La parte relacionada debe poseer al menos el veinticinco por ciento (25%) del capital social. Distribuidores exclusivos, y compras a proveedores del exterior mayores al cincuenta por ciento (50%) de las compras totales.

Supuesto de Vinculación	El Salvador
Participación accionaria directa o indirecta	25% o mas
Proporción en transacciones (Ej. compras, ventas, etc.)	50% o mas

El criterio de vinculación se establece en base a un porcentaje máximo o mínimo del capital social. Colateralmente, esto ayuda a las administraciones tributarias a reducir el número de contribuyentes alcanzados por la normativa y ser más precisos en el control de las operaciones entre partes vinculadas.

2.3.1. Según las Normas Internacionales de Contabilidad.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 24, Informaciones a revelar sobre partes relacionadas) se definen parte relacionada cuando “una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de ejercer el control sobre la otra, o de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas.” Y transacción con partes relacionadas como “toda transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.”

Control: Es el poder para dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Influencia significativa: Es el poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la entidad, aunque sin llegar a tener el control de las mismas. Puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o mediante acuerdos.

Personal clave de la dirección: Son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo cualquier miembro (sea o no ejecutivo) del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente de la entidad.

Transacción entre partes vinculadas: Es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

2.3.2. Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En las Guías de las OCDE en su glosario definen operaciones vinculadas como: “operaciones entre dos empresas que están asociadas entre sí” y posteriormente señala como “los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas.”

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico establece en sus directrices los conceptos de Control, Dirección y Capital que se detallan a continuación:

El Concepto de control.

Uno de los criterios que permiten pensar en la vinculación entre empresas se deriva de los diferentes grados de control que puede existir entre ambas. Una empresa puede considerarse “como controlante cuando está en condiciones de determinar en forma continua en el tiempo la

voluntad y normas directivas de la controlada.” Sin embargo, existen diferentes modalidades de control, el cual podrá ser interno o externo, dependiendo de la situación de que se trate.

Control interno, se hace referencia al control interno, el cual puede ser directo o indirecto, cuando el dominio se ejerce casi desde “adentro” de la misma empresa respecto de otra, este puede tratarse bien por el derecho de emitir votos constitutivos de mayoría mínima decisoria o por tratarse de un accionista con la mayoría en virtud de su participación accionaria.

Control externo, el control externo igualmente, se dará en los casos donde se constituye una influencia dominante en virtud de una relación contractual, que permite de parte de una sociedad ejercer un control en las decisiones de los órganos de administración de otra sociedad. El ejercicio de influencia dominante de una sociedad sobre otra “consiste en imponerle pautas para el cumplimiento de su objeto social, sometiéndola a una dirección unificada”.

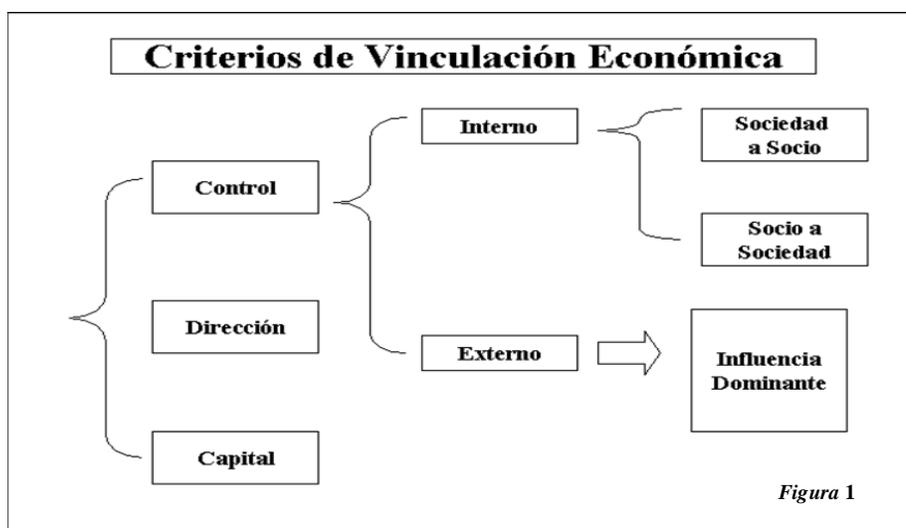
El Concepto de dirección.

Otro de los criterios señalados por el artículo 9º es el de dirección. Este puede tender a confundirse con el criterio de control, en virtud que también implica la posibilidad que una matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva si la hubiera, es decir que tenga capacidad para seleccionar y decidir sobre los órganos de decisión y por lo tanto influir sobre las decisiones de estos órganos.

El Concepto de capital.

Finalmente, el tercer criterio que señala el artículo 9º es el referente al capital. En virtud que la doctrina entiende capital como la “medida de valor de la totalidad de lo aportado por los

socios”, este criterio tendrá su desarrollo en el porcentaje determinado por la ley de aportes de capital a una empresa que realiza otras empresas u otra persona vinculada con esta.



En la *figura 1* se muestra el análisis específico de los criterios establecido por el artículo 9 del modelo convenio de la OCDE sobre empresas asociadas.

2.3.3. Según la legislación nacional.

El artículo 199-D del Código Tributario consagra todo lo relacionado con operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas respecto del régimen de precios de transferencia. Solo con fines metodológicos, se han agrupado los distintos literales enunciados en el artículo 199-D.

Vinculación en virtud del control. Serán las relaciones efectuadas entre una sociedad y sus socios, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, es decir en las que exista una estrecha relación en la posibilidad de toma de decisiones.

- 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; (art. 199-D inc. a), Código Tributario)

- 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-D inc. b), Código Tributario)
- 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; (art. 199-D inc. d), Código Tributario)

Vinculación entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo empresarial.

Las operaciones efectuadas entre una sociedad y otra perteneciente al mismo grupo de sociedades, socios de otra sociedad del mismo grupo; cónyuges, ascendientes o descendientes de dichos socios”

- 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; (art. 199-D inc. c), Código Tributario).

Vinculación en virtud del control de resultados. Aquellas donde el control sea ejercido por la participación directa o indirecta por una o varias personas en el resultado o utilidad.

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; (art. 199-D inc. e), Código Tributario)

Vinculación en virtud del ejercicio de influencia dominante. Se trata de una situación de relaciones económicas entre dos sociedades, una fuerte y otra débil, en cuya virtud la primera está en condiciones de imponer su voluntad a la segunda respecto de la administración de los negocios de ésta última.”

- Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero; (art. 199-D inc. f), Código Tributario)
- Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última; (art. 199-D inc. g), Código Tributario)

- 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%); (art. 199-D inc. h), Código Tributario)

Vinculación en las relaciones matriz – sucursales.

- Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero; y, (art. 199-D inc. i), Código Tributario)

Vinculación entre sociedad con una relación orgánica. Será el caso donde exista relación de control derivada de la estructura organizacional en la que se puede encontrar la sociedad respecto de otras personas jurídicas o naturales.

- 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. (art. 199-D inciso. j, Código Tributario).

2.3.3.1. Operaciones con paraísos fiscales.

El ámbito de aplicación de las obligaciones de precios de transferencia extiende más allá de las transacciones entre empresas vinculadas, para alcanzar a operaciones con terceros no vinculados en paraísos fiscales. (Art. 62-A, Código Tributario).

Según la guía de orientación general para facilitar el reconocimiento de países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales y el tratamiento tributario aplicable, establecida por la Dirección General de Impuestos Internos en su versión 2 del año 2014.

En el literal A numeral 1 establece las características para determinar si un país contiene régimen fiscal preferente, detallado a continuación:

A. Reconocimiento de países, Estados o Territorios con Régimen Fiscal Preferente, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

1. Países Estados o Territorios con Régimen Fiscal Preferente, de baja o nula tributación.

Para determinar si un país, estado o territorio contiene regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación con base en lo dispuesto en el romano I del artículo 62-A del Código Tributario, deberán considerarse los siguientes criterios de comparabilidad.

1. No existe impuesto sobre la renta, en este caso la tasa impositiva sería del (0%), y existiría nula tributación respecto de la tributación salvadoreña.
2. Existe Impuesto Sobre la Renta, en este caso los efectos de comparabilidad de la tasa impositiva del ochenta por ciento (80%), sería así:
 - a. En el caso de la tributación de la Renta Neta de las personas naturales, sucesiones y fideicomisos a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aplicará el (80%), sobre el promedio de dichas tasas, por lo que dicha comparabilidad no podrá ser menor del (16%).
 - b. Para el efecto de las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 41 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se aplicara el 80% sobre el promedio de dichas tasas, por lo que dicha comparabilidad no podrá ser menor al 22%.
 - c. Para el caso de las rentas sometidas a tasas sobre los ingresos, de conformidad a lo regulado en los Arts. 158 y 159 del Código Tributario, la comparabilidad será aplicando el 80% sobre cada tasa.

Con relación a los citados criterios, contenidos en el romano I del artículo 62-A del Código Tributario, se ha establecido una nómina de países que pueden calificarse de baja o nula tributación.

2.4. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

2.4.1 Principio de plena competencia.

El principio de plena competencia, establece que la utilidad o beneficio de una transacción entre partes vinculadas debe estar en el mismo rango que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes; para esto las entidades vinculadas deben poder demostrar que han llevado a cabo las operaciones entre ellas, en las mismas o análogas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, es decir a precios normales y conocidos de mercado.

De la definición del principio de plena competencia queda claro que su finalidad es lograr la paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes ya que pone a las empresas vinculadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales, evitando la creación de ventajas o desventajas fiscales que de otra manera distorsionarían la relativa posición competitiva de cualquier empresa.

Con el principio de plena competencia la OCDE señala como se busca facilitar “el crecimiento del comercio y de las inversiones al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas”.

En el artículo 9 del modelo de convenio tributario de la OCDE dispone que "(Cuando)... dos empresas (asociadas) 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".

El objeto del principio de plena competencia es tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada. Dado que el criterio de entidad independiente considera a los integrantes de un grupo multinacional como si fueran empresas independientes, la atención se centra en la índole de las operaciones que realizan entre sí y en si las condiciones en las que las realizan difieren de las que concurrirían en operaciones no vinculadas comparable.

2.4.2 Análisis de comparabilidad.

Por definición, una comparación implica examinar dos términos: la transacción controlada bajo revisión y las transacciones no controladas que son consideradas como potencialmente comparable. La búsqueda de comparables es sólo parte del Análisis de Comparabilidad, no debe confundirse la búsqueda de potenciales comparables con el Análisis mismo.

Dos transacciones son potencialmente comparables cuando las Actividades realizadas en su formación, los Activos utilizados y los Riesgos asumidos para llevarlas a cabo, son similares.

El análisis de comparabilidad contiene un aspecto "cualitativo": que hace a las condiciones esenciales del objeto a comparar; y otro "cuantitativo": que se refiere a las cantidades involucradas a comparar. Una de las características fundamentales en su aplicación en los precios de transferencia es que ambas deben cumplirse en forma simultánea.

Los principales criterios cuantitativos del análisis de comparabilidad son:

- Los que atañen al tamaño de las empresas en función de las ventas, los activos totales, los bienes de uso o la cantidad de empleados.
- Los que se refieren a los intangibles existentes en los activos totales, o a la proporción de gastos de investigación y desarrollo con relación a las ventas, a efectos de probar el grado de tecnología involucrada en las operaciones.
- Los que relacionan las ventas de exportación con las ventas totales.
- Criterios relacionados con inventarios de bienes de cambio en valores absolutos o relativos para la medición de los niveles de stocks, y sus riesgos inherentes

Respecto a los filtros cualitativos, son numerosas las diferencias que pueden encontrarse con relación al análisis de comparabilidad.

Siguiendo a las Directrices los cinco factores que determinan la comparabilidad son:

1. Las características de los productos o servicios
2. Análisis funcional
3. Términos (condiciones) contractuales
4. Circunstancias económicas
5. Estrategias de negocio.

2.4.2.1 Características de los productos o servicios.

Las características de los bienes, tales como particularidades físicas, aptitud de utilización, calidades, disponibilidad y volumen de provisión, son las que en general determinan los precios en el mercado abierto, y esto permite que sean útiles para la comparación de operaciones entre empresas controladas e independientes.

Cuando la transacción no involucre bienes materiales otras serán las particularidades a examinar:

1. Para prestaciones de servicios: la naturaleza y extensión de los mismos.
2. Para préstamos: las tasas utilizadas y los plazos.
3. Para la transferencia de bienes intangibles: tipo de retribución pactada para licencias, patentes y marcas.

El análisis de las propiedades de los bienes es un factor muy importante en la utilización del método CUP, en donde la exigencia en la comparabilidad de las características es la más precisa y cualquier diferencia material en los productos comparados puede tener un efecto sobre el precio y requerir un ajuste apropiado.

2.4.2.2 Análisis funcional.

En este factor debe analizarse la estructura y organización de la compañía y del grupo económico al que pertenece, como así también el entorno jurídico en el que la empresa cumple sus funciones. El análisis de comparabilidad de funciones, riesgos asumidos y activos utilizados, es un factor esencial cualquiera sea el método utilizado.

El análisis funcional de las propias operaciones del contribuyente bajo análisis, es el más sencillo de realizar por la disponibilidad, la fiabilidad y el grado de detalle de información con que se cuenta, pero esta situación se dificulta cuando hay diversidad de actividades involucradas y se trata de determinar cuál es la función económicamente más importante.

Este análisis es la base sobre la cual se sustenta la comparabilidad de una transacción sujeta a precios de transferencia. La OCDE ha planteado una metodología al respecto, que está orientada dentro de su concepción para la aplicación y análisis de los precios de transferencia. La

metodología aplicada para el análisis funcional en nuestro país son las directrices establecidas por la OCDE.

2.4.2.3 Términos (condiciones) contractuales.

Las Directrices afirman que, en las operaciones entre partes independientes, los términos contractuales pactados en mercados abiertos definen generalmente en forma explícita o implícita las responsabilidades, riesgos y beneficios reales de los negocios.

Las condiciones contractuales son aquellas que influyen en la asignación de riesgos entre las partes, en las condiciones de pago, en las condiciones de entrega, en los compromisos de volúmenes de compra previos, en las pautas de exclusividad etc. y por ello pocas veces son usadas como pilares de una búsqueda, porque la información sobre lo negociado por terceros independientes es en general confidencial y está relacionada con las estrategias particulares de cada empresa y de la decisión de cómo llevar a cabo su negocio. Aún en el caso de conocer las diferencias contractuales existentes, es difícil valorar y cuantificar de manera responsable, el impacto final de las mismas en los precios o en las rentabilidades.

En términos generales, lo que se busca en este punto es evaluar si las condiciones pactadas son concurrentes con la sustancia económica de la transacción y hasta qué punto los activos involucrados y los riesgos asumidos por operaciones entre empresas vinculadas son factibles en operaciones entre independientes (ya sea porque se detectan cláusulas abusivas o por la omisión de cláusulas que resultarían imprescindibles en el mercado abierto).

2.4.2.4 Circunstancias económicas.

Los precios sufren oscilaciones según las diferentes circunstancias que afectan a los mercados en que operan. Las circunstancias económicas que pueden resultar relevantes para

determinar la comparabilidad de los mercados incluyen la ubicación geográfica; tamaño de los mercados; grado de competencia en los mismos; las posiciones competitivas relativas de compradores y vendedores; la disponibilidad o riesgo por productos sustitutos o de servicios potencialmente disponibles; los niveles de oferta y demanda en el mercado como un todo y en regiones particulares si resultan relevantes; el poder de compra del consumidor; la naturaleza y magnitud de la regulación del mercado por el Estado; los costos de producción, incluyendo los costos de terrenos, mano de obra y capital; costos de transporte, nivel en el mercado, la fecha y época de las transacciones; y así sucesivamente.

2.4.2.5 Estrategias de negocios.

Las estrategias de las empresas influyen de manera importante en sus resultados ya que, por ejemplo, muchas veces se sacrifican rentabilidades actuales con el fin de obtener mayores utilidades futuras. Sin embargo, estas planificaciones y tácticas de negocios en general no son de dominio público y, si lo son, pueden resultar no totalmente confiables o no cuantificables.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Objetivos de la investigación

3.1.1 Objetivo general.

Contribuir con el desarrollo profesional de los alumnos que cursan y han cursado la cátedra Derecho Tributario I Y II, por medio de la elaboración de casos prácticos de la aplicación y cálculo de precios de transferencia, mejorando así su desempeño como profesionales en el campo laboral y a la misma vez apoyar al docente que imparte dicha cátedra para facilitar la

enseñanza y comprensión acerca del tema y su aplicación según lo establecido en el Código Tributario.

3.1.2 Objetivos específicos.

- Realizar un diagnóstico que permita conocer la situación actual en cuanto al conocimiento de los estudiantes que cursan las cátedras de Derecho Tributario en materia de aplicación y cálculo de precios de transferencia.
- Dar a conocer cada uno de los métodos utilizados para calcular los precios de transferencia aplicando lo establecido en el Código Tributario.
- Fortalecer el programa de las cátedras de Derecho Tributario que se desarrolla a lo largo del ciclo de estudio a través de la incorporación de los precios de transferencia como un tema a impartir.

3.2 Métodos de investigación

El método utilizado en la investigación es el método descriptivo; la investigación realizada con métodos descriptivos es denominada investigación descriptiva, y tiene como finalidad definir, clasificar, catalogar o caracterizar el objeto de estudio. Cuando tiene la finalidad de conseguir descripciones generales diremos que es de tipo nomotético, y cuando la finalidad es la descripción de objetos específicos diremos que es ideográfica. Los métodos descriptivos pueden ser cualitativos o cuantitativos. Los métodos cualitativos se basan en la utilización del lenguaje verbal y no recurren a la cuantificación. Los principales métodos de la investigación descriptiva son el observacional, el de encuestas y los estudios de caso.

En el procesamiento de la información se clasificó la información por cada pregunta expuesta a los encuestados, posteriormente se tabularon, empleando tablas y gráficos de pastel los cuales indican los resultados obtenidos expresados en valores absolutos y porcentuales.

3.3 Tipo de investigación

Para desarrollar este tipo de estudio se utilizó la investigación primaria o de campo y la investigación secundaria o bibliográfica.

Es decir, midió, evaluó y recolectó datos sobre diversos conceptos (variables), aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar.

En este tipo de investigación se recopiló información, y se evaluaron diversos aspectos y componentes para la aplicación de técnicas y herramientas necesarias para llegar a definir un objetivo para que los estudiantes que cursan las cátedras de Derecho Tributario puedan tener conocimiento sobre la aplicación y cálculo de los precios de transferencia bajo diversos métodos.

3.4 Fuentes de información

3.4.1 Investigación primaria.

La investigación de campo consistió en obtener toda aquella información que permite hacer un diagnóstico de las situaciones siguientes: la falta de conocimiento y desarrollo dentro de los salones de clase sobre la importancia de la aplicación y cálculo de los precios de transferencia como parte de la formación profesional de los estudiantes aspirantes a convertirse en futuros contadores y auditores de nuestro país. Dicha investigación fue realizada por medio de una encuesta.

3.4.2 Investigación secundaria.

Esta Investigación comprendió la recopilación de todos aquellos elementos teóricos básicos acerca de la aplicación y cálculo de los precios de transferencia.

Para ello se utilizaron libros, documentos que proporcionaron información útil y actualizada del tema en estudio, así mismo se realizó consulta de tesis, leyes tributarias, tratados internacionales, normas y otros documentos relacionados con el tema en investigación, con el fin de ampliar nuestra búsqueda.

3.5 Técnicas e instrumentos de investigación

3.5.1 Encuesta.

Una encuesta es un procedimiento dentro de los diseños de una investigación descriptiva en el que el investigador busca recopilar datos por medio de un cuestionario previamente diseñado, sin modificar el entorno ni el fenómeno donde se recoge la información ya sea para entregarlo en forma de tríptico, gráfica o tabla. Los datos se obtienen realizando un conjunto de preguntas normalizadas dirigidas a una muestra representativa o al conjunto total de la población estadística en estudio, integrada a menudo por personas, empresas o antes institucionales, con el fin de conocer estados de opinión, ideas, características o hechos específicos.

Esta técnica permitió obtener información sobre los conocimientos de los precios de transferencia a través de la interrogación escrita a los profesionales y estudiantes.

3.5.2 Entrevista.

Una entrevista es un diálogo entablado entre dos o más personas: el entrevistador o entrevistadores que interrogan y el o los entrevistados que contestan. La palabra entrevista deriva

del latín y significa "Los que van entre sí". Se trata de una técnica o instrumento empleado para diversos motivos, investigación, medicina, selección de personal. Una entrevista no es casual sino es un diálogo interesado, con un acuerdo previo y unos intereses y expectativas por ambas partes.

También la entrevista puede significar mucho para otras personas, ya que les pueden servir para conocer a figuras de cierta relevancia o prestigio social. El Diccionario de la lengua española define la palabra «entrevistar» como: la conversación que tiene como finalidad la obtención de información.

Consistió en obtener respuestas verbales sobre las interrogantes que se plantearon sobre el presente estudio. Esta técnica facilitó explicar el propósito del estudio y especificar claramente la información que se necesitó del entrevistado con el objetivo de asegurar una mejor respuesta. La entrevista fue no estructurada.

3.5.3 Bibliografía.

La bibliografía es la descripción y el conocimiento de libros. Se trata de la ciencia encargada del estudio de referencia de los textos. La bibliografía incluye, por lo tanto, el catálogo de los escritos que pertenecen a una materia determinada. Se utilizaron libros, revistas, periódicos, leyes, y páginas Web.

3.6 Determinación del universo y muestra

3.6.1 Universo.

La población involucrada en nuestra investigación fue de 184, datos que han sido proporcionados por el departamento de Ciencias Económicas de nuestra Facultad, el dato se

tomó de ellos dado que nuestra propuesta de Manual de Desarrollo de Casos Prácticos sobre la Aplicación y Cálculo de los Precios de Transferencia va encaminado a proporcionar un apoyo a las cátedras de Derecho Tributario con el fin de ampliar el conocimiento en los estudiantes acerca de este tema.

3.6.2 Muestra.

Para la determinación de la muestra de las variables se utilizó la fórmula siguiente:

$$n = \frac{N\sigma^2 Z_\alpha^2}{e^2(N-1) + \sigma^2 Z_\alpha^2}$$

Dónde: n = Tamaño de la muestra.

N = Tamaño de la población.

σ = Desviación estándar de la población.

Z_α = Nivel de confianza.

e = Error muestral deseado.

Determinando el tamaño de la muestra tenemos:

$$N = 184$$

$$\sigma = 0.5$$

$$Z_\alpha = 1.96$$

$$e = 0.05$$

$$n = \frac{(184)(0.5)^2(1.96)^2}{(0.05)^2(184-1) + (0.5)^2(1.96)^2}$$

$$n = 124.63 \approx 125$$

3.7 Procedimiento para recolección de datos

Los responsables de la recolección de datos, han sido los miembros del equipo de investigación, utilizando los siguientes procedimientos:

- a) Se solicitó cita con los diferentes catedráticos responsables de impartir las cátedras de Derecho Tributario y Sistemas Contables Computarizados.
- b) Se ordenaron los cuestionarios.
- c) Se tabularon los datos obtenidos.
- d) Se analizaron e interpretaron los resultados
- e) Se graficaron los resultados.

Luego de recopilar toda la información necesaria se utilizó el modelo estadístico porcentual, el cual consiste en presentar la frecuencia absoluta, como también la frecuencia relativa, a través de porcentaje, tomando como base la muestra.

3.8 Tabulación, análisis e interpretación de los resultados

3.8.1 Tabulación de los resultados.

Los datos recopilados por medio de las encuestas se plasmaron en cuadros de tabulación por unidad de análisis de la información.

3.8.2 Análisis e interpretación de los resultados.

Toda investigación para que se a veraz y objetiva requiere de la aplicación de técnicas e instrumentos, para este diagnóstico se utilizó la encuesta.

La información obtenida a través de las encuestas fue procesada en hojas electrónicas de Excel, que se utilizaron para los diferentes datos recolectados en tablas de análisis, agrupando las respuestas en cantidades y porcentajes, a partir de las cuales se elaboraron gráficas de tipo pastel de tal forma que se facilite el análisis e interpretación de la información.

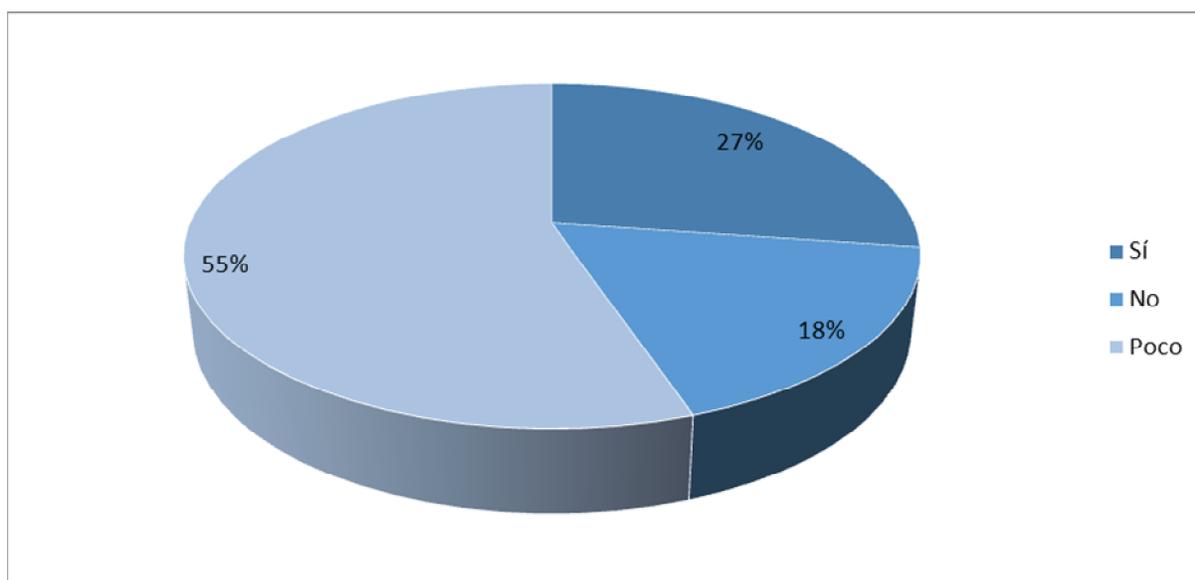
Se tabuló y cuantificó los resultados obtenidos a través de la encuesta realizada y ha sido plasmada en una gráfica circular o de pastel que refleja en números porcentuales las respuestas proporcionadas por la población estudiantil.

A demás se analizó e interpretó dichos resultados a través de una explicación simple sobre los datos plasmados en los gráficos que se elaboraron, tratando de facilitar la comprensión de los e interpretación de los mismos a los futuros lectores.

1. ¿Tiene conocimiento general de que son los precios de transferencia?

Objetivo: Determinar si lo alumnos tienen conocimientos generales sobre los precios de transferencia.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Repuestas
27.2%	34	Sí
17.6%	22	No
55.2%	69	Poco

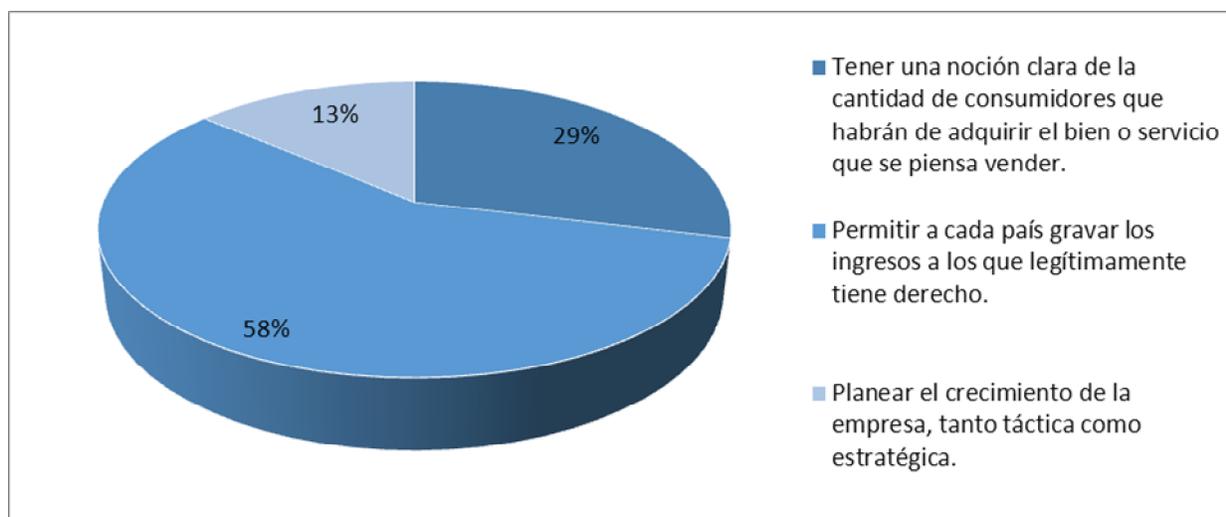


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado por medio de las encuestas realizadas al alumnado se determinó que solo un 27% conoce a ciencia cierta lo que son precios de transferencia, mientras que un 55% necesita fortalecer sus conocimientos y el 18% restante manifestó no tener conocimiento acerca del tema. Por lo cual consideramos necesario implementar en el plan de estudio lo relacionado a precios de transferencia.

2. ¿Cuál considera que es la finalidad de los precios de transferencia?

Objetivo: Determinar qué porcentaje del alumnado conoce la finalidad de los precios de transferencia.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Respuestas
28.8%	36	Tener una noción clara de la cantidad de consumidores que habrán de adquirir el bien o servicio que se piensa vender.
57.6%	72	Permitir a cada país gravar los ingresos a los que legítimamente tiene derecho.
13.6%	17	Planear el crecimiento de la empresa, tanto táctica como estratégica.

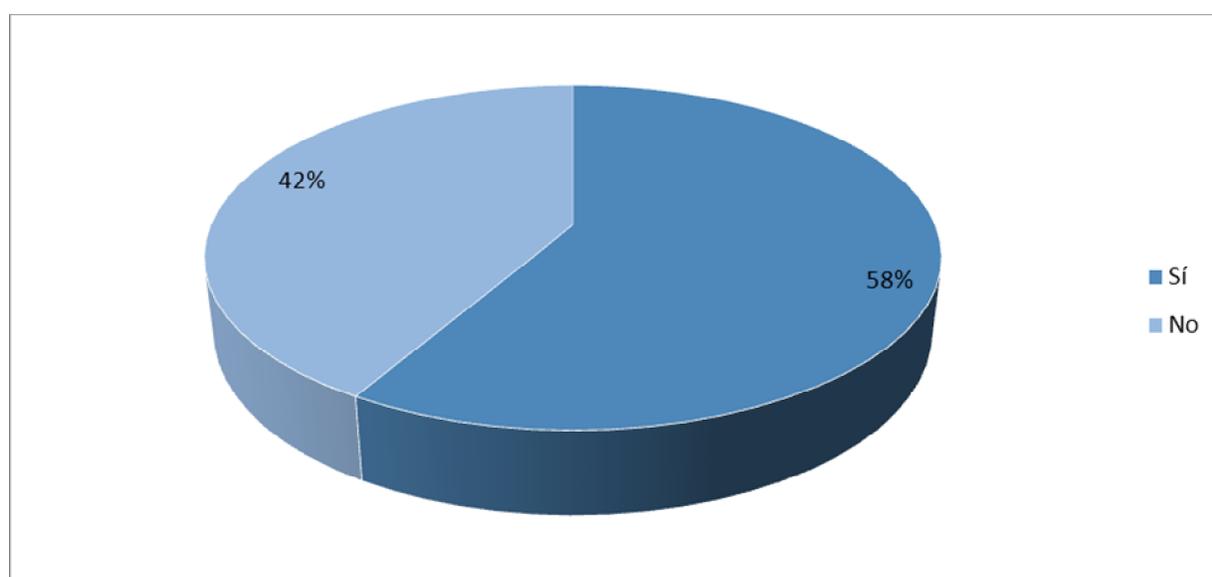


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado por medio de la encuesta determinamos que solamente el 58% de los encuestados tienen clara la finalidad de los precios de transferencia, mientras que el 42% tiene dudas de cuál sería su finalidad. Por tal motivo es necesario hacer énfasis en el tema para así poder mejorar el conocimiento del estudiantado.

3. ¿Considera que la figura de precios de transferencia está legislado en El Salvador por una ley especial/específica?

Objetivo: Determinar si los encuestados conocen de la legislación nacional.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Repuestas
58.4%	73	Sí
41.6%	52	No

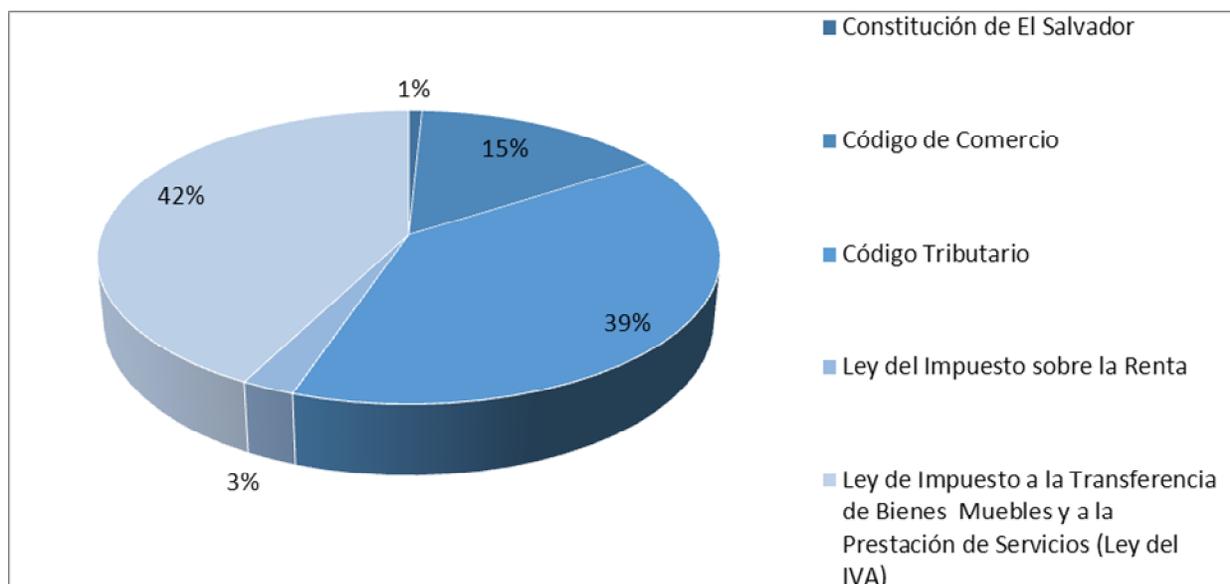


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado por medio de la encuesta se determinó que solo un 42% de los encuestados conoce que en El Salvador no existe una Ley específica para la aplicación de precios de transferencia, mientras que un 58% estableció que si existe. Por lo que nosotros concluimos que existe poca información del tema ya que en El Salvador no existe una ley específica para la aplicación de precios de transferencia, ellos están regidos por convenios internacionales y estos han llevado a que en nuestro país existan reformas en el Código Tributario para la aplicación de dichos precios.

4. ¿Cuál es la normativa legal utilizada para la aplicación de los precios de transferencia?

Objetivo: Determinar si los alumnos tienen conocimiento de la legislación nacional.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Repuestas
0.8%	1	Constitución de El Salvador
15.2%	19	Código de Comercio
39.2%	49	Código Tributario
2.4%	3	Ley del Impuesto sobre la Renta
42.4%	53	Ley de IVA

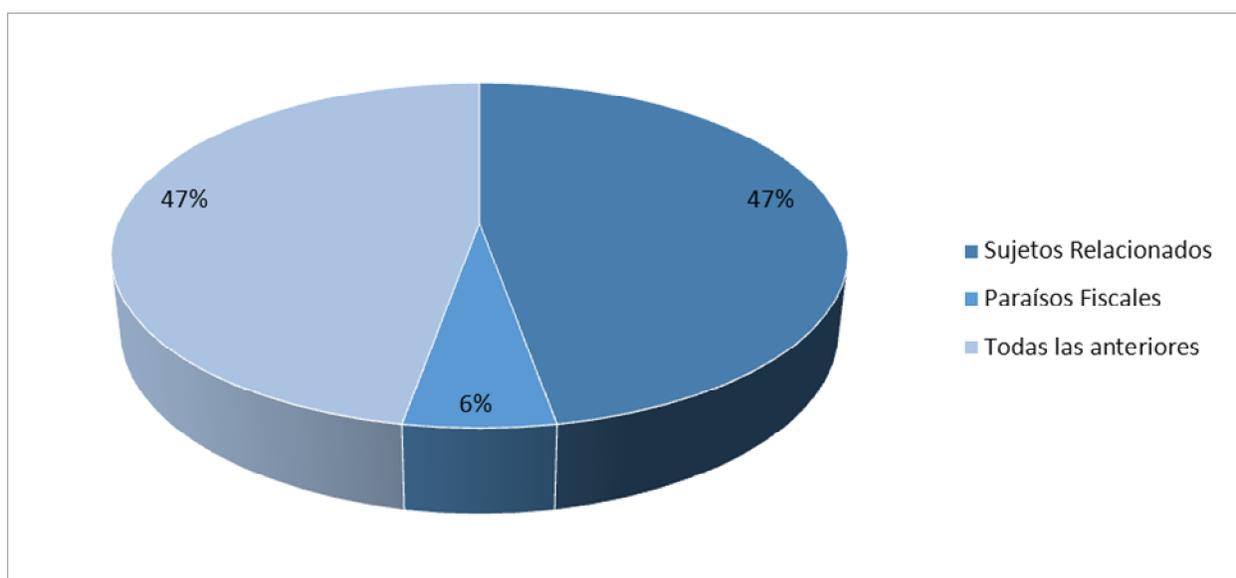


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado por medio de las encuestas pasadas al alumnado se determinó que la mayoría de ellos no conoce cuál es la normativa legal aplicable en nuestro país para precios de transferencia, ya que solo un 39% respondió que es el Código Tributario. Por lo tanto, se hace énfasis en dar a conocer al alumnado lo relacionado a precios de transferencia.

5. ¿A qué tipo de relación considera que debe aplicarse los precios de transferencia?

Objetivo: Identificar si los alumnos reconocen los sujetos que son obligados a la aplicación de los precios de transferencia.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Respuestas
47.2%	59	Sujetos relacionados
5.6%	7	Paraísos fiscales
47.2%	59	Todas las anteriores

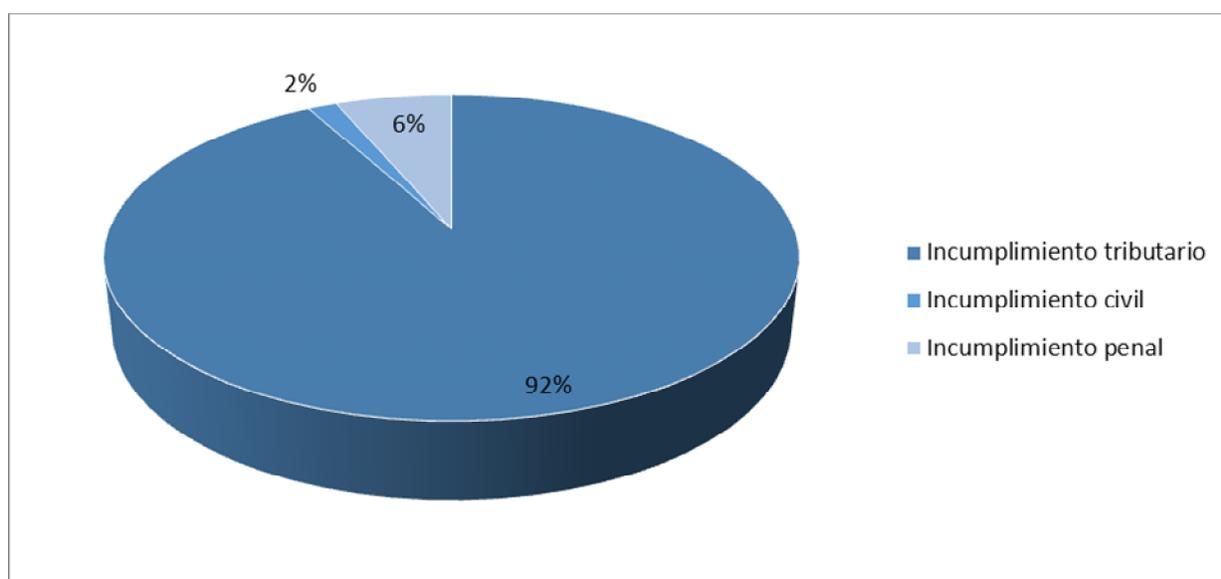


Análisis e interpretación: según el estudio realizado por medio de encuestas al alumnado se determinó que un 47% considera que la aplicación de los precios de transferencia es solo aplicable a los sujetos relacionados, un 6% a los paraísos fiscales y un 47% que es aplicable en ambos casos. Concluyendo que existe un desconocimiento de la aplicabilidad de la norma que se le debe dar a los sujetos en paraísos fiscales.

6. ¿Qué tipo de incumplimientos tendría el sujeto obligado a la determinación de los precios de transferencia?

Objetivo: Verificar el efectivo reconocimiento del incumplimiento.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Repuestas
92.0%	115	Incumplimiento tributario
1.6%	2	Incumplimiento civil
6.4%	8	Incumplimiento penal

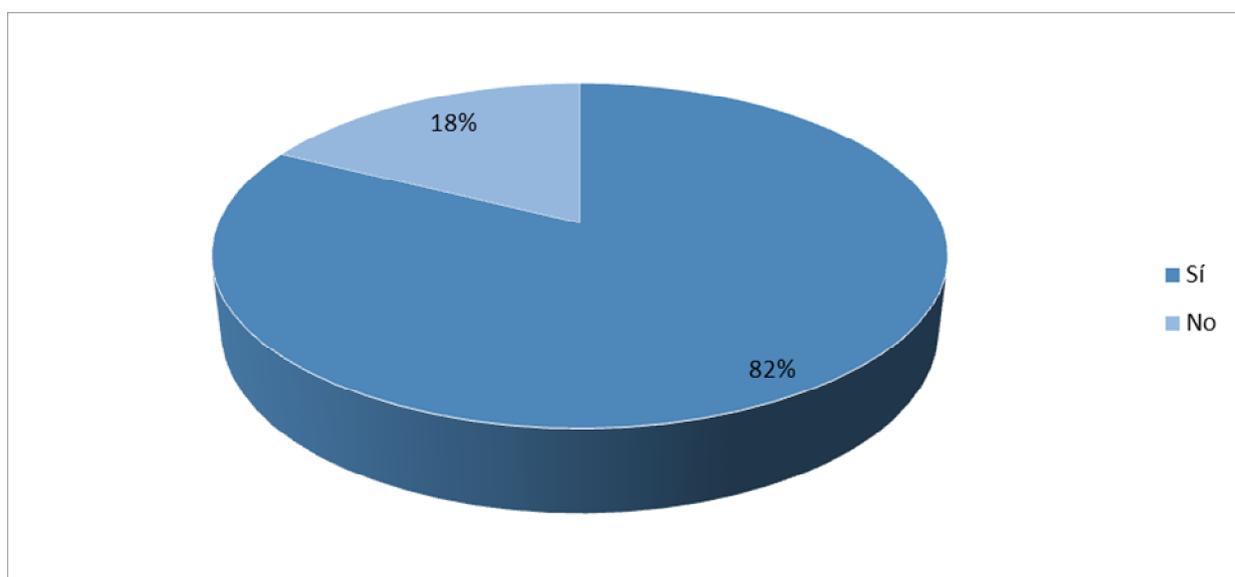


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado por medio de las encuestas realizadas al alumnado de esta facultad se determinó que el 92% de los encuestados conoce que el incumplimiento que tendría el sujeto obligado a la determinación de los precios de transferencia es de tipo tributario. Por lo cual se concluye que en este punto la mayoría de los encuestados cuenta con la habilidad de reconocer el tipo de incumplimiento.

7. ¿Tiene incidencia la no aplicación de los precios de transferencia en la contabilidad?

Objetivo: Establecer el conocimiento teórico sobre los precios de transferencia y su incidencia en la contabilidad.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Respuestas
82.4%	103	Sí
17.6%	22	No

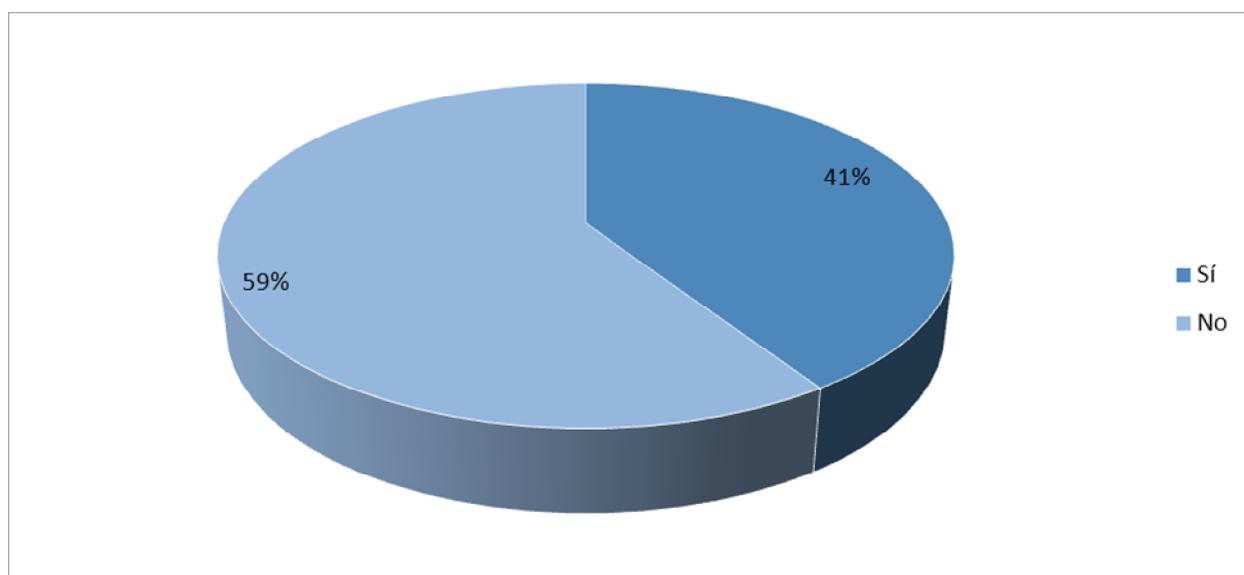


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado al alumnado por medio de encuestas se determinó que el 82% de los encuestados considera que, si hay incidencia en la contabilidad la no aplicación de los precios de transferencia, mientras que el restante 18% considera que no existe ninguna incidencia la no aplicación de los precios de transferencia en la contabilidad. Concluimos que es necesario explicarle a ese 18% que respondió que no que si existe una incidencia en la contabilidad ya que ahí existiría una escasa o nula tributación al momento de realizar transacciones de bienes y servicios.

8. ¿Tiene conocimiento acerca de los métodos para establecer los precios de mercado?

Objetivo: Determinar si los encuestados conocen los métodos para establecer los precios de mercado.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Repuestas
40.8%	51	Sí
59.2%	74	No

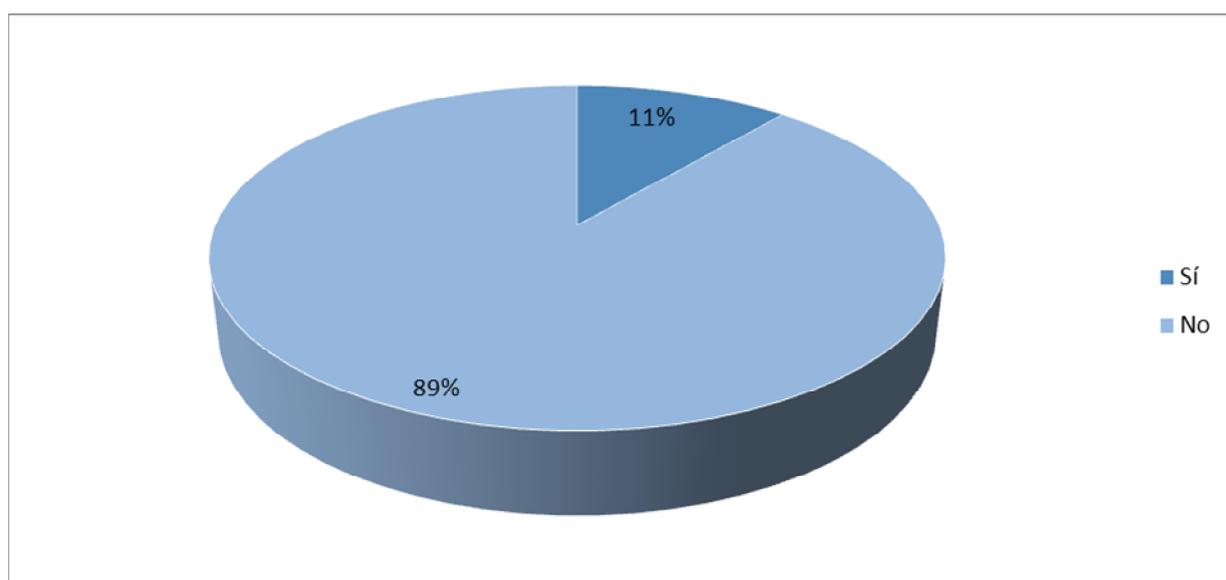


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado al alumnado por medio de encuestas se determinó que solo un 42% conoce los métodos utilizados para establecer los precios de mercado, mientras que un 58% desconoce los métodos implementados para establecer los precios. Lo que indica que la mayoría de los alumnos encuestados desconoce los métodos utilizados para establecer los precios de mercado, siendo esto de mucha preocupación, ya que es un tema muy importante y los alumnos desconocen estos métodos.

9. ¿Considera que cuentan con el suficiente conocimiento teórico para el desarrollo de un estudio en materia de precios de transferencia?

Objetivo: Conocer si los encuestados se consideran con el suficiente conocimiento para el desarrollo del estudio de precios de transferencia.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Respuestas
11.2%	14	Sí
88.8%	111	No

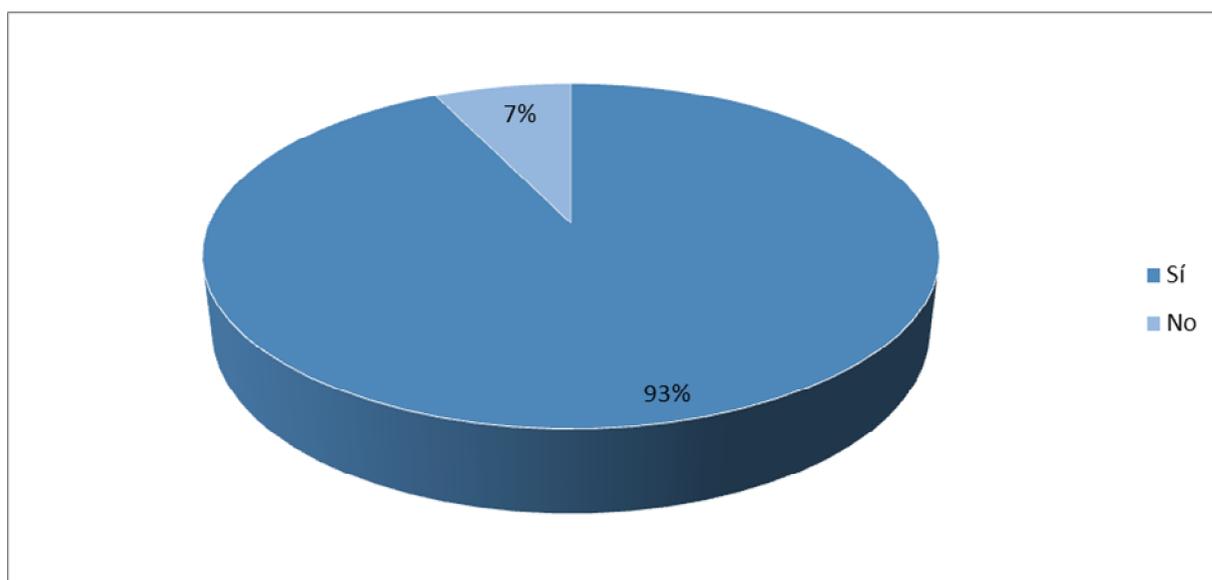


Análisis e interpretación: Según el estudio realizado al alumnado por medio de encuestas se determinó que un 89% siendo esta la mayoría de los encuestados estipulo que no se cuenta con suficiente conocimiento teórico para el desarrollo de un estudio en materia de precios de transferencia, mientras que un 11% contesto que si se cuenta con conocimiento teórico. Con estos resultados podemos concluir que es necesario fortalecer el conocimiento de los encuestados para que exista en nuestra facultad suficiente material para el conocimiento teórico del alumnado.

10. ¿Considera que es necesario la elaboración de un manual/guía del desarrollo de casos prácticos de precios de transferencia?

Objetivo: Determinar si los alumnos están consiente de la importancia que exista un documento que los apoye en el desarrollo del estudio de precios de transferencia.

Frecuencia relativa	Frecuencia absoluta	Repuestas
92.8%	116	Sí
7.2%	9	No



Análisis e interpretación: Según el estudio realizado al alumnado por medio de las encuestas realizadas se determinó que el 93% de la población considera que si es necesario la elaboración de una guía que especifique el desarrollo de casos prácticos de precios de transferencia, mientras que el 7% respondió que no es necesario la elaboración de una guía. Por medio de estos resultados podemos concluir que ese 7% que considera que no es necesaria la elaboración de la guía es una parte del alumnado que no tiene conocimiento teórico de precios de transferencia y la elaboración de la guía.

CAPÍTULO IV: DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.1 Implementación del modelo

En los capítulos anteriores se analizaron algunos aspectos conceptuales básicos para encarar el control y determinación de los precios de transferencia pactados por empresas asociadas.

De acuerdo al capítulo I de las directrices 2010 en sus apartados del 1.1 al 1.5 nos introduce en el principio de arm's length, la indicación de las Directrices respecto a que la constatación de dicho principio debe efectuarse analizando las condiciones comerciales o financieras de las empresas asociadas.

Según estos apartados, las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas pueden adoptar muchas formas.

Estas incluyen la participación en operaciones vinculadas a un precio de transferencia convenido y/o bajo ciertos términos y condiciones que se traducen en aportación de beneficios a otros miembros del grupo multinacional a título gratuito. Las relaciones comerciales y financieras pueden incidir no sólo en una operación vinculada respecto de la que se cuestiona un precio de transferencia específico, sino también en las características esenciales de una empresa.

Para realizar un análisis de precios de transferencia no basta con analizar las operaciones realizadas entre empresas vinculadas. Hay que profundizar en todas las relaciones que puedan darse entre las empresas del grupo.

Por ejemplo, puede ocurrir el caso de un préstamo otorgado por una empresa controlante a su filial, cuyas condiciones básicas (plazos y pago de intereses puedan parecer de mercado).

No obstante, si se llegara a concluir que ningún tercero independiente hubiese prestado dinero a la filial analizada, considerando su situación financiero-económica, aquel préstamo deberá ser recalificado como aporte de capital y los intereses pagados como dividendos.

4.1.1 Descripción de los métodos.

La justificación de los precios de transferencia surge de la comparación de los precios acordados en condiciones de mercado abierto entre empresas independientes, con aquellos establecidos entre empresas vinculadas, dicha condición de comparabilidad se encuentra subordinada a un previo análisis funcional que permita probar que las actividades que llevan a cabo las operaciones comparadas son semejantes, en virtud de las tareas desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las empresas.

Al respecto, dos empresas resultan comparables cuando las tareas realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos son similares.

Igualmente, los mercados donde se desempeñan esas empresas deberán ser comparables, en cuanto a las condiciones de los mismos (esto dependerá entre otras razones del nivel de consumo, el volumen de operaciones, el nivel de distribución, el grado de desarrollo, etc.) y al momento que se haya tenido en cuenta para la comparación (se admite que se utilicen diferentes años en la comparación siempre y cuando no existan situaciones especiales que afecten los períodos de tiempo utilizados).

Es razonable pensar que la identidad absoluta rara vez se verifique en la realidad (dos empresas idénticas o dos productos completamente iguales), pero si las condiciones son suficientemente similares, la comparación será posible en la medida que tales diferencias, o sus efectos en el análisis, pueden salvarse mediante ajustes o correcciones.

La misión de los expertos en esta materia, consiste en la búsqueda de rangos de precios de transferencias aceptables y conformes con el criterio de plena competencia, más que de la promesa de hallar un único precio exacto, genuino y válido.

Para lograr tal objetivo, se cuenta con los métodos definidos en la Directrices de la OCDE, los cuales han sido adoptados por la mayoría de los países que establecieron legislación específica para el control de los precios de transferencia, ya sea de forma pura o con algunas correcciones.

La comparación se realiza en distintos niveles:

- En la propia transacción (características de los productos y/o servicios, activos y riesgos asumidos en la operación).
- En las características de la explotación (análisis funcional).
- En las cláusulas contractuales.
- En los mercados en los cuales se realizan las transacciones (circunstancias económicas).
- En las estrategias comerciales seguidas por las empresas.

Las Directrices denominan a estas cuestiones como factores determinantes de la Comparabilidad. Siguiendo este orden de ideas, podemos tomar como legítima la definición del sociólogo Ezequiel Ander-Egg, quien define el concepto de método como el camino a seguir mediante una serie de operaciones, reglas y procedimientos fijados de antemano de manera voluntaria y reflexiva, para alcanzar un determinado fin que puede ser material o conceptual.

Dichos métodos son clasificados en métodos basados en la transacción (o tradicionales) y métodos basados en el beneficio (o no tradicionales).

Los métodos propuestos basados en la transacción son:

- El método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes (comparable uncontrolled price method, CUP).

- El método del precio de reventa (resale price method, RPM).
- El método del coste o costo incrementado (cost plus method, CPM).

Los métodos propuestos basados en la determinación del beneficio (de la transacción) son:

- El método del reparto del beneficio de la transacción (transaction profit splits method, TPSM).
- El método del margen neto de la transacción (transactional net margin method, TNMM).

No existe un método único aplicable a todas las situaciones posibles, y el uso de cualquier método específico no debe de ser desaprobado “per se”, a menos que se considere que exista otro que resulte más “apropiado” para satisfacer el principio de arm’s length, prefiriendo siempre aquel en que exista un mayor grado de similitud y una relación más directa a la transacción.

Asimismo, cuando el concepto de precios de transferencia involucre en su búsqueda para la comparación “el valor de aquellas transacciones que hubieran sido pactadas entre partes que el precio debe establecerse sobre la base de datos e información que estén ya disponibles independientes a precios conocidos”, implica que la información debe ser asequible.

Es decir o resulten accesibles al momento de la operación (“confiable de acuerdo con la información disponible”), y esta disponibilidad de información necesaria para cualquier análisis, condicionará en gran medida la elección del método en función del grado de eficacia que se espera obtener de cada uno.

En resumen, podríamos decir que la información hace al método. Realizar lo contrario, es decir, seleccionar un Método y luego buscar la información para aplicarlo, sería forzar el análisis de comparabilidad y restarle certeza al resultado.

Es importante resaltar que tanto los métodos tradicionales como los basados en el beneficio (no tradicionales) son válidos para el análisis de los precios de transferencia.

Según lo enunciado en el apartado 2.3 de las Directrices 2010: Si tanto un método tradicional como uno basado en utilidades de la transacción puede ser aplicable en forma confiable, el método tradicional tendrá preferencia para el análisis. Por otra parte si tanto el CUP como otro método tradicional pueden aplicarse en forma segura, el primero debería tener preferencia para el análisis.

La realidad indica que si la información relevada nos posibilita realizar la comparación a nivel de la transacción con un alto nivel de confianza, más sencillo será realizar una comparación directa, y muy probablemente permitirá la implementación de un método tradicional.

4.2 Métodos Tradicionales

Tal como se afirmó anteriormente, la OCDE reconoce como ceñidos al principio de independencia arm's length a los métodos denominados tradicionales, considerados los métodos más directos para establecer las condiciones de mercado en las relaciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas. A continuación se expondrán las principales características de los métodos tradicionales.

Al respecto, cabe primero adelantar que mientras en el caso del Método CUP la comparabilidad se apoya en el precio de los productos, en los Métodos RPM y CPM cobra mayor importancia la similitud de las funciones que desarrollan la transacción.

4.2.1 Método del Precio Comparable no Controlado.

El Precio comparable no controlado (CUP) es por definición el método que 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, en circunstancias similares. Mediante este método, se

logra establecer una comparación entre las operaciones de las compañías vinculadas “tanto al precio en un mercado libre para las mismas o análogas mercancías, como al precio igual o similar establecido entre personas independientes.

Precio de Referencia ó CUP = Precio que se hubiera pactado entre partes independientes en transacciones comparables.

Para la idónea aplicación de este método, se deben cumplir dos premisas:

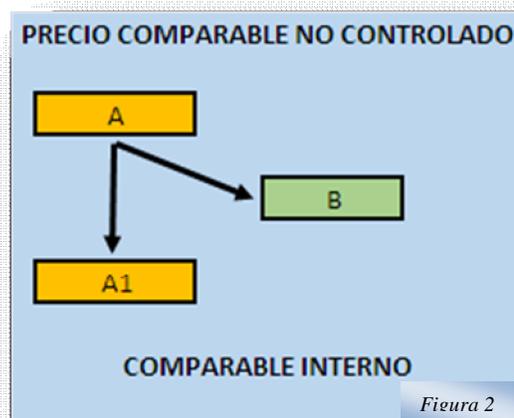
- Que ninguna de las diferencias entre las transacciones o entre las empresas comparadas puedan afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto;
- Que de existir dichas diferencias, se puedan realizar ajustes razonables y confiables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

Dos operaciones serán 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.

La OCDE en sus directrices establece que este método consiste “en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables este método “consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables” y de conformidad con la práctica generalizada de precios de transferencia, se puede aplicar desde dos ópticas:

- En primer lugar, tenemos el comparable interno el cual se puede utilizar al comparar “el precio cargado por las transferencias de bienes o servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no relacionada bajo circunstancias similares como se muestra en la figura 2”.

Ejemplo de un comparable interno según Jimmy Cruz Camacho en su libro Precios de Transferencia - Un caso de Estudio. Pág.9:



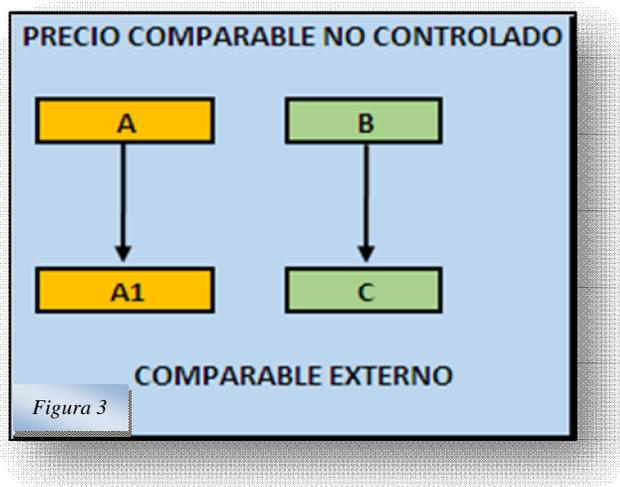
Ejemplo: “A” es una compañía colombiana que cultiva y exporta producto “X” a:

- Su empresa vinculada en EE.UU. A1.
- Una compañía independiente, B, también en EE.UU.

En virtud de lo anterior, el producto “X” que es vendido por “A” a su parte vinculada “A1”, tiene un comparable interno en “B”. (Ver figura 2)

- La segunda forma de aplicación, es utilizando el comparable externo, que puede ser mediante la comparación del precio pactado entre dos o más empresas relacionadas en el intercambio de un producto, con un precio público competitivo como se muestra en la figura número 3.

Ejemplo de un Comparable Externo según Jimy Cruz Camacho. Precios de Transferencia - Un caso de Estudio. Pág.10.:



Ejemplo: “A” es una compañía salvadoreña que extrae y vende el producto “X” a su empresa vinculada en EE.UU. “A1”.

“B” es otra compañía colombiana que extrae y vende el producto a “C”.

En virtud de lo anterior, el producto “X” que es vendido por “A” a su parte vinculada “A1”, tiene un comparable externo el producto que “B” vende a “C”. (Ver figura 3)

Frente a la administración tributaria el reajuste se producirá cuando hay diferencias entre los dos precios, lo cual puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia.

4.2.1.1 Aplicación del método.

Para que este método pueda ser aplicado, es decir para que una transacción no controlada pueda ser comparada con alguna otra transacción controlada, es necesario que se cumplan ciertas condiciones:

- Que se cumpla la condición de independencia, es decir que al menos una de las empresas debe ser independiente o no vinculada respecto del grupo multinacional, esta es una condición esencial para aplicar este método.
- Que se cumpla la condición de comparabilidad económica, la cual exige valorar los efectos que tienen sobre “los precios de transferencia otras funciones más importantes de la empresa propias de la actividad y no sólo el grado de comparabilidad del producto”. Esto se explica, en virtud que dentro de la comparabilidad será necesario entre otros:
Tener en cuenta los niveles de mercado comparables, por ejemplo que los productos se encuentren en el mismo nivel de la cadena de distribución, sea minorista o mayoristas.
Analizar las mercancías comparables, ya que si son productos semiterminados, componentes o productos que no se venden en mercados organizados, la comparabilidad económica podría ser difusa.

Así como tener en cuenta aspectos tales como: la calidad del producto, los términos contractuales, la fecha de operación, los bienes involucrados, los riesgos de moneda extranjera y la posición del comprador y del vendedor.

Que ninguna de las diferencias entre las transacciones o entre las empresas contratantes pueda afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto. Esto quiere decir que, las diferencias no deben afectar “materialmente la calidad de la comparación”.

Que en caso de existir diferencias entre las transacciones o entre las empresas contratantes, que sea posible realizar ajustes razonables o “suficientemente precisos” que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

Las “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” de la OCDE señalan, que este método ofrece el

modo más directo de determinar el precio de plena competencia, siempre que sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables.

La importancia de la similitud de productos para llevar a cabo el método CUP se puede comprender en la lectura del apartado 2.15 de las Directrices 2010, en el cual se entiende que cualquier diferencia, por menor que esta sea, en los bienes (y servicios) transferidos mediante una operación controlada y una no controlada pueden afectar materialmente al precio, aun cuando dichas operaciones se llevaron a cabo en similares actividades de negocio y puedan ser lo suficientemente parecidas como para generar el mismo margen global de beneficio.

Igualmente, establece que la imposibilidad de definir con precisión bienes comparables y no comparables no debería provocar el descarte automático de este método, el cual puede llegar a complementarse con otros métodos. Adicionalmente, señala de forma general que “el camino más directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre dos empresas asociadas responde a la plena competencia consiste en comparar los precios facturados a operaciones vinculadas entre dos empresas asociadas con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes”.

Finalmente, este método es particularmente confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre dos empresas asociadas. Sin embargo, la efectiva aplicación de este método dependerá de la existencia de información confiable sobre operaciones comparables, quedando limitado en la práctica a situaciones relativamente sencillas, por ejemplo en los casos de cotizaciones oficiales respecto de ciertas mercancías, lo cual por lo general se da en el tema de materias primas: café, carbón, petróleo, etc.

4.2.1.2 Dificultades de la aplicación del método.

La principal dificultad en la aplicación de este método es lograr reconocer a una transacción no controlada comparable que no exhiba diferencias con efectos sobre el precio. Adicional, a lo anterior algunos de los problemas que se pueden presentar en la aplicación de este método son, según Julian Alworth:

- La dificultad de establecer mercados económicamente comparables si no se trata de productos individualizables. Por ejemplo, tratándose de productos semi acabados que se comercializan dentro del grupo económico puede ser difícil encontrar comparables parecidos similares.
- En los casos en que el grupo económico tenga un nivel de monopolio y pueda segmentar mercados en diferente países. En virtud de esto las estrategias discriminatorias de precios conseguirían diferencias en precios de mercado entre países, no quedando claro que precios deben o no aplicarse en estas circunstancias
- En virtud de la aplicación de este método, no se tienen en cuenta los ahorros que una empresa es capaz de conseguir en su estructura interna, pudiendo resultar arbitrario y limitando las buenas técnicas de administración y eficiencia.
- Los grupos económicos pueden intentar defraudar a cierta administración tributaria creando precios artificiales, a través de ventas a otras partes a precios de mercado “incorrectos”

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

4.2.1.3 Caso práctico.

La empresa Purita S.A. es comercializadora de cremas para el cuidado de la piel.

Para ello importa de su vinculada del exterior Purita de España S.A. una materia prima llamada Suavisol.

La empresa analizada vende las cremas, cuyo principal insumo es la materia prima importada de su vinculada de España a distribuidores del país a \$ 15 la unidad, y el costo del insumo adquirido es de \$ 2.40 la unidad.

La empresa selecciona como comparables a empresas del país que importan (dentro del mismo periodo) el mismo producto desde empresas independientes utilizando información de la base de datos aduanera.

Las empresas que ha encontrado son:

Empresa	Precio Unitario
Amodal S.A.	U\$S 2.50
Navega S.A.	U\$S 2.30
Blancura S.A.	U\$S 2.70
Lencom S.A.	U\$S 3.50

Haciendo un análisis sobre la procedencia de la mercadería importada por los competidores de Purita S.A. se observa que la empresa Lencom S.A. importa la misma materia prima de su vinculada del exterior.

Debido a que el precio de compra que la empresa Lencom S.A. puede estar viciado por precios de transferencia, se desecha como comparable.

que la empresa analizada importó a U\$\$ 2.40 la unidad, estando dicho precio dentro del rango de valores de mercado, no debe realizarse ajustes por precios de transferencia.

4.2.2 Método del Precio de Reventa.

El método de precio de reventa (Resale Price Method, RPM), es utilizado para determinar el valor de mercado de un bien adquirido a un sujeto vinculado que es vendido a un sujeto independiente.

Se basa en la premisa de que, en una economía abierta, las remuneraciones por el ejercicio de funciones similares en actividades diferentes tienden a igualarse, de lo que se desprende que, si dos revendedores venden productos similares, asumiendo riesgos análogos e involucrando activos parejos, pretenderán recibir a cambio una rentabilidad equivalente.

En este caso, lo que se compara no es el precio de los productos, sino las utilidades brutas obtenidas en la enajenación de los bienes. Se parte del valor al cual los bienes fueron enajenados a sujetos independientes (y por lo tanto bajo condiciones de libre competencia). El método propone restar a ese valor una utilidad de mercado para determinar finalmente un precio de adquisición arm's length.

Dicho método parte del precio de reventa pero lo que en realidad se selecciona es el margen de reventa habitual, el cual debe comprender tanto los gastos, incluyendo gastos de venta como los demás gastos operativos, como una utilidad adecuada para el revendedor según las funciones que realice. Una vez reducido el precio de reventa en el margen de reventa, resulta el precio de adquisición en condiciones de libre competencia.

Esquemáticamente se resume el precio de reventa mediante esta fórmula:

$$\text{Precio de Adquisición de Mercado} = \text{Precio de Enejenación} * \left(1 - \left(\frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Ventas}}\right)\right)$$

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 sus costos y otros gastos operativos y obtener un beneficio razonable tomando en cuenta las operaciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos arrojados.

Se reitera que este método es apto para determinar el precio de compra de un bien a una parte relacionada (importaciones), que posteriormente se vende a terceros.

En general es usado para empresas distribuidoras que revenden los productos sin adicionarles partes o alterarlo físicamente. Mientras menos modificaciones sufran el producto, más confiable resultará el método.

La información necesaria respecto del margen de mercado buscado (comparable), puede obtenerse considerando el obtenido por distribuidores del propio grupo (o incluso de la propia empresa testada) en operaciones con independientes (concepto de comparable interno), o buscar el margen que obtiene un distribuidor independiente en transacciones no controladas comparables (concepto de comparable externo).

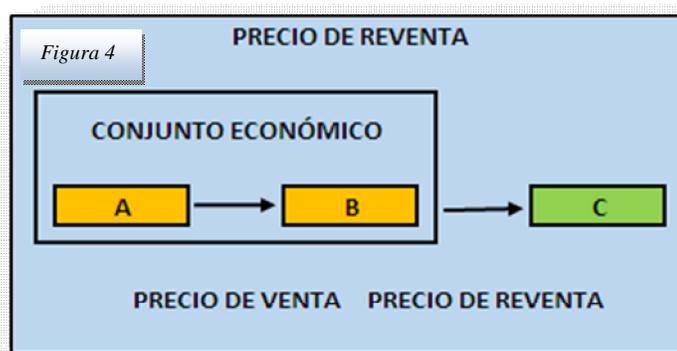
Asimismo, caben en este caso las mismas consideraciones expuestas para el CUP respecto del deber de analizar la existencia de diferencias que incidan sobre el margen y, en tal caso, la necesidad de que las mismas sean ajustadas.

El Método del Precio de Reventa realiza la comparación entre operaciones utilizando el precio 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.

Tal como puede observarse tanto del concepto anterior “el método de precio de reventa se puede utilizar cuando la empresa que se examina compra algún producto a una empresa relacionada y posteriormente lo revende a otra no relacionada. Entonces, lo que este método determina precisamente es el precio de adquisición de dicho producto, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a un tercero”.

Ejemplo gráfico del precio de Reventa según Luciana Aguirrbengoa. Un nuevo enfoque sobre Precios de Transferencia. Pág. 40:

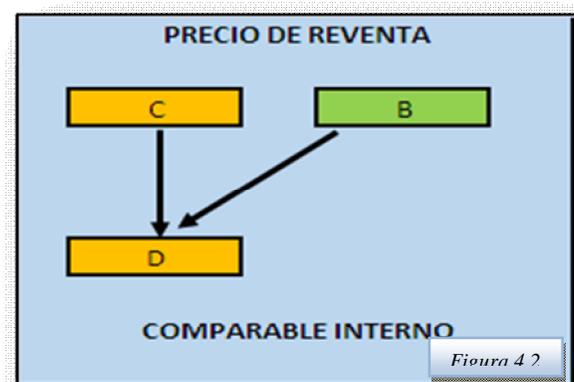
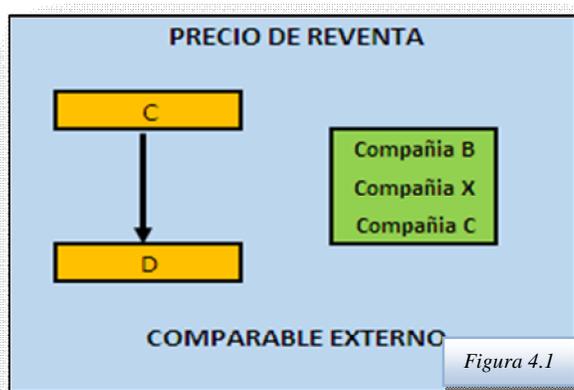


En la figura número 4, se puede observar como las empresas “A” y “B” son compañías vinculadas económicamente, supongamos que la empresa “A” manufactura en Colombia y la empresa “B” se dedica a la distribución en EE.UU. Es probable, que la exportación de bienes no se pacte a precios que respondieran a las fuerzas determinantes en el mercado, sino a políticas corporativas de planeación fiscal. Bajo el método de precio de reventa, la empresa “B” es la examinada, estableciéndose en virtud del principio “arm's length” que si lleva a cabo una compra a una empresa vinculada, “A”, y a su vez vende el mismo producto a una empresa independiente, “C”, el precio de mercado pactado en dicha operación debe ser similar al precio

comercializado a la empresa independiente, menos un margen bruto (mb) adecuado que permita a la empresa “B” cubrir sus gastos de venta y además obtener una utilidad.

El margen bruto de reventa de la transacción controlada puede determinarse en función del margen bruto que el mismo revendedor obtiene sobre los artículos adquiridos y vendidos a compradores independientes en transacciones comparables, o el margen obtenido por una empresa independiente en transacciones no controladas comparables.

Ejemplo gráficos de Comparable interno y externo en el método del precio de reventa:



Para que este método pueda ser aplicado, es decir para que sea posible establecer un margen bruto de reventa que pueda ser comparado con empresas independientes, es necesario que se cumplan ciertas condiciones:

- Que ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que emprenden esas operaciones pueda influir materialmente en el margen de reventa en el mercado libre y que si en caso de existir diferencias, se puedan realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de estas.
- Que exista una operación de reventa a un tercero independiente, el método sólo se puede aplicar si la empresa examinada compra algún producto a una empresa relacionada para posteriormente vendérselo a una empresa independiente.
- Es importante analizar la función de la empresa más que el tipo de producto vendido, la OCDE señala que este método por ejemplo resulta de mayor aplicación práctica cuando la empresa revendedora desarrolla únicamente actividad comercial y el margen es más fácil de calcular entre menos valor le añade el revendedor al producto.
- También, es importante señalar que el método será más acertado entre mayor sea el número de factores similares que sean distintos del propio producto.

4.2.2.1 Ventajas del método.

- Las diferencias entre los productos son menos relevantes para el análisis (dos productos de los denominados electrodomésticos pequeños pueden ser comparados, sin que sea necesario que resulten sustitutos, ej.: tostadoras y licuadoras).

- Por lo expuesto en el punto anterior, por lo general requiere menos ajustes que el método CUP.
- Es el más apropiado para la reventa de bienes.

4.2.2.2 Desventajas del método.

- Si bien no cobra mayor importancia las diferencias entre los productos, no podrá ser usado cuando el análisis involucre algún bien que contenga intangibles valiosos (aunque dos revendedores vendan reproductores de DVD, si uno de ellos es de una marca reconocida mundialmente en el mercado, y posee una tecnología de vanguardia, seguramente querrá obtener una utilidad superior, aunque las tareas y funciones desarrolladas sean las mismas).
- Resulta muy sensible a los grados de actividad desplegados por las partes comparadas, como por ejemplo las diferencias que pueden surgir entre dos revendedores, donde uno solo redistribuye los bienes, y el segundo se ocupa de la publicidad y promoción del producto (si bien los gastos de comercialización se encuentran por debajo de la utilidad bruta, es razonable pensar que este último requerirá de una rentabilidad mayor para hacerle frente a este tipo de erogaciones).
- No puede ser usado cuando se detecten diferencias en las prácticas contables que no puedan ser subsanadas con exactitud a través de ajustes fiables de comparabilidad.

4.2.2.3 Caso práctico.

La empresa Equis SA, es la sucursal local del grupo internacional Equis Group, quien produce tela de algodón para la confección de camisas.

A fin de desarrollar su actividad (la distribución de telas al por mayor), Equis SA importa dichas telas de algodón terminadas desde su casa matriz y las revende en su propio mercado a empresas independientes.

A continuación veremos la composición de ingresos y egresos de una operación realizada por la firma:

Concepto	Importe
Ventas (precios de las telas)	100
Costos (importación)	65
Utilidad Bruta	45
Utilidad Bruta / Ventas	45%

Por lo tanto, se observa que la firma importa las telas de algodón desde su casa matriz a \$65, y la revende a terceros a \$100, obteniendo un margen bruto sobre ventas por dicha operación del 45%.

Por tratarse de una operación entre empresas vinculadas resulta necesario constatar que la importación ha sido efectuada a valores de mercado. Luego de seleccionar posibles comparables y justificar su elección final mediante un análisis de comparabilidad, la firma entiende que el mejor método que se ajusta a la realidad económica de sus operaciones es el "Método del Precio de Reventa".

En base al estudio de funciones efectuado, y relevados los riesgos asumidos y activos utilizados, además de la cercanía en la fecha de la transacción y realizado el correspondiente análisis de comparabilidad, se seleccionaron las operaciones de las siguientes empresas independientes para la comparación: Textil 1, Textil 2 y Textil 3. Las cuales también comercializan telas de algodón para la confección de prendas de vestir, aunque no se trate especialmente de aquellas utilizadas para camisas.

Es importante advertir que tanto los algodones comercializados por la empresa testada, como los de sus comparables, no poseen marca que los distinga, ni ningún proceso especial involucrado en su confección que hagan suponer una distinción especial.

La composición de ingresos y egresos de las operaciones de las empresas seleccionadas como comparables se muestran en el siguiente cuadro 1:

Cuadro 1.

Concepto	Textil 1	Textil 2	Textil 3
Ventas	90	80	100
Costos de Venta	60	40	60
Utilidad Bruta	40	40	40
Utilidad Bruta / Ventas	44%	50%	40%

En vista de los resultados obtenidos, se puede observar que el rango de márgenes brutos de plena competencia va desde el 40% hasta el 50%, con lo cual se entiende que las operaciones efectuadas por la empresa bajo análisis cumplen con el principio arm's length.

4.2.3 Método del Costo Adicionado.

Este método toma como base el costo asumido por la empresa proveedora de la mercancía o servicio en una transacción controlada. A dicho costo, se le agrega entonces un margen sobre costos a fin de obtener la que sería una utilidad adecuada de acuerdo con las funciones realizadas y las condiciones de mercado, de esa forma ese valor será considerado como un precio acorde con el principio "arm's length".

La OCDE denomina este método como el del coste incrementado, partiendo de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación para

proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociados. A este coste, se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado.

El resultado, que se obtiene después de añadir el margen de coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original.

El Método del Costo Adicionado realiza la comparación entre operaciones sumándole a los costos de producción de una transacción relacionada, el margen de utilidad que obtendría un independiente y comparando el resultado contra el precio de enajenación pactados con sujetos independientes. A los costos de la operación, en los que incurre el proveedor (testado) de los bienes, servicios o derechos, 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 del mercado.

En síntesis:

$$\text{Precio de Enajecación de Mercado} = \text{Costo de Adquisición} * \left(1 + \left(\frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Costos}}\right)\right)$$

Como se consignó, este método 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 independientes.

La información necesaria respecto al margen buscado, puede obtenerse del margen obtenido por la propia empresa en operaciones realizadas con sujetos independientes (concepto

de comparable interno), o encontrando el margen obtenido por terceros en operaciones no controladas comparables (concepto de comparable externo).

También aquí resultan aplicables las mismas consideraciones expuestas para el CUP respecto del deber de analizar la existencia de diferencias que incidan sobre el margen y, en tal caso, la necesidad de que las mismas sean ajustadas. Con relación al referido margen de utilidad de mercado, denominado "mark-up", el mismo representa el porcentaje que un independiente (o la propia testada) pretendería obtener en transacciones con partes no relacionadas. Asimismo, por sus especiales características, los resultados de este método no serán confiables cuando el productor del bien o el prestador del servicio haya desarrollado intangibles propios.

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

Los factores a tener en cuenta, entre otros, son:

- Estructura general de costo: Costos fijos y amortizaciones- Vida útil de las plantas y equipos. Las diferencias en los niveles y tipos de gastos de producción y otros gastos, incluyéndose los gastos de financiación coligados con las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos.
- Experiencia en el negocio: Fase de inicio (Start-up) o de madurez de la compañía.
- Eficiencia gerencial: Política de ventas, esquema de compensación de venta.
- La consistencia entre las reglas contables utilizadas por las empresas comparadas, dado que pueden existir diferencias respecto a las exposiciones de los costos y gastos que desvirtúen los resultados obtenidos.

En general los costos y gastos de una empresa se pueden dividir en tres categorías:

- Costos Directos: son aquellos que se identifican con la unidad de producto o servicio; materia prima directa y mano de obra directa.
- Costos Indirectos de Fabricación: son todos aquellos 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 de Explotación: son todos aquellos gastos (personal, alquileres, informática, luz, seguridad, comunicaciones, supervisión comercialización, administración, etc.) que no están imputados directamente al bien o servicio, sino que hacen a la empresa en su conjunto.

La diferencia entre el margen bruto que toma en cuenta este método y el margen neto, es que mientras el primero solo considera los costos directos e indirectos, el segundo incluye también los gastos de explotación.

Es por ello que se deben prestar atención a que las metodologías de imputación de costos en las transacciones sean uniformes, tanto para aquellas denominadas controladas, como para las no controladas.

También, será necesario considerar tanto las diferencias en el nivel, la clase y el tipo de costo de que se trate, por ejemplo en los costos directos o indirectos, en los gastos financieros o en los riesgos asumidos, entre otros.

Explicación gráfica del costo adicionado desde el punto de vista interno y externo.

Según Norberto Campagnale. En su libro *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Pág. 109. Explica el método del costo adicionado mediante un comparable desde el punto de vista interno y externo como se muestra en las siguientes figuras (ver figura 5 y 5.1):

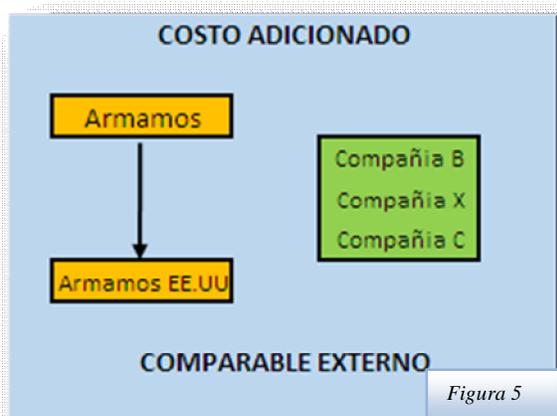


Figura 5

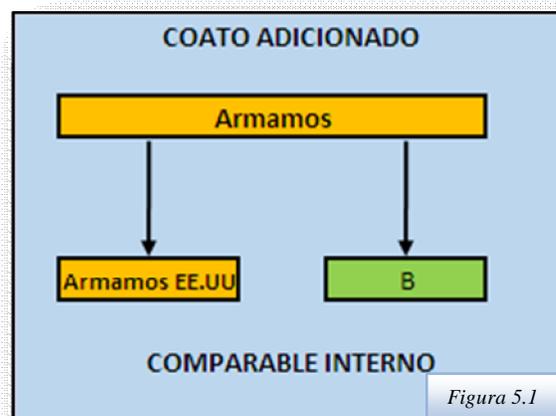


Figura 5.1

4.2.3.1 Aplicación del método.

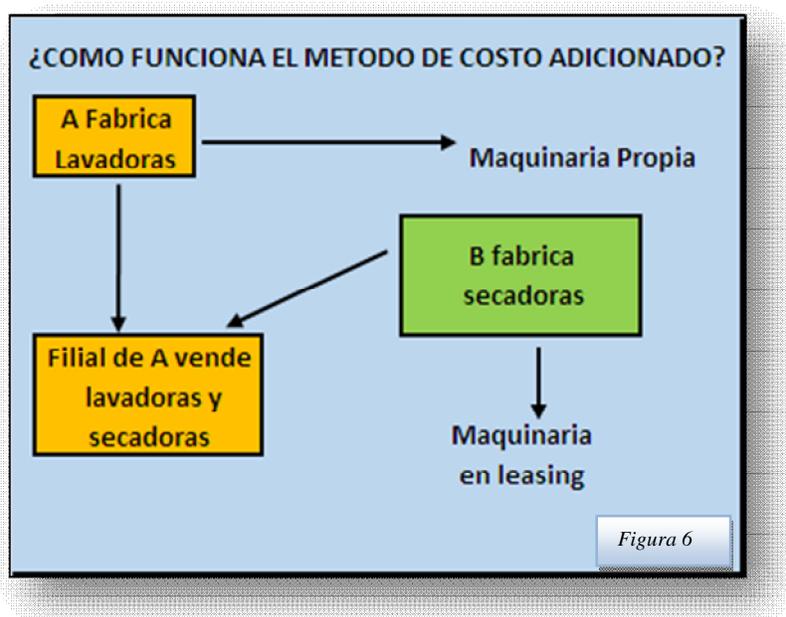
Este método, parte de los costos en los que incurre una empresa que entrega determinados bienes o presta ciertos servicios a otra empresa vinculada, sobre tales costos se aplica un margen, para dar lugar a beneficios adecuados teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por la empresa, por esta razón este método resulta adecuado en:

- Empresas de servicios y aquellas industrias en las que existen transferencia de productos semi-elaborados que no tiene un mercado exterior de venta.
- Es usual su aplicación en acuerdos de compra y suministro a largo plazo.
- Se aplica también en el caso de prestación de servicios, por ejemplo en el caso de agentes o comisionistas, y su "utilización es recomendada para la determinación de contribuciones en los acuerdos de distribuciones de costos (cost share agreements).

Sin embargo, para la eficiente aplicación de este método será necesario tener en cuenta las circunstancias que pudieron influir en la fijación de un margen adecuado, por ejemplo si se trata de economías de escala o estructura de costos.

En relación con los costos, que constituirán la base sobre la cual se aplicarán el margen adicional, “pueden tomarse los costos históricos directos e indirectos de producción, o incluirse los gastos de administración y ventas.

Norberto Campagnale, en su libro *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Pág. 109 ejemplifica esquemáticamente el funcionamiento del método del costo adicionado como se muestra en la figura numero 6:



En este ejemplo, podemos observar que tanto “A” como “B” fabrican productos similares y como ambos le venden a la filial de “A” en otro país, sin embargo aquí lo interesante, es que no obstante la estructura de costos resulte similar al ser “A” propietaria de sus activos y “B” tenerlos en leasing, será necesario ajustar los costos, de modo de incluir dentro de los costos de producción el valor de la maquinaria de “A”.

4.2.3.2 Ventajas del método.

- Como se comentó en el caso del método del precio de reventa, se requieren menos ajustes para explicar diferencias en los bienes que en el precio de mercado no controlado (CUP), priorizando otros factores de comparabilidad, que pudieran tener un efecto más relevante sobre el margen incremental del costo que el que tienen sobre el precio.
- Se aplican tanto a bienes como a servicios e industrias con transferencias de productos semi-elaborados que no tienen un mercado exterior de venta(importación con venta en mercado local);
- Es menos dependiente de las características de los bienes y se basa principalmente en las funciones de las partes en las transacciones.

4.2.3.3 Dificultades de la aplicación del método.

Los principales inconvenientes en la aplicación de este método surgen por:

- El cálculo de los costos, en virtud de la existencia de principios y prácticas de contabilidad analítica no universales, de las estructuras de costos inadecuadas, en la exageración de los costos históricos y de “la diversidad de criterios de imputación de los costes indirectos, en especial de los gastos generales.” Bien señala la OCDE que, sin duda “una empresa debe cubrir sus costes en un determinado periodo de tiempo para poder mantener su actividad, esos costes pueden no ser determinantes la utilidad que deba obtenerse en un caso concreto y en un año cualquiera.”

Un ejemplo de esto, son las empresas que por incursionar en nuevos mercados bajan sus precios sin relación alguna con los costos de producción, en este caso no es posible dar por supuesto un beneficio sin observar las circunstancias reales.

Otro ejemplo sobre las dificultades en la aplicación de este método, surge en los casos en los que se incrementa el costo en un margen de beneficio para establecer el precio de venta en un contrato de ejecución de obra, donde los costos de producción son elevados y de difícil previsión.

Para minimizar estos efectos, la OCDE resalta la necesidad de la consistencia en la contabilidad, más cuando difieren las prácticas contables empleadas en la operación vinculada de las operaciones independientes comparadas. La finalidad es poder llegar a utilizar el mismo tipo de costos en cada caso.

- La estimación del margen de beneficio normal de la actividad dependiendo de los datos del mercado independiente, los cuales pueden no ser fiables por las políticas agresivas de penetración en mercados o por la mayor eficiencia en la administración de la empresa. Razón por la cual, el “análisis de la información disponible sobre empresas independientes exige depurar o ajustar aquélla adecuadamente para evitar que el análisis consiguiente quede distorsionado por las ineficiencias que explican ciertas estructuras de costos en las empresas consideradas o por diferencias en las funciones desempeñadas.

4.2.3.4 Ejercicio práctico.

La empresa Yes SA, es un productor doméstico de dispositivos electrónicos para el mercado de la telefonía celular y vende sus productos a su sucursal extranjera Yes Limited. CHIP1, CHIP2 y CHIP3 también producen los mismos dispositivos y se los venden a compradores extranjeros no relacionados. Sus transacciones resultaron comparables en base al análisis de comparabilidad efectuado, y la similitud de riesgos asumidos y activos utilizados en sus operaciones.

A continuación, veremos una operación realizada por la firma:

Concepto	Importe
Ventas (precio de los dispositivos)	210
Costo	200
Utilidad Bruta	10
Utilidad Bruta / Costo	5%

Por lo tanto, vemos que la firma vende por \$210, y su costo es \$200, obteniendo un margen bruto sobre costos por dicha operación del 5%.

Por tratarse de una operación entre empresas vinculadas la firma debe verificar que el precio pactado se haya efectuado a valores arm's length.

Luego de realizar un meticuloso análisis de comparabilidad sobre la información disponible y evaluar la razonabilidad de cada uno de los métodos por los cuales debe justificar sus precios de transferencia, la firma entiende que el mejor método que se ajusta a la realidad económica de sus operaciones es el "Método del Costo Adicionado".

Ninguno de los bienes en cuestión posee un intangible valioso incorporado. Las operaciones realizadas por las empresas CHIP1 y CHIP3, incluyen en sus costos de fabricación aquellas erogaciones relacionadas con la administración de la planta, mientras que Yes S.A. y CHIP2 las tienen contabilizadas en sus gastos de explotación.

Las operaciones de las empresas seleccionadas como comparables se muestran en el siguiente cuadro:

Concepto	Chip 1	Chip 2	Chip 3
Ventas	200	201	202
Costo de Ventas	190	185	180
Utilidad Bruta	10	15	20
Ajuste por Gasto de Administración	10		10
Utilidad Bruta Ajustada	20	15	30
Utilidad Bruta Ajustada / Costo	11%	8%	17%

En vista de los resultados obtenidos, se puede observar que el rango de márgenes brutos de plena competencia va desde el 8% hasta el 17%, con lo cual se entiende que las operaciones efectuadas por la empresa se encuentran por debajo de la rentabilidad esperada comparable, y seguramente la administración tributaria de su país le exigirá la corrección fiscal de la utilidad.

4.3 Métodos no Tradicionales

A pesar de que para la OCDE los métodos tradicionales o transaccionales responden con más precisión al principio del operador independiente, ello no implica desconocer que su aplicación en la práctica puede resultar en ocasiones muy difícil de lograr.

Para los casos en donde los métodos tradicionales no resultan aplicables, las Directrices desarrollaron otros dos métodos alternativos “del beneficio de la transacción”. Estos métodos basan su análisis de los beneficios o rentabilidades netas operativas obtenidas en las operaciones realizadas entre empresas vinculadas y las comparan con los beneficios o rentabilidades obtenidas en las operaciones realizadas entre empresas no vinculadas.

¿Qué son los beneficios o rentabilidades netas operativas?

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 erogados en su adquisición, transformación y/o fabricación, más aquellos originados en su mantenimiento y comercialización.

En los métodos no tradicionales la comparabilidad se realiza a nivel de los beneficios o rentabilidades netas operativas de la transacción.

Los métodos basados en el beneficio, en ocasiones, suelen ser empleados en forma secundaria para corroborar la exactitud de los precios de transferencia, sobre todo en ciertos casos en los cuales se acude a métodos tradicionales.

No obstante, cabe recordar que las Directrices indican que los contribuyentes no están obligados a demostrar el principio del operador independiente con más de un método.

La OCDE señala que en ningún caso las Administraciones Tributarias deberán utilizar los métodos no tradicionales para ajustar los resultados de una empresa en más de lo debido, por el sólo hecho de obtener ganancias inferiores al promedio, o para reducir los impuestos de empresas que tienen utilidades superiores al promedio.

En los métodos no tradicionales el análisis de comparabilidad corre la misma suerte que en los métodos transaccionales: dos transacciones serán comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas o cuando existiendo, se conoce la incidencia y por lo tanto se podrán realizar los ajustes que resulten pertinentes.

De acuerdo a las Directrices, los métodos no tradicionales que cumplen con el principio del operador independiente son:

- El Método de División del Beneficios de la Transacción

- El Método del Margen Neto de la Transacción

Ellos aportan una aproximación a la aplicación del principio del operador independiente en las transacciones entre empresas vinculadas.

Los métodos no tradicionales comparan las utilidades netas operativas de las transacciones. Puede suceder que algún número de transacciones se encuentren tan integradas a nivel de producto o función que no sea posible o necesario realizar su discriminación y encontremos factible elaborar un análisis a nivel de utilidad global. En este caso, el análisis de comparabilidad sobre la información recolectada debe asegurarnos que su utilización generará resultados convincentes.

4.3.1 Método De División Del Beneficio De La Transacción.

En determinados casos las utilidades de las transacciones realizadas entre las empresas vinculadas pueden sufrir condiciones especiales impuestas por la misma relación de vinculación. Cuando esta circunstancia ocurre es posible aplicar el Método de División de Beneficios de la Transacción (Profit Split Method).

Este método consiste en determinar la utilidad operativa obtenida por todo el grupo en transacciones en las cuales intervienen empresas vinculadas y distribuir dicho resultado entre aquellas partes en función a un indicador apropiado.

El beneficio obtenido por todo el grupo se dividirá sobre la base de algún parámetro del mismo modo que lo hubieran hecho empresas independientes. Este parámetro no debe responder a fórmulas preestablecidas, sino a una proporción acorde al esfuerzo realizado por cada miembro del grupo

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

- La primera es partiendo de la división total de los resultados obtenidos de las operaciones entre las 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.
- En la segunda, denominada división residual, se asigna primero a cada integrante las utilidades que puedan atribuirse directamente (por ejemplo, partiendo de la aplicación de otro método) y luego se acude al reparto de beneficio en base a un parámetro relevante para las utilidades que no pudieron asignarse directamente.

4.3.1.1 Ventajas del método.

- No suele basarse directamente en operaciones estrechamente comparables. Lo que se busca identificar es como hubiesen repartido las utilidades empresas independientes partiendo no de las transacciones sino del análisis funcional.
- El método es más flexible, al contemplar hechos y circunstancias específicos, y posiblemente únicos.
- Las partes que 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.
- No es 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.

4.3.1.2 Desventajas del método.

- Los datos externos del mercado, considerados en la determinación de la contribución de cada empresa vinculada, no se relacionan con estas operaciones tan estrechamente como cuando se emplean otros métodos.
- No dispone de aspectos comparables para determinar la forma en que las utilidades podrían dividirse entre partes independientes.
- Hallar los costos y beneficios de cada operación analizada para cada entidad interviniente.
- Dificultad por parte de las Administraciones Tributarias y de la empresa local para la obtención y validación de los datos de las operaciones de las empresas vinculadas del exterior.
- Se torna muy compleja la detección de comparables para el análisis funcional.

¿Quiénes pueden utilizar este método?

- En Uniones Transitorias de Empresas.
- Transacciones que involucran servicios interrelacionados.
- Transacciones que generen beneficios conjuntos.
- En caso de desarrollo de activos intangibles no rutinarios.

Es un método de difícil aplicación debido a la cantidad de información necesaria, tanto de las empresas intervinientes en la operación como de aquellas transacciones seleccionadas como comparables, y que además requiere de información complementaria de entidades independientes o del mercado, y la existencia de una base común de imputación contable.

4.3.1.3 Caso práctico.

Las empresas A y B son empresas vinculadas radicadas en distintas jurisdicciones.

A le exporta bienes a B.

Para ello se proporcionan los siguientes datos:

Concepto	A+B	A	%	B	%
Ventas	10500	4500		6000	
Costos Totales	8100	3600	44%	4500	56%
Utilidad Neta	2400	900	38%	1500	63%
Activos	10500	9000	86%	1500	14%

Reasignación:

Empresa A

$$[(\text{Utilidad global} \times \% \text{ Activos A}) + (\text{Utilidad global} \times \text{Costos Totales A})] / 2 =$$

$$[(2400 \times 86\%) + (2400 \times 44\%)] / 2 =$$

$$(2064 + 1056) / 2 = 3120 / 2 = 1560 \text{ utilidad reasignada a la Empresa A}$$

Empresa B

$$[(\text{Utilidad global} \times \% \text{ Activos B}) + (\text{Utilidad global} \times \text{Costos Totales B})] / 2 =$$

$$[(2400 \times 14\%) + (2400 \times 56\%)] / 2 =$$

$$(336 + 1344) / 2 = 1680 / 2 = 840 \text{ utilidad reasignada a la Empresa B}$$

En este caso hipotético se puede observar que existen diferencias entre las utilidades declaradas y aquellas que fueron calculadas. Las utilidades producto de dicha operación vinculada no se encontrarían asignadas como lo pactarían dos empresas independientes y, como resultado, las utilidades finales declaradas discrepan de las calculadas en el análisis.

4.3.2 Método Del Margen Neto De La Transacción.

El método del margen neto de la transacción (Transactional Net Margin Method (TNMM)), tiene como objetivo determinar y comparar el margen neto operativo de transacciones controladas con el margen neto operativo obtenido en transacciones comparables no controladas o por empresas independientes.

El método del margen neto de la transacción estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costos, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada. Por tanto, el método de margen neto operacional se aplica de forma similar a los métodos del costo incrementado y del precio de reventa. Esto supone que el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia “comparables internos”.

Cuando no sea posible proceder de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable “comparable externo”. Es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables.

El procedimiento de trabajo en la búsqueda de comparables:

- Definir la parte a testear, esto es, la compañía en la que se pretende analizar los precios de transferencia;
- Analizar la parte testeada por funciones, riesgos, etc.;
- Realizar las búsquedas de las compañías comparable;

- Analizar los resultados financieros;
- Buscar indicadores de niveles de rentabilidad medidos sobre distintos parámetros,
- Definir el rango de valores utilizables según el método seleccionado y verificar la posición en el mismo, de la compañía analizada.

No obstante, mientras que en los métodos transaccionales de precio de reventa y costo incrementado, la comparación se realiza a nivel de margen bruto, en el TNMM lo que se compara son utilidades operativas netas.

Las dificultades para identificar empresas con operaciones comparables idóneas en aquellos sectores de la industria donde existen unos pocos oferentes mundiales y todos con estructuras productivas y comerciales globalizadas.

Un problema derivado de la información financiera de los comparables del exterior es que su utilización directa en un análisis con métodos tradicionales puede arrojar resultados inconsistentes debido a posibles diferencias en los criterios de clasificación contables.

Para utilizar métodos transaccionales de utilidad bruta habría que constatar que todas las operaciones del exterior, seleccionadas como comparables, incluyan similares partidas para la obtención de costos operativos (que afectan la utilidad bruta) y de gastos operativos (que afectan la utilidad neta).

Otra situación en la cual se debe prestar particular atención es cuando existen ciertas diferencias en la forma en la cual se generan las transacciones seleccionadas para el análisis y afectan el precio del bien o servicio. Estas diferencias pueden reflejarse en variaciones en los Gastos Operativos, por lo cual puede presentarse un amplio rango de utilidades brutas pero similares niveles de utilidad neta. Es por ello que el análisis sobre márgenes netos puede mejorar la confiabilidad de los resultados, dado que dicho método suele ser 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 tienden a ser afectados por diferencias entre los productos, los márgenes brutos lo son por diferencias entre las funciones, pero los índices de utilidad tienden a ser afectados en menor medida por esas diferencias. Sin embargo, el análisis de comparabilidad debe ser realizado en todos los casos con el objetivo de seleccionar y aplicar el método más apropiado, siendo el proceso de selección y aplicación del método del margen neto de la transacción, no menos razonable que para los demás métodos.

La información hace al Método. Realizar lo contrario, es decir, seleccionar un Método y luego buscar la información para aplicarlo, sería forzar el análisis de comparabilidad y restarle certeza al resultado.

Si bien tendemos a pensar en la aplicación del método de márgenes netos de la transacción como una comparación de funciones, deberemos tener en cuenta varios factores (más allá de productos y funciones) que pueden influir en los indicadores de rentabilidad.

Ejemplifiquemos situaciones extremas:

- No podría compararse la utilidad neta que obtiene, por ejemplo, una industria manufacturera de automóviles para uso familiar con una industria que manufactura tractores, porque de por sí esos bienes están dirigidos a diferentes mercados.
- Tampoco resultarían comparables las utilidades obtenidas por una empresa distribuidora que vende a otra distribuidora con las alcanzadas por una tercera distribuidora que vende directamente al consumidor. En este caso tenemos una diferencia en el nivel de la cadena de comercialización.

4.3.2.1 Ventajas.

- Al tomar los márgenes netos como punto de referencia de los precios, el TNMM es menos sensible a las diferencias en los precios de los bienes o servicios que el método de precio comparable entre partes independientes.
- También resulta menos sensible a las diferencias de las funciones llevadas a cabo para la transacción respecto de los métodos que utilizan márgenes de utilidad bruta.
- No resulta necesario homogeneizar imputaciones contables, dado que las diferencias en las normas contables respecto de la clasificación de los rubros gastos/costos, al utilizar la utilidad neta, pierde importancia.
- No se requiere determinar las funciones efectuadas y responsabilidades asumidas por más de una de las empresas vinculadas, como en el método de división de utilidades.

4.3.2.2 Desventajas.

- El Margen Neto puede estar influenciado por factores que tienen poco o nada que ver con los precios a consecuencia de las variaciones de los gastos operativos entre empresas, dado que el método queda librado a un nivel de utilidad que puede ser bajo o alto, por ejemplo, por una gestión ineficiente o un control de costos inadecuado que influye en la utilidad operacional en particular.
- Pueden existir dificultades para determinar a cuál de las empresas asociadas corresponde el ajuste de la utilidad, por ejemplo cuando dos empresas vinculadas realizan transacciones de compra venta entre ellas.

Para el análisis de operaciones financieras, en el análisis de precios de transferencia deben segregarse todos los componentes financieros que no afecten directamente a la operación.

Utilidad Neta de la Transacción: para determinar la utilidad operativa de la transacción, se debe considerar la utilidad bruta menos los gastos operativos, según el siguiente esquema:

Ventas (precio del bien y/o servicio)

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

(=) Utilidad bruta de la transacción

(-) Gastos operativos (en general, gastos de administración y comercialización)

(=) Utilidad operativa de la transacción

Como se puede observar, dicha utilidad operativa se corresponde con el resultado antes de aquellos gastos denominados Gastos Financieros, del Impuesto a la Renta y de todo otro costo y/o gasto que no esté directamente relacionado con las operaciones que se están analizando. Del mismo modo debe determinarse la utilidad neta de las operaciones seleccionadas como comparables.

La información comparable seleccionada debe ser analizada para detectar diferencias que afecten el margen de utilidad y que ameriten ajustes que aumenten la comparabilidad entre las operaciones.

Al respecto, puede resultar necesario realizar ajustes a las comparables para obtener un resultado confiable (de la misma manera que en los métodos de precio de reventa y costo más beneficios). Un ejemplo, podría ser la inclusión contable de un gasto extraordinario como gasto operativo que, por lo tanto, debe eliminarse si no afecta directamente a las transacciones analizadas.

Entonces, los ajustes permitirán eliminar las posibles diferencias entre las operaciones a comparar, pero serán admisibles siempre y cuando sean razonables y cuantificables.

En caso de resultar necesaria la realización de numerosos ajustes probablemente estaremos ante empresas cuyas transacciones, en realidad, no son comparables.

Teóricamente este método hace referencia al análisis de una transacción o de cada transacción en particular, pero en la práctica es probable que se termine analizando:

- Operaciones en forma individual (Análisis Transaccional).
- Un grupo de transacciones determinadas, agrupadas por línea de producto/s, por su tipo de mercado, por los riesgos de la operación, por fecha o tiempo de realización, por una función específica bien determinada a nivel de ingresos y egresos, por una situación particular de las operaciones o por una combinación de los anteriores (Análisis Desagregado).
- La totalidad de las transacciones de la compañía (Análisis Agregado).

Ello dependerá de la posibilidad de obtener información certera y detallada tanto de las operaciones de empresa bajo análisis como de las operaciones comparables.

Podemos encontrar, en una empresa que realiza varias funciones, una segmentación contable de resultados operativos atribuibles a cada una de ellas y utilizar distintos métodos para el análisis, o que utilizando el método margen neto de la transacción se elijan distintos indicadores de utilidad que se adecuen a cada segmento.

Indicadores o factores del nivel de rentabilidad o profit level indicators (PLIs).

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.

Similar criterio es utilizado en los métodos de Precio de Reventa y Costo Adicionado, en los cuales la Utilidad Bruta de la Transacción es comparada tomando como base los Precios de Venta y los Costos de Adquisición.

Cualquier Índice de Rentabilidad o PLI mide la rentabilidad que obtiene una empresa por haber invertido cierto recurso y haber incurrido en determinados riesgos. Expresado de otra manera, miden relaciones entre la ganancia obtenida y los costos incurridos o los recursos empleados para obtenerla.

Los Indicadores de Rentabilidad o PLIs constituyen precisamente las distintas razones de comparación con las que cuenta el analista de precios de transferencia para comparar las utilidades de mercado de transacciones analizadas en forma indirecta.

Los PLIs deben medir el retorno o utilidad de las operaciones (testeadas y comparables) considerando sus inversiones en recursos y el grado de riesgo asumido.

La comparación en el Método del Margen Neto de la Transacción se determina finalmente mediante una razón (división) en la cual el numerador es la Utilidad Neta de la Operación y el denominador varía según el componente de vinculación de la transacción en análisis. Los denominadores más habituales son el Retorno sobre Activos, Retorno sobre Ventas y Retorno sobre Costos y Gastos.

Para una utilización correcta de un PLIs, se deben considerar en el Análisis de Comparabilidad ciertos factores y circunstancias tales como:

- La intensidad de Activos.
- La confiabilidad y disponibilidad de la información de las comparables (incluyendo clasificaciones contables).
- Transacciones sujetas a análisis.

- Condiciones de mercado / ciclo de negocios.
- La naturaleza de la actividad (por ejemplo: distribución, producción).
- Funciones y riesgos comparables de las comparables respecto de la operación analizada

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

Salvo que la legislación interna indique lo contrario, los contribuyentes se encuentran habilitados a utilizar otros PLIs en su análisis, en tanto puedan demostrar que esas relaciones resultan mejores medidas de comparación para determinar el rango de mercado de sus utilidades.

4.3.2.3 Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre las ventas.

Un indicador de rentabilidad de Utilidad Neta sobre Ventas es utilizado frecuentemente para determinar la situación arm's length de los precios de adquisición de bienes para su reventa a entidades independientes. En tal escenario el denominador debe estar compuesto por los precios de reventa de los bienes adquiridos en la transacción controlada.

Las ventas, producto de operaciones independientes, no deben ser incluidas en el análisis o determinación del beneficio de las transacciones controladas, a menos que éstas no afecten materialmente la comparación, y/o se encuentren tan ligadas en su naturaleza, que no puedan ser evaluadas adecuadamente en forma separada. Por ejemplo, puede darse una situación en la cual un bien adquirido a entidades vinculadas es revendido con un servicio de instalación. El valor del servicio de instalación puede no ser trascendente en el precio final de venta o ser tan necesario para realización de la operación que sus costos e ingresos no puedan ser excluidos con base cierta de aquellos que componen la operación.

La posibilidad de realizar un análisis fiable en dicho contexto mediante un índice basado en los precios de ventas, será determinada gracias al Análisis de Comparabilidad de las operaciones seleccionadas como comparables.

4.3.2.4 Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre los costos.

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

Además, será indispensable para lograr resultados fiables que los costos no posean componentes vinculados que alteren el análisis debido a que serán dichos costos los que servirán de guía para asegurar la utilidad de mercado de la operación de venta a entidades vinculadas.

Serán relevantes aquellos costos tanto indirectos como directos relacionados con la operación analizada, por lo cual un apropiado detalle de la composición de dichos costos tanto en la operación analizada como en aquellas utilizadas para el análisis será necesario.

4.3.2.5 Casos en los cuales la utilidad neta es ponderada sobre los activos.

Los indicadores basados en activos permiten un buen análisis cuando los activos involucrados en la operación en análisis aportan 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 y know-how, cuentas a cobrar (menos cuentas a pagar) e inventarios.

Otros posibles indicadores de utilidad.

Puede ocurrir que por los hechos y circunstancias de la operación sea recomendable utilizar otros denominadores cuando la información de comparables independientes lo permita. Por ejemplo, podrían ser útiles: Cantidad de hectáreas sembradas, cantidad de empleados, cantidad de puntos de venta, peso transportado, etc.

Desarrollo de los Indicadores.

Margen Operativo o Margen Neto sobre Venta.

El Margen Neto sobre Ventas también denominado ROS, según las siglas de su acepción en inglés conocida como Return On Sales, es el principal indicador de ponderación sobre Ventas, siendo su fórmula:

$\frac{\text{Utilidad Operativa de la Transacción}}{\text{Ventas de la transacción}}$

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 sus características:

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

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

Relación o Coeficiente Berry.

Este índice, como excepción, no utiliza en su denominador la utilidad neta operativa, sino que mantiene como numerador la Utilidad Bruta de la Transacción y como denominador sus Gastos Operativos.

$\frac{\text{Utilidad bruta de la transacción}}{\text{Gastos de la transacción}}$

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

Se aplica con mayor frecuencia en los 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.

Este indicador puede ser utilizado si, tanto la empresa testada como las sociedades elegidas para la comparación, poseen clasificaciones en las registraciones contables consistentes o, pueden realizarse ajustes que eliminen las diferencias que pudieran existir.

Principales características:

- Es muy sensible a las diferencias en la clasificación contable entre los gastos operativos y el costo de venta.
- Requiere similar composición de los gastos operativos.

- Se utiliza en actividades simples de bajo riesgo en activos, en las cuales se cobran comisiones.

Margen Operativo sobre los Costos Totales.

El Margen Operativo sobre Costos Totales también denominado MOTC, según las siglas de su acepción en inglés conocida como Margin On Total Cost, es el principal indicador de ponderación sobre Costos, siendo su fórmula:

$$\frac{\text{Utilidad operativa de la transacción}}{\text{Costos y gastos de la transacción}}$$

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

Principales características:

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

Razones del retorno sobre el activo o capital empleado.

El Margen Operativo sobre Activos Operativos también denominado TRCE o ROCE, según las siglas de su acepción en inglés conocida como Total Return Over Capital Employed, es el principal indicador de ponderación sobre Activos, siendo su fórmula:

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

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:

- Se utiliza en industrias manufactureras, con activos fijos significativos (de capital intensivo).
- El método es confiable cuando existen activos fijos y/o activos operativos, que generen ganancias significativas.
- No es sensible a las diferencias en las clasificaciones contables entre gastos operativos y costo de ventas, pero sí a las diferencias de fluctuaciones temporales en los activos operativos.

Otros márgenes.

Los contribuyentes podrían utilizar otros indicadores, siempre y cuando:

- Sean representativos respecto a las operaciones que realiza la empresa analizada.
- Sean adecuados al ingreso que la parte a analizar hubiera obtenido de haber realizado transacciones de acuerdo al principio del operador independiente.
- Demuestren ser parámetros confiables para medir el retorno sobre los beneficios.

Ajustes a los PLIs.

Frecuentemente, resulta necesario realizar ajustes razonables para mejorar la confiabilidad de los PLIs.

En particular, pueden surgir diferencias en las funciones y/o en las circunstancias en las cuales se desarrollan las operaciones, dando lugar a diferentes montos en el capital utilizado.

También puede ser necesario ajustar diferencias en las clasificaciones contables, entre la parte a analizar y las operaciones comparables.

Así podemos encontrar los siguientes ajustes:

Los Ajustes de Capital.

El ajuste tiene por objeto eliminar el interés implícito incluido en las Cuentas por Cobrar y las Cuentas por Pagar que impactan en el monto total de las Ventas y en los Costos.

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

Estos ajustes pueden ser realizados de dos maneras distintas: llevando las diferencias a efectivo tanto para las operaciones testeadas como para las operaciones comparables, o ajustando las diferencias en las operaciones comparables a los niveles de las operaciones analizadas.

En todos los casos se tomará el promedio del saldo al inicio y al cierre del ejercicio de las cuentas respectivas.

Los Ajustes Contables.

Para que los datos resulten más exactos, y por lo tanto más confiables, se pueden efectuar dos tipos de ajustes contables de ser necesario:

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

4.3.2.6 Pasos considerados para el desarrollo del método del margen neto de la transacción.

- Definición de la parte vinculada a analizar: en teoría, la parte sujeta a análisis debería ser aquella por la que se posea la mayor cantidad de información y cuyo estudio resulte más sencillo. Sin embargo, existen legislaciones que no permite justificar la condición arm's length de transacciones realizadas con sujetos vinculados en el exterior comprobando que ellos no obtuvieron utilidades superiores a las que hubiesen alcanzado sujetos independientes (es decir, cuando existe la mencionada limitación, el análisis deberá efectuarse necesariamente sobre las operaciones realizadas por la empresa local).
- Realizar un análisis funcional: Este paso resulta muy importante para todos los métodos. El mismo 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.
- Segmentación de las operaciones analizadas: deben analizarse las transacciones entre empresas vinculadas, por lo cual éstas deben segregarse del total de operaciones de la empresa, recurriendo a una correcta segmentación de la información contable (estado de resultados y cuentas patrimoniales).
- Realizar la búsqueda de operaciones potencialmente comparables: Es importante descartar la posibilidad de que exista algún comparable interno, como ser alguna línea de

negocio comparable con la que es testeada y en la cual no intervengan sujetos vinculados del exterior.

- Determinar el periodo a considerar: Como se verá en próximos Capítulos, se deberá considerar los tiempos de la comparación. Diferencias en las fechas de realización de las operaciones pueden resultar en mediciones incorrectas de las utilidades esperadas. Cuando la comparación puede, como último recurso, realizarse a nivel de estados contables la utilización de múltiples años para la comparación es una posibilidad aceptada por las Directrices.
- Analizar la información financiera: que afecta directamente o indirectamente la operación testeada y la información de las operaciones comparables. Realizar los ajustes a la comparabilidad que resulten necesarios.
- Seleccionar un indicador: Debe seleccionar una razón de utilidad idónea para comparar niveles de rentabilidades, tomando en consideración la actividad y las características de la operación bajo análisis.
- Generar el Rango de Utilidad de Mercado: Utilizando el indicador de rentabilidad seleccionado, definir 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 testeada.

Si 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 primario correspondiente, incrementando la base del impuesto a la renta que corresponda.

4.3.2.7 Caso práctico.

La empresa analizada tiene alto componente de costos, razón por la cual se utiliza para establecer si los precios entre las operaciones con vinculadas son de acuerdo a los precios de mercado, el Pli MOTC.

La empresa Girasol S.A. obtuvo como comparables a las empresas:

Giraluna S.A.

Giraestrella S.A.

Los datos obtenidos de los estados contables de las empresas son:

Empresa	Ventas	Costo de ventas	Gastos de admón.	Costos totales	Utilidad operativa	MOTC
Girasol S.A.	3000	2400	580	2980	20	0.67%
Giraluna S.A.	4000	3600	500	4100	-100	-2.44%
Giraestrella S.A.	1960	1400	400	1800	160	8.88%

MOTC = Utilidad operativa / Costos totales

Luego de un análisis de los estados contables de las empresas seleccionadas como comparables, se obtuvo la información que la firma Giraluna S.A. tuvo un gasto extraordinario de \$ 250 en sus gastos administrativo, razón por la cual se procedió a realizar el ajuste a la comparabilidad, detrayendo dicho ese importe de los gastos operativos, quedando el indicador de utilidad expresado de dicha forma:

Giraluna S.A.	4000	3600	250	3850	150	3.90%
---------------	------	------	-----	------	-----	-------

Con el ajuste a la comparabilidad realizado, se puede observar que el porcentaje de utilidad neta de la empresa analizada de plena competencia está por debajo de los valores comparables.

CAPITULO V: CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

La presente tesis tuvo como objetivo comprobar el deficiente conocimiento de los estudiantes de Contaduría Pública acerca de los precios de transferencia, y a la falta de estudio de este tema debido a la escasa bibliografía proporcionada por ser un tema vanguardista.

La investigación se desarrolló tocando puntos específicos través del desarrollo de casos prácticos sobre aplicación y cálculo de los precios de transferencia, al realizar nuestro estudio pudimos observar que en nuestro país aún existe poca aplicación de precios de transferencia ya que no se tiene un conocimiento claro en la aplicación y cálculo de este tema pero se han visto en la obligación de iniciar procesos de capacitación y practica en dichos precios ya que en la el salvador aunque no es un país desarrollado existen dentro de nuestras fronteras empresas que ya están aplicando precios de transferencia, es por ello que las instituciones fiscalizadoras han iniciado un proceso de reformas dentro de las leyes tributarias.

Por lo anterior decidimos iniciar un proceso de investigación acerca de los precios de transferencia y su aplicación en nuestro país, y a la misma vez crear una herramienta de consulta al desarrollar nuestra tesis basada en los precios de transferencia para que en un futuro pueda ser ayuda idónea a los futuros profesionales que deseen adquirir conocimiento acerca de este tema.

Para comprobar nuestra hipótesis acerca del poco o nulo conocimiento que poseen los estudiantes de Contaduría Pública, seleccionamos una pequeña muestra de estudiantes a los cuales se les proporciono una encuesta la cual nos permitió medir cuanto conocían estos alumnos acerca de los precios de transferencia y su aplicación en nuestro país, a lo cual un pequeño número de dicha muestra revelo que tienen poco conocimiento acerca de ello, así mismo los datos que arrojaron nuestras encuestas al momento de tabular la información recolectada nos

revelo que en su mayoría de los estudiantes encuestados era la primera vez que escuchaban el término “precios de Transferencia” a su vez cuando les preguntamos si estarían interesados en que se creara un manual donde pudieran consultar y conocer más a fondo que son los precios de transferencia , su cálculo y su aplicación en nuestro país, casi un 100% respondió que estarían dispuestos a consultar dicho manual, debido a esto nos animamos a realizar nuestra investigación.

Nuestra intención no es realizar un trabajo saturado de información ya que precios de transferencia es un tema extenso y muy complicado, para lo cual tratamos de desarrollar una investigación extensa pero concisa y precisa para que cualquier persona que la consulte pueda encontrar en el no teoría confusa y astral, sino algo sencillo fácil de comprender y pueda ser una herramienta ideal para poder conocer un poco más acerca de este tema que está generando vanguardia dentro de nuestra profesión ya que ha generado nuevo decretos y reformas a nuestras leyes tributarias así como la adopción y aplicación de tratados y convenios internacionales que pudimos conocer durante el desarrollo de nuestra investigación.

Precios de Transferencia es un tema extenso ligado a partes relacionadas y precios de mercado, algunos de los términos que logramos conceptualizar para la fácil comprensión de los lectores.

En el primer capítulo de nuestra tesis desarrollamos una reseña histórica de los precios de transferencia y su evolución a través de los años así como el impacto causado en las leyes tributarias salvadoreñas, en él se puede conocer de manera clara la introducción de los precios de transferencia y su evolución a lo largo de los años. A lo largo de nuestra investigación no solo que comprobó la deficiencia de conocimientos que posee la población estudiantil en lo que a precios de transferencia se refiere, pero parte de esta deficiencia como logramos determinar es

que el programa de estudio que se desarrolla dentro de los salones de clase en la mayoría de ocasiones no se habla acerca de precios de transferencia siendo en la actualidad y según nuestro trabajo de grado un tema que debemos conocer por lo menos de manera básica ya que no aspiramos únicamente a ser licenciados en contaduría pública, sino lograr ser acreditados por el consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría como Auditores a nivel nacional y porque no, internacionalmente, es por ello que esta tesis hace énfasis en la importancia que es conocer sobre precios de transferencia.

A través de nuestra investigación logramos crear una herramienta de consulta que resume y ejemplifica de manera clara, sencilla conceptos, historia, y aplicación de precios de transferencia, la cual puede desarrollarse dentro de los salones de clase.

Respecto al apoyo hacia las cátedras de derecho tributario esperamos proporcionar al docente un material adecuado que reúne la información específica acerca de los precios de transferencia citando en uno de sus capítulos artículos precisos del Código Tributario salvadoreño que pueden ser consultados y debatidos dentro de las aulas, a su vez incluimos dentro de ella ejemplos de ejercicios prácticos y sencillos para que el alumno pueda comprender de mejor manera el desarrollo de este tema.

5.2 Recomendaciones

Dentro de un proyecto tan ambicioso como lo fue este, siempre se dese que haya una mejora continua del mismo, por lo tanto se recomienda que dentro del programa a desarrollar en las cátedras de derecho tributario que se imparten a lo largo de la formación académica en la profesión de Contaduría pública se incluya el tema sobre precios de transferencia, desarrollando a la vez ejercicios prácticos que ayuden al estudiante y futuro profesional a desarrollar un conocimiento básico de este tema vanguardista que a su vez en los últimos años ha tomado auge

en el país, por lo tanto es de vital importancia que como futuros contadores y auditores salvadoreños tengan conocimiento acerca de ello.

- Al Ministerio de Hacienda, como parte del Órgano Ejecutivo, realice la propuesta para reformar la regulación de precios de transferencia adoptando los lineamientos emitidos por la OCDE.
- A las gremiales de Contaduría Pública que hagan una concientización y profundización a sus miembros sobre la relevancia del tema, dado el auge que este tiene y el impacto en los dictámenes e informes fiscales.
- Que se incluya dentro del programa a desarrollar en materia de Derecho Tributario.
- Considerar como material de apoyo nuestro trabajo de investigación para la elaboración de guiones de clase referente a Precios de Transferencia.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguirrebengoa, Luciana (2002). *Un nuevo enfoque sobre precios de transferencia*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Errepar.
- Aquino, Miguel Ángel (2000). *Precios de Transferencia*. Argentina: IEFPA.
- Comisión de Precios de Transferencia, Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2008). Primera edición. *Precios de Transferencia, Marco Teórico, Jurídico y Práctico*.
- Dirección General de Impuestos Internos (DGII) (marzo 2012). *Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales*.
- Dirección General de Impuestos Internos (DGII) (marzo 2012). *Precios de Transferencia Aplicación de Medidas Fiscales*.
- Douplik Timothy, Perera Héctor (2007). *Contabilidad internacional*. México: McGraw-Hill.
- Galvañ, Gemma Sala (2003). *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. Valencia, España: Editorial.Tirant Lo Biiianch.

- Mecicovsky, Jaime (2000). *Precios de Transferencia*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Macchi.
- Norberto Campagnale, Silvia Catinot, Alfredo Larrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Argentina, Editorial La Ley, 2000.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (1999). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Madrid, España: Traducido al español por el Instituto de Ediciones Fiscales (IEF).
- Rodríguez Carbonazo, Hugo (2009). *Soluciones nacionales a los precios de transferencia en el ámbito nacional e internacional*. México: Instituto Politécnico Nacional de México.
- Wolfsohn, Ariel E. (2000). *Precios de Transferencia*. Argentina: Editorial Errepar.

ANEXOS

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR FACULTAS MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

OBJETIVO: La presente encuesta tiene por finalidad obtener información, sobre el grado de conocimiento teórico en materia de precios de transferencia, de los alumnos que cursan derecho tributario I y II de la carrera licenciatura en contaduría pública en la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria de Occidente y docentes que imparten dichas cátedras.

INDICACIONES: A continuación, se le presentan una serie de preguntas, por favor responda marcando con una "X" la opción que usted considere conveniente.

1. ¿Tiene conocimiento general de que son los precios de transferencia?
 Sí _____ No _____ Poco _____

2. ¿Cuál considera que es la finalidad de los precios de transferencia?
 _____ Tener una noción clara de la cantidad de consumidores que habrán de adquirir el bien o servicio que se piensa vender.
 _____ Permitir a cada país gravar los ingresos a los que legítimamente tiene derecho.
 _____ Planear el crecimiento de la empresa, tanto táctica como estratégica.

3. ¿Considera que la figura de precios de transferencia está legislada en El Salvador por una ley especial/específica?
 Sí _____ No _____

4. ¿Cuál es la normativa legal utilizada para la aplicación de los precios de transferencia?
 _____ Constitución de El Salvador
 _____ Código de Comercio
 _____ Código Tributario
 _____ Ley del Impuesto sobre la Renta
 _____ Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley del IVA)

5. ¿A qué tipo de relación considera que debe aplicarse los precios de transferencia?
 _____ Sujetos Relacionados
 _____ Paraísos Fiscales
 _____ Todas las anteriores

6. ¿Qué tipo de incumplimientos tendría el sujeto obligado a la determinación de los precios de transferencia?
 _____ Incumplimiento tributario
 _____ Incumplimiento civil
 _____ Incumplimiento penal

7. ¿Tiene incidencia la no aplicación de los precios de transferencia en la contabilidad?
Sí _____ No _____
8. ¿Tiene conocimiento acerca de los métodos para establecer los precios de mercado?
Sí _____ No _____
9. ¿Considera que cuentan con el suficiente conocimiento teórico para el desarrollo de un estudio en materia de precios de transferencia?
Sí _____ No _____
10. ¿Considera que es necesario la elaboración de un manual/guía del desarrollo de casos prácticos de precios de transferencia?
Si _____ No _____

*** ¡Muchas Gracias! ***

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 Número 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.

MINISTERIO DE HACIENDA
GOBIERNO DE
EL SALVADOR
UNÁMONOS PARA CRECER

GUIA DE PARAISOS FISCALES

DG-001/2015

**GUÍA DE ORIENTACIÓN GENERAL PARA
FACILITAR EL RECONOCIMIENTO DE PAISES,
ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES
FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA
TRIBUTACIÓN Y PARAÍOS FISCALES Y EL
TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE**

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
SEPTIEMBRE DE 2015**



<u>CONTENIDO</u>	<u>PAGINA</u>
I.- OBJETO	1
II.- FUNDAMENTO LEGAL	1
III.-AMBITO DE APLICACIÓN	2
IV.-DEFINICIONES	2
1. País	2
2. Estado	2
3. Territorio	3
4. Régimen Fiscal Preferente, de Nula o Baja Tributación o Paraíso Fiscal	3
5. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)	4
6. Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales (GAFI)	5
V.-CONTENIDO	6
A. RECONOCIMIENTO DE PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES.	6
1. PAISES ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES	6
2. PAÍSES O TERRITORIOS CLASIFICADOS COMO PARAÍOS FISCALES	9
B. NÓMINA DE PAÍSES CON QUIENES SE HAN SUSCRITO CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE TRIBUTACIÓN	10
C. TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LAS OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES.	10
1. DETERMINACION DE PRECIOS EN OPERACIONES CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES	10
2. DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES	11
3. NO DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS EN OPERACIONES CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES	13
VI. ALCANCE DE LA GUIA DE ORIENTACION	14
ANEXO 1	15



DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
GUIA DE ORIENTACION No. DG-001/2015

ASUNTO: Sustitúyase la Guía No DG-002/2014 emitida en fecha 22 de Septiembre de 2014, que contiene la orientación general para facilitar la aplicación del tratamiento tributario a las operaciones con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales.

I.- OBJETO

La Dirección General de Impuestos Internos, emite la presente la guía de orientación general, para facilitar a los contribuyentes el reconocimiento de Países, Estados o Territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales, en los cuales se encuentren domiciliados, constituidos o ubicados sujetos con los que efectúen operaciones comerciales, los cuales permitirán una mejor aplicación de las disposiciones correspondientes al sistema tributario salvadoreño.

II.- FUNDAMENTO LEGAL

Esta guía de orientación tiene su fundamento legal en los Arts. 1, 3, 4 y 6 Lit. d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos contenida en el D.L. No. 451 del 22 de febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 306 del 7 de marzo de 1990; Arts. 2, 22, 23 literal j) y 27 del Código Tributario contenidos en el D.L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre de 2000; y Arts. 62-A, 124-A, 158 y 158-A del Código Tributario, contenido en el D. L. No. 233, del 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239 , Tomo 385, del 21 de diciembre de 2009; en relación con los Arts. 29-A numerales 10) inciso segundo y 14) literales c) y d), 37 y 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenidos en D.L. No. 236 del 17 de diciembre de 2009 y en D.L. No. 957 del 14 de diciembre de 2011, publicados en los Diarios Oficiales No. 239, Tomo 385, del 21 de diciembre de 2009 y Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, respectivamente.



III.- ÁMBITO DE APLICACIÓN

La presente guía está dirigida para facilitar el cumplimiento de las obligaciones reguladas en el Código Tributario y demás leyes tributarias.

IV.- DEFINICIONES

Para los efectos de la presente guía de orientación, se establecen las siguientes definiciones:

1.- País

Es aquel territorio delimitado geográficamente que engloba a un determinado grupo de población que comparten elementos culturales, políticos y sociales.

Se delimita principalmente a nivel geográfico, es decir, señalándose sus límites físicos y territoriales de manera más o menos clara; por lo que es la forma más común y extensamente utilizada para delimitar los territorios del planeta.

2.- Estado

Ente jurídicamente organizado de manera territorial, duradero, comunitario, delimitado, con carácter Soberano, en cuyo seno, desarrolla funciones de gobernación, guiada conjuntamente por las ideas de seguridad y función social, sobre una población, relativamente homogénea y con fuerte sentido de auto-pertenencia, con una organización institucional eminentemente burocrática, coercitiva, coherente y jerarquizada.

Así mismo, se encuentran enmarcados aquellos Estados que conformen un Estado Federal, los cuales posean gobiernos particulares, legislación privativa en determinadas materias y una gran autonomía administrativa, pero con respeto de la Unidad Representativa Internacional, confiada a un Órgano Ejecutivo Federal o Nacional.

El artículo 1 de la Convención de Montevideo sobre Derechos y Deberes de los Estados, de la cual El Salvador es firmante, establece que los Estados como personas de Derecho Internacional deben reunir los siguientes requisitos:

- a. Población permanente.
- b. Territorio determinado.
- c. Gobierno.
- d. Capacidad de entrar en relaciones con los demás Estados.



3.- Territorio

Extensión de tierra donde habita una colectividad humana con una autoridad definida y delimitada geográfica y políticamente, ya sea que conformen parte de un Estado o País; en la que se ejerzan facultades jurídicas conferidas de manera especial, por las leyes de dichos entes.

Constituye la base física de instituciones territoriales, tales como: Comunidad Autónoma, Provincia, Comarca, Municipio, Entidad local menor y es el espacio en que estas realizan su actividad. Así pues, el territorio como un elemento esencial de dichos Entes territoriales, hasta el punto de que, sin él, no puede darse la existencia de una organización política significativa.

4.- Régimen Fiscal Preferente, de Nula o Baja Tributación o Paraíso Fiscal:

Son los Países, Estados o Territorios que aplican un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no domiciliados, para que opten por el domicilio de dicho País, Estado o Territorio, a fin de atraer capitales y/o inversiones. Típicamente estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos, respecto de sus países de origen; los cuales se dividen en:

4.1 Países, Estados o Territorios de Nula Tributación:

Son aquellos Países, Estados o Territorios que se caracterizan por no contar dentro 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.

4.2 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 Republica de El Salvador, a cualquier clase de sujetos pasivos, ya sean domiciliados o no.



4.3 Paraíso Fiscal de acuerdo a Organismos Internacionales:

Son aquellos Países y Territorios que poseen un tratamiento diferenciado respecto de los impuestos de carácter directo a imputar, en relación a las rentas generadas por los sujetos domiciliados y no domiciliados, caracterizándose por la escasa o nula tributación a que someten a estos últimos; de igual forma presentan prácticas administrativas que limitan la transparencia y el intercambio de información con otros países.

5.- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

Según la OCDE¹, cuatro factores clave son utilizados para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal:

- a. Si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales. Si no hay impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal.
- b. Si hay falta de transparencia.
- c. Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.
- d. Si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

Actualmente los trabajos de la OCDE, se encuentran orientados hacia la transparencia e intercambio de información, razón por la cual las jurisdicciones son clasificadas en función de su grado de progreso en la adopción de los estándares internacionales de intercambio de información tributaria.

La clasificación comprende:

- i. Jurisdicciones que han adoptado sustancialmente los estándares de intercambio de información.
- ii. Jurisdicciones comprometidas con los estándares, pero pendientes de la realización de al menos doce convenios o acuerdos (dentro de este apartado se incluyen los denominados paraísos fiscales).
- iii. Jurisdicciones que no se adhieren a los criterios de intercambio de información.

¹ www.ocde.org



V.- CONTENIDO

A. RECONOCIMIENTO DE PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES.

1. PAISES ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN

Para determinar si un país, estado o territorio contiene regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación con base a lo dispuesto en el romano I del artículo 62-A del Código Tributario, deberán considerarse los siguientes criterios de comparabilidad:

1. No Existe Impuesto sobre la Renta, en este caso la tasa impositiva sería del cero por ciento (0%), y existiría nula tributación respecto de la tributación salvadoreña.
2. Existe Impuesto sobre la Renta, en este caso los efectos de comparabilidad de la tasa impositiva del ochenta por ciento (80%), sería así:
 - a. En el caso de la tributación a la Renta Neta de las personas naturales, sucesiones y fideicomisos a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se aplicara el ochenta por ciento (80%) sobre el promedio de dichas tasas, por lo que dicha comparabilidad no podrá ser menor al dieciséis por ciento (16%).
 - b. Para el caso de las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se aplicara el ochenta por ciento (80%) sobre el promedio de dichas tasas, por lo que dicha comparabilidad no podrá ser menor al veintidós por ciento (22%).
 - c. Para el caso de rentas sometidas a tasas sobre los ingresos, de conformidad a lo regulado en los Arts. 158 y 159 del Código Tributario, la comparabilidad será aplicando el ochenta por ciento (80%) sobre cada tasa.

Con relación a los citados criterios, contenidos en el romano I del artículo 62-A del Código Tributario, se ha establecido la siguiente nómina de países que pueden calificarse de baja o nula tributación:

³ ALD / CFT: Anti-Lavado de Dinero y Control de la Financiación del Terrorismo



métodos técnicos contenidos en el Código Tributario y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

La orientación correspondiente sobre su aplicabilidad, se detalla en la Guía No. DG-001/2012 emitida en fecha 21 de marzo de 2012 o aquella que la sustituya.

2. DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAISOS FISCALES.

2.1. DE LA RETENCION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 158-A DEL CODIGO TRIBUTARIO.

Las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades irregulares o de hecho o unión de personas, domiciliados en el país, deberán retener por concepto de Impuesto sobre la Renta, el veinticinco por ciento (25%) como pago definitivo, cuando paguen o acrediten sumas a personas naturales o jurídicas, entidad o agrupamiento de personas o cualquier sujeto, que se hayan constituido, se encuentren domiciliados o residan en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, de acuerdo a este Código, o que se paguen o acrediten a través de personas, entidades o sujetos constituidos, domiciliados o residentes en los referidos países, estados o territorios y cuyo pago tenga incidencia tributaria en la República de El Salvador.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los casos siguientes:

- a) Las sumas pagadas o acreditadas por adquisiciones o transferencias de bienes tangibles.
- b) Las sumas pagadas o acreditadas a sujetos o entidades domiciliados en países centroamericanos que hayan suscrito, y ratificado el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.
- c) Las sumas pagadas o acreditadas a sujetos o entidades domiciliados en países, estados o territorios que hayan suscrito, y ratificado y cumplan efectivamente Convenios de Intercambio de información y documentación de carácter tributario o Convenios para evitar la Doble Tributación del Impuesto sobre la Renta con la República de El Salvador, que permita comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Las sumas pagadas o acreditadas por rentas beneficiadas con las tasas de retención reducidas establecidas en el artículo 158 de este Código.



Para los literales a), b) y c) antes citados, la retención aplicable será la que corresponda legalmente según lo regulado en el Art. 158 del Código Tributario y Convenios Internacionales.

2.2. DE LA CALIFICACION DE TASA REDUCIDA DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 158 LITERAL c) DEL CODIGO TRIBUTARIO.

Las instituciones financieras domiciliadas en el exterior, supervisadas por un ente de regulación financiera o autorizadas o registradas por autoridad competente en sus países de origen, podrán solicitar calificación de tasa reducida del diez por ciento de retención del Impuesto sobre la Renta sobre los pagos por servicios de financiamiento.

En caso de ser autorizada dicha calificación, y encontrarse la institución financiera solicitante domiciliada, constituida o ubicada en un País, Estado o Territorio denominado en la presente Guía como Régimen Fiscal Preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal, aplica la excepción establecida en el literal d) del artículo 158-A del Código Tributario, respecto a la tasa de retención que regula este último artículo.

En caso que los servicios de financiamiento sean prestados por instituciones financieras señaladas en el párrafo anterior a sus sujetos relacionados en El Salvador de conformidad a lo establecido en artículo 199-C del Código Tributario, se les aplicará el porcentaje de retención del veinte por ciento (20%) regulado en el inciso primero del artículo 158 del Código Tributario.

El Banco Central de Reserva para efectos de verificación de los datos declarados podrá apoyarse en la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes, o la dependencia administrativa que designe la Dirección General. Asimismo el Banco Central de Reserva en sus resoluciones que emita, deberá considerar lo expuesto en la presente Guía de Orientación.

2.3. DE LA RETENCION POR PAGO O ACREDITACION DE UTILIDADES, DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los sujetos pasivos domiciliados que paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, domiciliados, constituidos o ubicados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales aplicarán la retención del veinticinco por ciento de impuesto sobre la renta, regulada en el artículo 158-A del Código Tributario.



2.4. DE LA RETENCION POR PRÉSTAMOS, DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 74-A DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Las personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica domiciliadas en El Salvador, que entreguen sumas de dinero o bienes en especie en concepto de préstamos, mutuos, anticipos o cualquier otra forma de financiamiento a sujetos o entidades constituidos, ubicados o domiciliados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, aplicarán la retención del veinticinco por ciento de impuesto sobre la renta, regulada en el artículo 158-A del Código Tributario, salvo las condiciones señaladas en los numerales del 1 al 5 del mismo artículo.

El porcentaje de retención antes señalado, se aplicará de conformidad a lo establecido en el inciso último del artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

3. NO DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS EN OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES

Adicional a las condiciones de deducibilidad de Costos y Gastos reguladas en el Código Tributario y Ley de Impuesto sobre la Renta, en las erogaciones efectuadas en operaciones realizadas con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, deberán considerarse las siguientes reglas de deducibilidad:

3.1. Operaciones de Pérdidas

El inciso segundo del numeral 10) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que en ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

3.2. No retención ni entero del Impuesto sobre la Renta

Los numerales 12) y 13) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establecen que en ningún caso serán deducibles los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.



ANEXO 1

JURISDICCIONES CLASIFICADAS POR EL GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL (GAFI) COMO DE ALTO RIESGO Y NO COOPERADORAS EN LA LUCHA CONTRA EL BLANQUEO DE CAPITALES Y LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO (HIGH-RISK AND NON-COOPERATIVE JURISDICTIONS)

Según último plenario, celebrado en Brisbane (Australia) en junio 2015, las jurisdicciones y las categorías de clasificación definidas por el GAFI son las siguientes:

a) Jurisdicciones respecto de las cuales se hace un llamamiento a los países miembros del GAFI para que apliquen medidas efectivas para la protección de sus sectores financieros frente a los riesgos emanados de las mismas.

- Irán
- Corea del Norte.

b) Jurisdicciones con deficiencias estratégicas que no han hecho progresos suficientes en el Plan de Acción para atajar dichas deficiencias.

- Algeria
- Myanmar

c) Jurisdicciones con mejora global de cumplimiento cuyas deficiencias se encuentran sometidas a un Plan de Acción.

- Afganistán
- Angola
- Bosnia and Herzegovina
- Ecuador
- Guyana
- Laos
- Panamá
- Papua Nueva Guinea
- Sudán
- Siria
- Uganda
- Yemen

d) Jurisdicciones que no hacen progresos suficientes.

- Iraq

e) Jurisdicciones ya no Sujetos al GAFI en el proceso de seguimiento de cumplimiento.

- Indonesia

Nota: Las jurisdicciones mencionadas en el presente listado no constituyen Paraísos Fiscales, dicha información es solo para fines ilustrativos.

