

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



**“EL CONTADOR PÚBLICO EN LA EJECUCIÓN DE ESTUDIOS DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA, BAJO LOS MÉTODOS NO TRADICIONALES”**

PRESENTADO POR GRUPO: T77
CARRILLO VENTURA, JOSÉ LUIS
MÉNDEZ RAMOS, CARLOS ANTONIO
ZELADA RENDEROS, GLENDA LAURA

**PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

NOVIEMBRE, 2018
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMERICA

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	MSC. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	:	Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licda. María Margarita de Jesús Martínez
Coordinador del Seminario	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	:	Msc. Edgar Ulises Mendoza
Jurado Evaluador	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López Msc. Edgar Ulises Mendoza Lic. Carlos Nicolás Fernández Linares

Noviembre, 2018

San Salvador, El Salvador, Centroamérica.

AGRADECIMIENTOS

Primeramente quiero agradecer a Dios por haberme dado una segunda oportunidad de vida y de haberme dado la sabiduría y paciencia para poder concluir mi carrera, a mis padres les agradezco por todo ya que siempre han estado a mi lado en los momentos más difíciles de mi vida y son quienes me motivaron a concluir mi carrera, a mis amistades con las que estuvimos durante todo el proceso de estudio algunos ya no se encuentran con vida pero tengo fe en Dios que están descansando en paz y que fueron de gran apoyo, por ultimo a todas las personas con las que compartí lindos momentos en la Universidad en las buenas y malas, a todos y a cada uno muchas gracias!

José Luis Carrillo Ventura

A quien le debo todo en mi vida Jehová Dios todopoderoso, por tantas bendiciones que me ha regalado y me seguirá dando, a mi madre quien siempre ha estado a mi lado para apoyarme en todo momento, mi esposa, a mis hijos que son mi motivación más grande, mi orgullo y mi fortaleza para seguir adelante y buscar siempre la prosperidad para brindarles un mejor futuro, a mi padre que de pequeño me inculcó que la educación es el legado más valioso que se les puede dejar a los hijos.

Carlos Antonio Méndez Ramos

A Dios todopoderoso por guiarme en todo momento y brindarme la sabiduría y perseverancia para culminar esta etapa de mi vida, a mi hija Laura Valeria, quien ha sido mi motor para salir adelante, a mis padres y hermanos por su apoyo, amor y paciencia, a mis amigos y a todas las personas que a lo largo de este trayecto me han motivado para llegar a este momento, a todos, ¡muchísimas gracias!

Glenda Zelada

ÍNDICE

CONTENIDO:	PÁG.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	ii
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA	2
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	3
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	4
1.4.1 Objetivo General	4
1.4.2 Objetivos Específicos	4
1.5 HIPÓTESIS	5
1.5.1 Hipótesis de Trabajo	5
1.5.2 Determinación de Variables	5
1.5.3 Operacionalización de Variables	6
1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.6.1 Dificultad en la obtención de datos	7
1.6.2 Nivel de Inseguridad	7
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, LEGAL Y TÉCNICO	8

2.1	LA PROFESIÓN CONTABLE INDEPENDIENTE EN EL SALVADOR	8
2.1.1	FORMACIÓN PROFESIONAL	8
2.1.2	FORMACIÓN TÉCNICA	9
2.1.3	REGULACIÓN CONTABLE	10
2.1.4	ESPECIALIZACIÓN	11
2.2	PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL SALVADOR	12
2.2.1	ANTECEDENTES	12
2.2.2	GENERALIDADES	14
2.2.3	ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	16
2.2.4	METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	19
2.2.5	MÉTODOS NO TRADICIONALES	21
2.3	PRINCIPALES DEFINICIONES	24
2.3.1	PRECIO DE TRANSFERENCIA	25
2.3.2	ENTIDADES COMPARABLES	25
2.3.3	OPERACIONES COMPARABLES	25
2.3.4	PRECIO DE MERCADO	25
2.3.5	SUJETOS RELACIONADOS	25
2.3.6	REGÍMENES FISCALES PREFERENTES	25
2.3.7	PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA	26

2.3.8	ENTIDADES Y OPERACIONES COMPARABLES	26
2.3.9	RANGO O INTERVALO DE PLENA COMPETENCIA	26
2.3.10	AJUSTE PARA LA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS	27
2.4	REGULACIÓN LEGAL	27
2.4.1	CÓDIGO TRIBUTARIO	27
2.4.2	INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS	30
2.4.3	RIESGOS POR NO CUMPLIR CON PRECIOS DE TRANSFERENCIAS	32
2.4.4	LEY DE SERVICIOS INTERNACIONALES	33
2.4.5	LEY DE ZONAS FRANCAS INDUSTRIALES Y DE COMERCIALIZACIÓN	33
2.5	REGULACIÓN TÉCNICA	34
2.5.1	DIRECTRICES DE LA OCDE	35
2.5.2	GUIA DE ORIENTACIÓN GENERAL SOBRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS	36
	CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	37
3.1	ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	37
3.2	DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL	38
3.2.1.	Temporal	38
3.2.2.	Espacial	38
3.3	SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	39

3.3.1 UNIDADES DE ANÁLISIS	39
3.3.2 POBLACIÓN Y MARCO MUESTRAL	39
3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	40
3.4.1 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA RECOPIACIÓN DE LA INFORMACIÓN	40
3.4.2 INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN	42
3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	42
3.6 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	42
3.7 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	43
CAPÍTULO IV. GUÍA PARA EL CONTADOR PÚBLICO EN LA EJECUCIÓN DE ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, BAJO LOS METODOS NO TRADICIONALES.	47
4.1 ETAPAS DEL PROCESO DE ELABORACIÓN DE ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, BAJO MÉTODOS NO TRADICIONALES.	47
4.2 ESTUDIO DE PRECIO DE TRANSFERENCIA.	52
V. CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN	91
VI. RECOMENDACIONES	92
VII. BIBLIOGRAFIA	93
VIII. ANEXOS	94
CUESTIONARIO	94

TABULACION DE RESULTADOS	101
INDICE DE TABLAS	PÁG.
Tabla No. 1 Operacionalización de las variables	6
Tabla No. 2 Reformas a la legislación tributaria en Centroamérica y el caribe	13
Tabla No. 3 Reformas al Código Tributario	14
Tabla No. 4 Aspectos técnicos de la guía de orientación de operaciones con sujetos relacionados	37
ÍNDICE DE FIGURAS	PÁG.
Figura No. 1 Etapas del estudio de precios de transferencia	18
Figura No. 2 Análisis funcional	20
Figura No. 3 Debilidades y fortalezas de la metodología para la determinación de precios de transferencia.	21
Figura No. 4 Etapas para la elaboración de un estudio de precios de transferencia	48

RESUMEN EJECUTIVO

Considerando los cambios en los últimos años en la demanda de bienes y servicios, mercados que se han abierto al comercio internacional, y que la creación de grupos de empresas en cada país va en incrementando, con el objetivo de ampliar sus operaciones en el extranjero y con ello maximizar sus utilidades, las empresas multinacionales creadas, han tenido que trasladar, los 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, es así cómo surge en El Salvador el tema de precios de transferencia con el fin de regular una posible fuga tributaria, por lo que se aprobaron reformas para incluir el tema en el Código Tributario en diciembre de 2009 y que entraron en vigencia a partir del período fiscal 2010.

Teniendo en cuenta, que en el marco técnico de referencia a utilizar para la determinación de precios de transferencia son las directrices sugeridas por la OCDE, vemos que los Métodos no tradicionales o métodos transaccionales de utilidad que veremos son: Método del margen neto de la transacción y el Método de participación de utilidades.

Se determinó mediante técnicas de investigación la falta de conocimiento en el tema, debido a la complejidad del trabajo involucrado y poca información disponible a pesar de los esfuerzos que ha hecho el Ministerio de Hacienda con las guías emitidas mediante su página de web, por lo que se decidió hacer una guía para todo aquel profesional que busque una herramienta de apoyo en la elaboración de estudios de precios de transferencia bajo los métodos no tradicionales.

INTRODUCCIÓN

En el presente documento, se pretende desarrollar una guía de apoyo para profesionales que ejercen la profesión contable en temas especiales, indagando el grado de conocimiento, interpretación, aplicación, implicaciones fiscales y limitantes o dificultades para la determinación de los precios de transferencia en la práctica.

En razón de lo anterior, el Capítulo I se desarrolla en seis apartados, iniciando con la descripción de la situación problemática a la cual está expuesto el profesional objeto de estudio, de la que se deriva el enunciado del problema que se desarrollará en la investigación, planteando la justificación, se definen los objetivos que rigen el estudio, se establece la hipótesis de estudio y se mencionan las limitaciones que conllevan la investigación.

En el Capítulo II, se desarrolla el contenido del marco teórico de la investigación, la cual remonta de manera general los antecedentes a nivel regional y en El Salvador de la regulación de precios de transferencia como los antecedentes de la OCDE, se enlistan los principales términos o definiciones del tema en estudio y se cierra con la normativa tanto legal como técnica que respalda la aplicación de precios de transferencia en el país.

El Capítulo III abarca el desarrollo de la metodología de investigación aplicada en el presente estudio, el cual pretende definir el tipo de investigación realizada, y todas las herramientas necesarias para ejecutarlo, se identifica el objeto de estudio, las técnicas, procedimientos utilizados para obtener la información hasta el procesamiento de la misma, con el objetivo de analizar e interpretar los resultados para finalmente presentar el diagnóstico de la investigación.

Consecuentemente, en el Capítulo IV, se definen las etapas del proceso de elaboración de estudios de precios de transferencia bajo los métodos tradicionales, en el cual se muestran casos prácticos para el desarrollo de la metodología OCDE en los métodos basados en rentabilidad, como lo son los métodos no tradicionales.

Se culmina el presente estudio enlistando las conclusiones, así como las recomendaciones derivadas la investigación.

CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

Teniendo en cuenta los cambios registrados en los últimos años en las distintas transacciones de mercaderías entre los distintos países del mundo, la demanda de bienes y servicios en mercados que antes no estaban abiertos al comercio internacional se ha incrementado, lo que ha generado la creación de grupos de empresas, las cuales se expanden geográficamente en búsqueda de mercados y de ventajas competitivas que les permitan maximizar sus utilidades.

Los grupos de empresas multinacionales creados, han tenido que trasladar, cada vez con mayor frecuencia, los 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, es así cómo surge en El Salvador, la necesidad de armonizar las relaciones comerciales intercompañías y una posible vía de fuga tributaria, por lo que el tema de precios de transferencia surge por primera vez en las reformas al Código Tributario en diciembre de 2009, las cuales entraron en vigencia a partir del periodo fiscal 2010.

Para la aplicación de metodología de precios de transferencia se ha establecido el principio de libre competencia, conocido también como principio de “Arm’s Length” y las bases del régimen destacan para la determinación del precio pactado entre sujetos relacionados el principio de plena competencia a través de la metodología sugerida por la OCDE, plasmadas en las Directrices en las que en resumen se encuentran los métodos tradicionales: Precio Comparable no Controlado, Precio de Reventa y método del Costo

Adicionado y los Métodos no tradicionales o métodos transaccionales de utilidad: Método del margen neto de la transacción y el Método de participación de utilidades.

Los métodos no tradicionales tratan de evaluar la rentabilidad obtenida en las operaciones tanto por las partes relacionadas como por las partes independientes, siempre que se tengan actividades y riesgos similares, con el fin de determinar si las condiciones entre dichos vinculados responden a las de plena competencia y en algunos casos se aplicaran por la complejidad de sus operaciones, para tal efecto se debe de tener en cuenta lo que originó el rechazo de los métodos tradicionales, al inicio del análisis.

En marzo de 2012, la Administración Tributaria emite una guía de orientación, en apoyo a los sujetos pasivos, con una herramienta para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados, constituyéndose la única fuente bibliográfica nacional para la aplicación de precios de transferencia.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

El propósito de la elaboración de una guía como herramienta de aplicación para los métodos no tradicionales en el desarrollo de un estudio de precios de transferencia, se debe a la necesidad del contador público por investigar y formarse en esta área, inclusive la misma Administración Tributaria se vio obligada a obtener un mayor grado de especialización por la complejidad que los precios de transferencia implican, debido a que aún se están elaborando las bases de información de comparables que les brinden las herramientas óptimas para la disminución de la evasión fiscal bajo esta vía, tomando en consideración la guía proporcionada por el Ministerio de Hacienda, la cual no permite establecer con claridad

el trato del Contador Público independiente en la ejecución de estudios de precios de transferencia, bajo los métodos no tradicionales, es necesario establecer la siguiente interrogante en la investigación:

¿En qué medida una guía podría ayudar al contador público independiente en la ejecución de estudios de precios de transferencia, bajo los métodos no tradicionales?

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación sobre la ejecución de estudios de precios de transferencias, bajo los métodos no tradicionales, es considerada necesaria e importante, debido a que con la guía que el Ministerio de Hacienda ha proporcionado no se cuenta con la información necesaria y completa para llevar a cabo un estudio sobre el tema, en el cual se deban utilizar específicamente los métodos no tradicionales.

La presente investigación permite que el contador público pueda tener una ayuda con aquellas dificultades en la ejecución de los precios de transferencia en especial con los métodos no tradicionales, para ello se contó con la bibliografía para el desarrollo del tema investigado, tales como: Código Tributario, Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados emitida por la Administración Tributaria, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2010), y asesores especialistas en el tema.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los objetivos planteados para la investigación son los siguientes:

1.4.1 Objetivo General

Elaborar una guía de aplicación práctica procedimental para el profesional de Contaduría Pública que asesora u ofrece servicios de asesoría en la aplicación de los métodos no tradicionales de precios de transferencia que contribuyan al desarrollo eficiente del profesional.

1.4.2 Objetivos Específicos

- a) Estructurar el contenido de una guía procedimental para la aplicación de los métodos no tradicionales de precios de transferencia.
- b) Identificar la normativa aplicable a los precios de transferencia, tanto nacional como internacional, mediante guías, leyes y demás material de divulgación, dando a conocer posibles cargas fiscales para las entidades que debiendo hacer estos estudios no los hacen ya sea por desconocimiento o simplemente no los consideran necesarios.
- c) Describir los elementos que intervienen en la determinación de los precios de transferencia según los métodos no tradicionales.
- d) Desarrollar ejemplos prácticos para ilustrar los procedimientos adecuados en la determinación de los precios de transferencia bajo los métodos no tradicionales.

1.5 HIPÓTESIS

La Hipótesis planteada en el trabajo generada de la investigación es la siguiente:

1.5.1 Hipótesis de Trabajo

La utilización de una guía de aplicación práctica procedimental para el profesional de la contaduría pública que ejerce independientemente sobre la aplicación de los métodos no tradicionales de precios de transferencia contribuye al desarrollo eficiente del profesional.

1.5.2 Determinación de Variables

- Variable Independiente

Guía de aplicación práctica procedimental para el profesional de la contaduría pública.

- Variable Dependiente

Aplicación de los métodos no tradicionales por el profesional de la contaduría pública para contribuir en su desarrollo eficientemente.

1.5.3 Operacionalización de Variables

Tabla No. 1

Operacionalización de las variables

Formalización del Problema	Objetivo General	Hipótesis de Trabajo	Variables	Parámetros de Medición
<p>En qué medida una guía podría ayudar al contador Público independiente en la ejecución de Estudios de Precios de transferencia, bajo los métodos no tradicionales</p>	<p>Elaborar una guía de aplicación práctica procedimental para el profesional de Contaduría Pública que ejerce independientemente sobre la aplicación de los métodos no tradicionales de precios de transferencia que contribuyan al desarrollo eficiente del profesional.</p>	<p>La utilización de una guía de aplicación práctica procedimental para el profesional de la contaduría pública que ejerce independientemente sobre la aplicación de los métodos no tradicionales de precios de transferencia contribuye al desarrollo eficiente del profesional.</p>	<p><u>Independiente</u> Guía de aplicación práctica procedimental para el profesional de la contaduría pública.</p> <p><u>Dependiente</u> Aplicación de los métodos no tradicionales por el profesional de la contaduría pública para contribuir en su desarrollo eficientemente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Código Tributario. - Ley de Impuesto sobre la Renta. - Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios - Directrices OCDE - Método de Partición de Utilidades. - Método del Margen Neto de la Transacción.

Fuente: Elaboración propia.

1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Para el desarrollo de todo trabajo de investigación hay limitaciones para llevar a cabo su desarrollo, de los cuales no son planificadas desde el inicio de la misma. La investigación presenta las siguientes limitaciones:

1.6.1 Dificultad en la obtención de datos

Las firmas de auditorías en nuestro país difícilmente proporcionan información al público, ya que es información confidencial y delicada, la cual no se puede proporcionar a cualquier persona.

1.6.2 Nivel de Inseguridad

El nivel de inseguridad que se vive en el país es propicio para que las firmas de auditoría sean bastantes celosos con la información que poseen ya que es información de clientes, que a ellos les es proporcionada para su debido resguardo.

CAPITULO II. MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, LEGAL Y TÉCNICO

2.1 LA PROFESIÓN CONTABLE INDEPENDIENTE EN EL SALVADOR

Nuestro país cuenta con el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) como principal entidad en materia contable, esto según el art. 290 del Código de Comercio, además quedo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en el artículo 36 literal j), que se le da facultad para dictar las Normas de Ética Profesional que deberán cumplirse en el ejercicio de la profesión contable.

Es así como en el 2013 adoptó el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en ingles), posteriormente el 30 de enero de 2018, el Consejo emitió el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, a efecto de tener una serie de reglas claras, que permitan regir la actuación de los auditores y contadores en El Salvador.

2.1.1 FORMACIÓN PROFESIONAL

Actualmente en El Salvador, el Estado delega en las instituciones de educación superior (universidades estatales y privadas reconocidas oficialmente por el Ministerio de Educación), la facultad de expedir el título de Contador Público a quienes hayan cumplido los requisitos académicos necesarios, quedando sujeto el ejercicio de la profesión contable independiente al registro respectivo ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.,

2.1.2 FORMACIÓN TÉCNICA

A través de los diferentes gremios de profesionales en contaduría pública tales como la Corporación de Contadores, el Instituto de Salvadoreño de Contadores Públicos, Red de Contadores de El Salvador, Instituto de Auditoría Interna de El Salvador y la Asociación de auditores independientes del El Salvador, el contador puede y debe mantenerse actualizado respecto a la normativa técnica contable, así como tributaria entre otros temas de interés aplicables según las ramas de la profesión.

Respecto al tema de precios de transferencia, en el Salvador, derivado de las reformas al Código Tributario en el año 2009, se incorporaron aspectos relativos a la determinación de precios como parte de los hechos generadores contenidos en dicho Código, para efectos tributarios, los contribuyentes cuando celebren transacciones entre sujetos relacionados estarán obligados a determinar los precios de las contraprestaciones, acorde a los precios de mercado. Por consiguiente, el profesional de la contaduría pública ejerciente como auditor fiscal, deberá reflejar en su Dictamen e Informe Fiscal la situación tributaria del sujeto dictaminado, haciendo constar si éste cumple con lo regulado.

Por consiguiente, la legislación salvadoreña establece la utilización de precios de mercado en las fiscalizaciones, así como la comparabilidad y posterior eliminación de las diferencias según el Código Tributario.

Acorde a lo anterior, si bien es cierto que la regulación salvadoreña no establece la obligación de contar con un estudio de precios de transferencia, ese documento constituye la forma más razonable y eficiente de documentar las transacciones entre compañías relacionadas.

De lo anterior, se establece razón suficiente para que el profesional de la contaduría pública conozca y se desarrolle en este ámbito.

El profesional en la contaduría pública encargado de la elaboración de los precios de transferencia deberá de tomar en cuenta el ciclo del proceso para la toma de decisión derivada del entorno internacional actual, dicho ciclo comienza desde identificar los riesgos potenciales y posibles oportunidades como consecuencia de los cambios producidos en el nuevo entorno.

También se debe definir e implementar las medidas adecuadas para atacar los potenciales riesgos derivados de los cambios regulatorios a nivel global o materializar las oportunidades detectadas y por último dichos servicios deben de ser dirigidos al adecuado cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales y en materia de precios de transferencia del nuevo marco jurídico internacional.

2.1.3 REGULACIÓN CONTABLE

Los contadores públicos en El Salvador poseen un marco legal que le otorga obligaciones y atribuciones en el ejercicio de sus funciones, se posee la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría con el objeto de reglamentar el ejercicio de la profesión, y la función de la auditoría, la cual fue reformada por última vez el 22 de noviembre de 2017.

Así mismo, la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) emitió el Código de ética para profesionales de la contabilidad, el cual establece las normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos para uso de los Contadores en todo el

mundo. No obstante, en El Salvador, en enero de 2018, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emitió el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores el cual consta de los lineamientos, reglas y conductas que deben asumir los profesionales en esta área, además con el propósito de establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos reformó la Norma de Educación Continuada con fecha septiembre de 2014 y actualiza la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) pasando a llamarse Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) emitida el 18 de abril de 2018.

2.1.4 ESPECIALIZACIÓN

Así como muchos otros campos de la actividad humana, existe un amplio número de áreas de especialización en contabilidad. Esta tendencia hacia la especialización se debe en gran medida al crecimiento en tamaño y complejidad de las entidades comerciales, los sistemas contributivos y la creciente regulación del comercio por medio de leyes y agencias gubernamentales. Estas influencias, junto a los adelantos tecnológicos y al acelerado crecimiento económico, han creado la necesidad de contadores con un alto grado de especialización en varios campos.

Dentro de los campos de especialización en el desarrollo de sus facultades profesionales, el Contador Público puede incursionar como ejemplo en las siguientes áreas:

- Contador en Impuestos y Beneficios Fiscales: Es un contador que está especializado en la aplicación y cumplimiento de las disposiciones de carácter tributario, como lo son la

Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, Estudio de Precios de Transferencia, Impuestos Municipales, entre otros. Ofrece servicios de consultorías sobre las planeaciones fiscales, o consultas de confirmación de criterio.

- **Contabilidad Administrativa:** Consiste a partir de informes internos acertados técnicamente, entrega información a la administración para que ésta, a través de sus funciones de planeación, dirección, organización y control, tome las decisiones estratégicas que la organización requiere para alcanzar sus objetivos
- **Finanzas Corporativas:** En esta disciplina el contador especializado en las finanzas corporativas tiene como objetivo maximizar el valor del accionista.

2.2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL SALVADOR

2.2.1 ANTECEDENTES

Los países de Centroamérica y el Caribe en los últimos seis años han estado modificando sus legislaciones fiscales para incluir y/o ampliar obligaciones formales de documentación en materia de precios de transferencia y adecuándola a la situación particular de cada jurisdicción en línea con las Guías de la OCDE.

En la siguiente tabla se muestra un resumen de las reformas que dieron inicio a la legislación tributaria en materia de precios de transferencia por país.

Tabla No. 2*Reformas a la legislación tributaria en Centroamérica y el Caribe*

País/Año entrada vigencia	2003	2009	2011	2012	2014	2017	2018
Costa Rica	✓						
El Salvador		✓					✓
República Dominicana			✓				
Panamá				✓			
Guatemala				✓			
Honduras						✓	
Nicaragua							✓

Fuente: Elaboración propia

En El Salvador debido al crecimiento en el mercado mundial de las empresas multinacionales, nace la necesidad de armonizar las relaciones comerciales intercompañías, lo cual obligó a la Administración Tributaria salvadoreña a tomar las medidas de control en las operaciones que involucren dos o más empresas vinculadas, con residencia fiscal en el país o una de ellas no sea residente fiscal en El Salvador, con el objetivo que sus operaciones

Tabla No. 3*Reformas al Código Tributario*

Fecha	Normativa	Descripción
Dic-2009	Código Tributario	<p>Estableció el principio de libre competencia y las bases del régimen de precios de transferencia en El Salvador. Entre sus elementos se destacan:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Determinación de precios - Precio de mercado - Definición de sujetos relacionados - Criterios de comparabilidad – eliminación de diferencias - Informe de operaciones con sujetos relacionados (declaración informativa – Formulario F982) - Obligaciones de conservar informaciones y pruebas - Incumplimiento de otras obligaciones formales - Dictamen e informe fiscal (nombramiento del auditor y sus obligaciones, requisitos, plazos de presentación, validez)

Fuente: Elaboración propia en base a reformas al Código Tributario

sean acorde a la realidad económica y no se presten a especulaciones para lograr algún beneficio fiscal, por lo que el tema de precios de transferencia se incorpora en las reformas al Código Tributario realizadas en el año 2004 con la adición de los artículos 199-A y 199-B, sin embargo, la regulación de precios de transferencia surge por primera vez en las reformas al Código Tributario de 2009, las cuales entraron en vigencia a partir del periodo fiscal 2010.

2.2.2. GENERALIDADES

a) LA OCDE Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico juega un papel fundamental en el tema en estudio; es una Organización creada en los años sesenta con el fin de establecer las políticas que posibilitaran lograr un alto grado de crecimiento y empleo de sus estados miembros, a su vez, contribuir con el desarrollo del comercio mundial sobre una base no discriminatoria, poniendo a disposición la normativa sobre precios de transferencia, emitiendo convenios, recomendaciones e informes que influyen grandemente en el tema.

En julio de 1995 y luego de sucesivas actualizaciones, publicó sus Guías y en julio de 2010 se publicaron revisiones de los capítulos I-III y se incorporó el capítulo IX. Las Guías son una fuente de autoridad ampliamente aceptada respecto de cuestiones de precios de transferencia, tanto para los contribuyentes como para las autoridades impositivas de los países miembros de la organización que hayan dictado nuevas normas o disposiciones, o que estén en vías de hacerlo.

Además, promueve que los países miembros sigan las Guías en sus prácticas internas de precios de transferencia. Asimismo, se incentiva a los contribuyentes a utilizarlas para evaluar si los precios de transferencia cumplen con el principio arm's length.

b) EL PRINCIPIO "ARM'S LENGTH"

El principio "arm's length", también conocido como "de plena competencia", es el estándar internacional que los países miembros de la organización acordaron utilizar para determinar los precios de transferencia a fines impositivos. En virtud de este principio, las condiciones creadas o impuestas entre dos empresas relacionadas comercial o financieramente no deberían diferir de aquellas creadas entre empresas independientes que realizan operaciones similares en circunstancias similares. Los países miembros aceptaron que cuando los acuerdos de precios de transferencia entre empresas relacionadas no reflejen este principio, los ingresos sujetos a impuestos de esas empresas podrán ajustarse según corresponda para modificar las posibles distorsiones y de esta manera tener comparables más aceptables sin importar si es una entidad relacionada o independiente, siempre que las funciones, activos utilizados y los riesgos asumidos por las empresas que realizan operaciones de transferencia de bienes o servicios también sean similares.

c) COMPARABILIDAD

La aplicación del principio arm's length se basa generalmente en una comparación entre las características relevantes económicamente de una transacción controlada con características económicamente relevantes de transacciones entre empresas independientes.

Para que una transacción controlada satisfaga el principio de plena competencia, ésta debe ser lo suficientemente comparable con una transacción no controlada. Si existen diferencias materiales entre las transacciones controladas y no controladas que afectaran el análisis de precios de transferencia se deben realizar ajustes razonables para eliminar el efecto de esas diferencias en el precio o resultado (margen) de esas transacciones. Si no se pudieran hacer ajustes para tomar cuenta de esas diferencias, las transacciones controladas y no controladas no son lo suficientemente comparables bajo el principio.

A fin de establecer el grado de comparabilidad real y luego hacer los ajustes adecuados para establecer las condiciones de plena competencia es necesario comparar las transacciones controladas y no controladas en base a los cinco factores de comparabilidad establecidos en las Guías, los cuales se enlistan a continuación:

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

2.2.3 ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La estructura del informe conocido como “*Estudio de precios de transferencia*”, refleja los lineamientos mínimos determinados por la organización en el capítulo V y por la administración tributaria salvadoreña en cuanto a la normativa relacionada a precios de transferencia. Tal estudio actúa como un documento de prueba para las compañías, con el

cual se demuestra que las valoraciones de los precios pactados de las transacciones entre compañías relacionadas cumplen el principio de plena competencia.

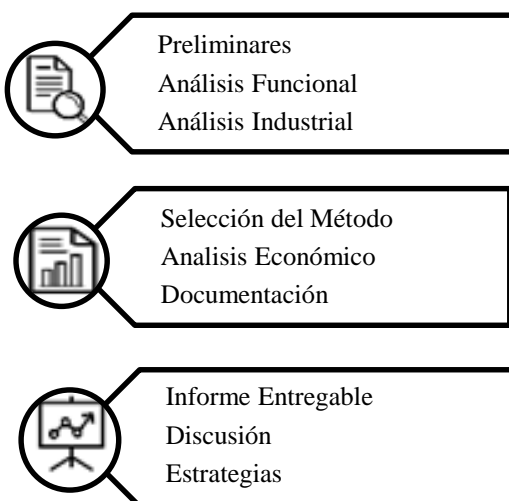
Estos estudios son de estructura compleja, ya que recopilan tanto datos fiscales, como administrativos y financieros relacionados con la empresa o grupos de empresas en estudio, así como del mercado en donde se desarrolla la misma.

El capítulo V de las directrices, desarrolla lo relacionado a la documentación mínima requerida para demostrar que los precios de transferencia determinados sean de mercado, con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las administraciones tributarias.

El proceso general de elaboración de un estudio de precios de transferencia se puede describir en tres etapas principales, las cuales entablan una serie de actividades específicas.

Figura No. 1

Etapas del Estudio de Precios de Transferencia



Fuente: Elaboración Propia

En la primera etapa se busca conocer las estructuras de control, antecedentes accionarios de la compañía, así como la identificación de las partes relacionadas con esta, dentro de las cuales se puede mencionar en detalle:

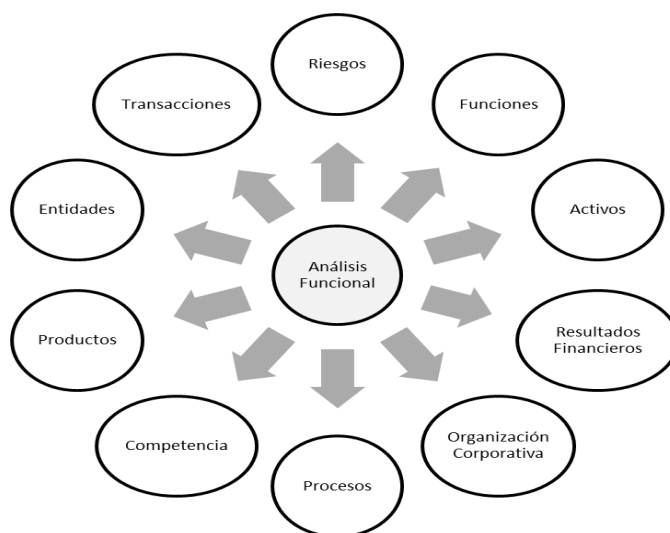
- ANALISIS FUNCIONAL

El análisis funcional constituye la base para la determinación de la metodología que proporcione la medida más confiable en el análisis de los precios pactados en transacciones controladas entre partes relacionadas. El objetivo de esta sección es identificar y analizar las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por cada una de las partes relacionadas participantes en las transacciones controladas sujetas a análisis tanto en empresas relacionadas como independientes.

El párrafo 1.42 de las Guías de la organización requiere un análisis funcional cuando se examinan los precios de transferencia entre partes relacionadas.

Figura No. 2

Análisis Funcional



Fuente: Elaboración propia basados en las Directrices de la OCDE

2.2.4 METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las disposiciones sobre la materia, obligan a las empresas a escoger entre las distintas formas de evaluar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia para fines tributarios. Para ello se usan como referencia los precios o márgenes usuales de transacciones comparables en todo el mundo. Dado que las comparaciones normalmente no son perfectas, se deben realizar los ajustes cuantitativos correspondientes a fin de hacer procedente la comparación entre operaciones de las empresas relacionadas, sin importar si están todas en el país o si algunas están fuera el país.

En el caso que se demuestre que las operaciones no se realizaron a precios objetivos, la empresa deberá ajustar al alza su base tributaria y pagar en consecuencia el impuesto respectivo, como si la operación hubiera tenido los precios o márgenes que se obtendrían en una operación comparable realizada entre partes independientes.

Los métodos definidos en la Directrices de la OCDE, han sido adoptados por la mayoría de los países que establecieron legislación específica para el control de los precios de transferencia y aceptados en nuestro país según artículo 62-A inciso segundo del Código Tributario.

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

Figura No. 3

Debilidades y Fortalezas de la metodología para la determinación de precios de transferencia.

FODA DE LOS METODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

	Fortalezas	Debilidades	Mejor Aplicación para
Precio comparable no controlado (CUP)	La forma mas directa y confiable de aplicar el principio de plena competencia	<ul style="list-style-type: none"> - Alto grado de comparabilidad requerida del producto - En la practica es dificil encontrar comparables suficientemente similares para que no haya diferencia que tenga efecto material en el precio - No suele haber comparables internos - Limitado s situaciones menos complejas cotizaciones oficiales 	<ul style="list-style-type: none"> - Operaciones en que el mismo producto se vende a empresas independientes (comparables internos) - Operaciones en que una empresa independiente vende el mismo producto que las empresas asociadas (Comparables externos) - En particular productos y tasas de intereses - Se pueden requerir ajustes
Precio de Reventa	<ul style="list-style-type: none"> - Las diferencias de productos serian menos significativas, es menos probable que tengan unefecto material sobre margenes de beneficios que sobre el precio. - Se necesitan menos ajustes de comparabilidad que con el CUP, que tenga en cuenta las diferencias. 	<ul style="list-style-type: none"> - Los margenes de beneficio bruto pueden verse afectados por la eficiencia de la gestion, que puede tener impacto en la rentabilidad pero en precios de los bienes o servicios. - La coherencia contables es para fines de comparabilidad. - Es dificil de usar cuando las mercancías se procesan mas antes de la reventa o el distribuidor contribuye sustancialmente a la creacion o mantenimiento de un intangible, 	<ul style="list-style-type: none"> - Reventa de bienes. - Operaciones de mercadotecnia (el distribuidor no agrega valor significativo al producto)
Costo Incrementado	<ul style="list-style-type: none"> - Las diferencias de productos son menos significativas, es menos probable que tengan un efecto material sobre los margenes de beneficio que sobre el precio - Menor comparabilidad del producto requerida en comparacion con el CUP. - Se necesitan menos ajustes de comparabilidad en comparacion con el CUP, que tengan en cuenta las diferencias de productos ya que se enfoca en fuciones. 	<ul style="list-style-type: none"> - En practica, a menudo es dificil determinar la base del costo apropiada. - Los costos incurridos no siempre pueden ser determinantes del nivel de rentabilidad. - No siempre se puede distinguir la relacion entre el nivel de costo incurridos y un precio de mercado. - La coherencia contable es importante para fines de comparabilidad. 	<ul style="list-style-type: none"> - (Contrato) Fabricante, en particular de productos semiterminados. - (Contrato) I + D - Prestador de servicios.
Reparto del Beneficio	<ul style="list-style-type: none"> - Ofrecen una solución para operaciones totalmente integradas, donde resulta complicada la identificación de los activos, riesgos y funciones, asumidos o aportados por cada parte relacionada. - En ausencia de operaciones comparables entre partes independientes, resultan sumamente útiles, pues evalúan ambas partes de la operación. Por lo tanto, son comúnmente utilizados para la resolución de auditorías fiscales, cuando el tiempo y los recursos en la revisión resultan limitados, ya sea para el fisco o para el contribuyente. - Se reduce el riesgo de que alguna de las partes involucradas en la operación, obtenga resultados excepcionales o poco probables, ya que para la aplicación del análisis se toman como partes analizadas a todas las entidades involucradas en la operación. 	<ul style="list-style-type: none"> - Por lo que se refiere a las debilidades derivadas de su aplicación, tal vez la más importante sea la subjetividad que en algunas ocasiones involucran los análisis. - Es complicado determinar los ingresos y los gastos de forma conjunta de todas las empresas involucradas en la operación, ya que los registros contables tendrían que basarse en los mismos criterios para que se efectúen los ajustes en función de las distintas prácticas contables y divisas utilizadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - De manera razonable, deben ser independientes de las políticas de precios de transferencia establecidas, es decir, deben de estar basados sobre una información objetiva (como pueden ser las ventas a terceros independientes) y no en una información relacionada a la remuneración de la operación controlada. - Que sea soportable, a través de información pública comparable o interna.
Margen Neto Operacional	<ul style="list-style-type: none"> - Los indicadores de utilidades netas (rendimiento de los activos, utilidad operativa de las ventas, etc.) se ven menos afectados por las diferencias operacionales que el precio. - Los indicadores de utilidad neta son mas tolerantes a algunas diferencias funcionales entre operaciones controladas y no controladas. - Los indicadores de utilidad neta evitan el problema en algunos países de la falta de claridad en los datos publicos respecto a. 	<ul style="list-style-type: none"> - El indicador de utilidad neta puede verse influido por factores que no tendrían un efecto significativo en los margenes de precios o en los margenes brutos, lo que dificulta la determinacion exacta y fiable de los indicadores de utilidad neta de plena competencia. - Los contribuyentes pueden no tener acceso a suficiente informacion especifica sobre los beneficios netos atribuibles a operaciones no comparables. 	<p>Costo adicional analogo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - (Contrato) Manufactura - Prestador de servicios que no agrega activos intangibles unicos significativos. <p>Precio de reventa analogo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Distribuidor que no agrega valor significativo al producto. <p>Margen Neto Operacional basado en activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fabricante si hay comparables razonablemente confiables para costo adicionado o no.

Landázuri, P. (2018). Introducción a los precios de transferencia internacionales. Recuperado

de https://prezi.com/hvlurhsid2r_/1-precios-de-transferencia/

Los métodos propuestos basados en la transacción son:

- a) El método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes (comparable uncontrolled price method, CUP).
- b) El método del precio de reventa (resale price method, RPM).
- c) El método del coste o costo incrementado (cost plus method, CPM).

Los métodos propuestos basados en la determinación del beneficio son:

- a) 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.

2.2.5 METODOS NO TRADICIONALES

El capítulo II de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia que fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE el 22 de julio de 2010 ofrece reglas para la selección y aplicación de los métodos en materia de precios de transferencia.

I. Método del margen neto de la operación

El método del margen neto de la operación consiste en determinar, a partir de una base adecuada (por ejemplo, costes, ventas, activos), el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse y examinarse juntas), y en compararlo con el margen neto de beneficio obtenido en operaciones no vinculadas y comparables. El margen de beneficio neto en libre competencia que obtiene el contribuyente de una o más operaciones vinculadas se puede determinar tomando como referencia el margen de beneficio neto que el mismo contribuyente obtiene de operaciones no vinculadas y comparables (comparables internos), o tomando como referencia el margen de beneficio neto obtenido por una empresa independiente en operaciones comparables (comparables externos).

Cuando el margen neto de beneficio se fija en base a costes o ventas, el método del margen neto de la operación funciona de una forma similar al método del coste incrementado y al método de reventa, respectivamente, salvo por el hecho de que la comparación se efectúa entre los márgenes de beneficio netos obtenidos en operaciones vinculadas y no vinculadas (una vez deducidos los gastos operativos relacionados a la operación), en lugar de comparar el margen bruto del precio de reventa o el margen bruto sobre los costes.

Comúnmente, los indicadores de margen neto basados en costes se utilizan para actividades de producción y servicios; los indicadores de margen neto basados en ventas se utilizan para actividades comerciales; y, los indicadores de margen neto basados en activos se utilizan para actividades intensivas en capital. El indicador financiero seleccionado debe:

- a) Reflejar el valor de las funciones realizadas por la parte examinada (la parte de la operación vinculada cuyo un indicador financiero es examinado), tomando en cuenta los activos empleados y los riesgos asumidos;
- b) Ser razonablemente independiente del proceso de fijación de los precios de transferencia, es decir, que se debe basar en datos objetivos (tales como las ventas realizadas entre partes independientes), y no en datos relacionados a la remuneración de operaciones vinculadas (tales como ventas entre empresas asociadas); y
- c) Tener la posibilidad de ser medido con suficiente fiabilidad y coherencia al nivel de la operación vinculada y de la o las operaciones no vinculadas y comparables.

En general, cuando se aplica el método del margen neto de la operación, la comparabilidad funcional es más importante que la comparabilidad de los productos.

II. Método de reparto del beneficio

El método de reparto del beneficio consiste, en primer lugar, en identificar los beneficios generados por las operaciones vinculadas que han de repartirse entre las empresas asociadas involucradas. El beneficio conjunto puede ser la cuantía total de los beneficios obtenidos de las operaciones vinculadas, o el beneficio residual que represente el beneficio que no se ha podido atribuir a ninguna de las partes mediante la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia descritos en los párrafos a) a d) de la sección 4, tales como los beneficios generados por intangibles únicos de gran valor. El término “beneficio conjunto” puede también referirse a pérdidas en determinadas circunstancias.

Estos beneficios conjuntos se reparten entre las empresas asociadas en función de una base económica válida que se aproxime al reparto de beneficios que se hubiera esperado entre empresas independientes.

Esta base económica válida puede fundamentarse en información de mercado independiente (acuerdos de joint venture entre partes independientes, por ejemplo) o en información interna. La relevancia de la información interna dependerá de los hechos y las circunstancias relevantes de cada caso, pudiendo incluir, por ejemplo, criterios de reparto basados en ventas, gastos en investigación y desarrollo, gastos de explotación, activos o número de trabajadores de las empresas asociadas. El criterio de reparto debería reflejar las respectivas contribuciones de cada parte a la generación de beneficios de la operación vinculada y ser razonablemente independiente de la formulación de la política de precios de transferencia; es decir, debería basarse en datos objetivos (por ejemplo, las ventas a entidades independientes), y no en datos relacionados a la remuneración de operaciones vinculadas (como las ventas a empresas asociadas).

2.3 PRINCIPALES DEFINICIONES

El tema en estudio puede considerarse como uno de los tópicos principales en materia fiscal, no obstante, genera ciertas discusiones, debido a que no se logran entender o dominar los principales conceptos que acarrea, es por ello, a continuación, se presenta una definición de los términos más relevantes:

2.3.1 PRECIO DE TRANSFERENCIA

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

2.3.2 ENTIDADES COMPARABLES

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

2.3.3 OPERACIONES COMPARABLES

Operaciones que son de la misma especie de la operación analizada

2.3.4 PRECIO DE MERCADO

Es 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.

2.3.5 SUJETOS RELACIONADOS

Empresas que participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra u otras empresas.

2.3.6 REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

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.

2.3.7 PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA

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

2.3.8 ENTIDADES Y OPERACIONES COMPARABLES

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

2.3.9 RANGO O INTERVALO DE PLENA COMPETENCIA

Rango de precios aceptables para definir si las condiciones de una operación vinculada son de plena competencia y resultan, bien de la aplicación del mismo método de fijación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, bien de la aplicación de diferentes métodos de fijación de precios de transferencia.

2.3.10 AJUSTE PARA LA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Es el procedimiento mediante el cual las diferencias que afectan el precio o monto de la contraprestación, entre las operaciones analizadas y las comparables independientes, son eliminadas de manera tal que ambas puedan ser comparablemente razonables.

2.4 REGULACIÓN LEGAL

2.4.1 CÓDIGO TRIBUTARIO

En la legislación salvadoreña la figura de precios de transferencia se incluyó en las reformas al Código Tributario a partir del año 2005 en los Artículos 199-A y 199-B en operaciones locales, exportaciones e importaciones, posteriormente se incluyeron los literales “c” y “d” de dicho artículo.

Según lo establece el artículo 199-A la Administración Tributaria tiene facultades para efectuar la estimación de la base imponible del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, (establecer el crédito fiscal) si por cualquier razón el precio de la transferencia de bienes muebles corporales o el monto de la remuneración de la prestación de servicios no fueren fidedignos o resultaren inferiores o superiores al corriente de mercado o el valor de las operaciones no estuviere determinado o no fuere o no pudiere ser conocido.

Para efectos del Impuesto sobre la Renta, la Administración Tributaria podrá valorar a precios de mercado las operaciones para determinar la renta y deducciones, cuando éstas

sean inferiores o superiores a los precios de mercado, es decir cuando se ha dejado de pagar o pagado en exceso y exista un saldo a favor del contribuyente.

En el artículo 199-B del Código Tributario se establece precio de mercado, entendiéndose este el precio de venta que tengan los bienes o servicios ubicados en el país que no tengan relación con el que se está fiscalizando y que los bienes o servicios son de la misma especie. Cuando se transfieren bienes o servicios hacia otros destinos fuera de El Salvador el precio de mercado está establecido al comparar con el precio pactado por otros sujetos que hayan transferido bienes o servicios de la misma especie al mismo lugar y que dichos sujetos no tengan ninguna relación con la entidad; para el caso de las importaciones se le agregará para determinar los precios de mercado los gastos o gastos de transporte según proceda.

En el mismo artículo está plasmado que el precio de mercado se podrá establecer de dos formas, en el caso que existan varios oferentes de bienes o servicios, bastará para efectos determinativos o parámetros, la información de precios de tres oferentes, siempre y cuando ninguno de ellos forma parte de una empresa que tenga relación con el sujeto de fiscalización, de los precios obtenidos se obtendrá un precio promedio, cuando sean menos de tres oferentes, bastará la información de precios de el o los oferentes existentes, considerando que por lo menos se cuente con uno , cabe resaltar que los precios determinados únicamente servirán como base para concluir que efectivamente sí están a precios de mercado.

En tal sentido que no puede determinarse un precio de mercado la Administración Tributaria establecerá dicho precio o el monto de las contraprestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestatarios de servicios.

En la normativa legal se encuentran las características que se debe cumplir para ser catalogado como sujetos relacionados según el artículo 199-C del Código Tributario entre las cuales se mencionan:

- a. Cuando exista control o posea el 25% del capital social o derechos de voto,
- b. Cuando cinco o menos personas dirijan, controlen o posean en su conjunto al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas,
- c. Sociedades pertenecientes a un grupo empresarial,
- d. Cuando exista titularidad de participación de cónyuges o exista relación de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado,
- e. Cuando algún contratante de una unión de personas participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad,
- f. Cuando se posea un distribuidor exclusivo residente en el extranjero o que el agente este domiciliado en el país que esté relacionado con otra entidad en el exterior,
- g. Personas domiciliadas en el país con proveedores del exterior cuando este efectuó compras; y el volumen representa más del cincuenta por ciento,
- h. Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero, establecimiento permanente situado en el país y su casa central o matriz residente en el exterior.

Dentro de los lineamientos o condiciones que la normativa legal solicita cumplir establece si los bienes o servicios son de la misma especie, a efecto de determinar el precio de mercado, se procederá a comparar las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el fiscalizado con otras operaciones realizadas entre partes

independientes, para lo cual, se tomarán en cuenta, según Artículo 199-D del Código Tributario los siguientes factores:

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

2.4.2 INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS

Cuando se realizan operaciones con sujetos relacionados 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), los contribuyentes deberán presentar un informe de las operaciones, a través del formulario (F-982) a más tardar dentro de los tres meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal según lo establecido en Art. 124-A del Código Tributario, el incumplimiento de tal obligación conlleva a una sanción, ya sea por no presentar el formulario en la fecha establecida o presentarlo fuera del plazo legal, ó remitir sin las

especificaciones contenidas en el Código Tributario o las que disponga la Administración Tributaria en sus formularios, y cuya multa es del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales.

Con las reformas del año 2010 entraron en vigencia nuevas disposiciones estableciendo en el Artículo 62-A del mismo código, condiciones para los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, obligándolos a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, es decir con características económicas relevantes de sus operaciones realizadas. Así como con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Con el fin de cumplir con lo establecido en el Artículo 147 del Código Tributario donde se señala 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:

Según literal 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.

Una de las formas más idóneas para documentar que las operaciones efectuadas entre entidades relacionadas se realizan a precios de mercado, es demostrarlo a través de un “Estudio de precios de transferencia” realizado por un especialista.

2.4.3 RIESGOS POR NO CUMPLIR CON PRECIOS DE TRANSFERENCIAS

Conforme al artículo 62-A del Código Tributario exige que los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados determinen los precios y montos de las contraprestaciones, considerando los precios de mercado de la misma especie, entre sujetos independientes; por lo que de no cumplir con dicho requerimiento, la Administración Tributaria de conformidad con lo dispuesto en los artículos 199-A, 199-B, 199-C y 199-D del Código Tributario, determinará el valor de dichas operaciones o transacciones (ajuste de precios de transferencia), 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, a su vez, implicaría:

- a. Auditorías por parte de la Administración Tributaria a través de equipo especializado.
- b. No deducibilidad de los costos y gastos relacionados con operaciones con partes relacionadas.
- c. Problema de doble tributación.
- d. Sanciones al tener que pagar recargos y multas.
- e. Revelación del incumplimiento en el dictamen fiscal.

- f. Dificultad para justificar resultados negativos que no sean causados por precios de transferencia.
- g. Juicios muy costosos para el contribuyente.
- h. Clima de frustración ya que los casos se llegan a resolver hasta en 10 años.

Así mismo, el incumplimiento de la presentación del F-982, es sancionada con una multa equivalente al 0.5% del patrimonio de la compañía infractora, según lo establecido en el Artículo 241 del Código Tributario.

2.4.4 LEY DE SERVICIOS INTERNACIONALES

La Ley de Servicios Internacionales vigente a la fecha del presente estudio, regula en el artículo 9, las transferencias de bienes, servicios u otras operaciones que se realicen entre un beneficiario de dicha ley y una entidad establecida en territorio aduanero salvadoreño, la aplicación de los precios de mercado. Implícitamente, esta referencia involucra las transacciones entre sujetos relacionados beneficiarios de este incentivo fiscal, para lo cual la Administración Tributaria queda facultada para solicitar información detallada de las operaciones realizadas y proceder a los ajustes respectivos.

2.4.5 LEY DE ZONAS FRANCAS INDUSTRIALES Y DE COMERCIALIZACIÓN

Asimismo, conforme a lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización reformado, se debe aplicar precios de mercado en las transferencias de bienes y servicios u otras operaciones, de personas naturales o jurídicas

ubicadas dentro del territorio aduanero nacional a usuarios de Zonas Francas o Depósitos de Perfeccionamiento Activo (DPA), introduciendo la facultad de la Administración Tributaria para solicitar información detallada de las operaciones realizadas entre ellos.

2.5 REGULACIÓN TÉCNICA

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC`s) como apoyo al desarrollo y aplicación de la información contable a nivel nacional e internacional en cuanto a registros, planeación y control de calidad, con la finalidad de funcionar como un mecanismo para la interpretación formal entre las autoridades reguladoras de los mercados de capitales responsables de la forma y el contenido de la información financiera la cual debe ser expresada razonablemente en el informe de estudio de precios de transferencia.

Como normativa técnica en El Salvador aplicada por los profesionales en contaduría pública está el Código de Ética que deben de cumplir con principios éticos para el desarrollo de todo tipo de auditorías tales como:

- a. Integridad
- b. Objetividad,
- c. Competencia y diligencia profesional,
- d. Confidencialidad y
- e. Comportamiento profesional

La Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) indica que para expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de los contribuyentes (Art. 130 en adelante Código Tributario), el profesional debe obtener evidencia suficiente y apropiada en relación con el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa legal correspondiente.

En algunos trabajos por la naturaleza de las obligaciones, puede requerirse la habilidad especializada o conocimiento de un campo específico o diferente al de auditoría o contabilidad, en tales casos se puede auxiliar en el trabajo de un especialista.

2.5.1 DIRECTRICES DE LA OCDE

Las Directrices de la OCDE son aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, las cuales ofrecen pautas para la aplicación del “principio de plena competencia” que constituye el consenso internacional sobre los precios de transferencia, es decir, sobre la valoración, a efectos fiscales, de las operaciones internacionales entre empresas vinculadas.

Contienen la descripción a detalle de los métodos tradicionales basados en operaciones (Precio Comparable No Controlado, precio de reventa y el de costo adicionado) donde se utiliza factiblemente el principio de plena competencia y el detalle de los métodos del beneficio de las operaciones o métodos transaccionales (Reparto de los beneficios y el margen neto de la operación), los cuales son estudiados como planteamientos alternativos que podrían emplearse, salvo los métodos tradicionales que no resultaren adecuados o su aplicación no sea posible, más sin embargo se aproximan a las condiciones del principio.

Además, incluyen la única opción que no se adecúa al principio de plena competencia: el Reparto Global según una fórmula preestablecida. Por lo que muchos de los miembros de la OCDE rechazan su uso.

2.5.2 GUIA DE ORIENTACIÓN GENERAL SOBRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS.

La Dirección General de Impuestos Internos ha emitido una guía denominada: “Guía de orientación general para facilitar el reconocimiento de países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales y el tratamiento tributario aplicable (DG-002/2014)” con fecha septiembre del 2014, cabe aclarar que ésta fue actualizada y reemplazada por 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 (DG-001/2015)”, esta vez de fecha septiembre de 2015 y que entró en vigencia a partir del periodo 2016, y esta actualizada y reemplazada nuevamente por 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 (DG-001/2016)”, la cual que entró en vigencia a partir de septiembre de 2016, sin embargo, con el fin de mantener actualizados a los contribuyentes la DGII emitió nuevamente una guía actualizada con el mismo nombre con fecha septiembre de 2017.

Tabla No. 2

Aspectos técnicos de la Guía de Orientación de Operaciones con Sujetos Relacionados

Fecha	Normativa	Descripción
Mar-2012	Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales (Guía de orientación de operaciones con sujetos relacionados)	<p>Entre sus elementos se destacan:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Objeto, fundamento legal, ámbito de aplicación y definiciones - Tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados - Sujetos relacionados - Análisis de comparabilidad - Ajustes para eliminación de diferencias - Determinación de precios de mercado - Pasos para la aplicación de la metodología - Obligaciones tributarias (declaración informativa, documentación soporte, retenciones de impuesto sobre la renta, deducibilidad de costos y gastos, obligaciones del auditor, ejemplos de aplicación)

Fuente: Elaboración propia tomado en base a la Guía proporcionada por el MH

CAPITULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

El trabajo de investigación se realizó, por medio del método hipotético deductivo, con técnicas cuantitativas como cualitativas, pues se pretende analizar el campo de acción del profesional de la Contaduría Pública en el ámbito de precios de transferencia así como crear una guía de apoyo para el desarrollo en dicha área, por lo cual se indagó el grado de conocimiento, interpretación, aplicación, implicaciones fiscales y limitantes o problemas para la determinación de los precios de transferencia en el ejercicio de la profesión.

La investigación permitió conocer el nivel de preparación del contador público en el tema de precios de transferencia e identificar factores relacionados con el problema en estudio que durante el proceso de indagación fueron corroboradas, comprobadas o rechazadas.

Con el planteamiento de una hipótesis se demuestra la necesidad de una herramienta útil al profesional contable que aspira a incursionar en el área de estudio, con la cual se partió de aspectos generales hasta llegar a emitir deducciones específicas como producto del análisis de la investigación de campo.

3.2 DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL

3.2.1. Temporal

Con el fin de desarrollar el alcance de la investigación y obtener los resultados óptimos y actualizados, el espacio de tiempo considerado fue el segundo semestre de 2017.

3.2.2. Espacial

La investigación se desarrolló considerando las firmas de auditoría de mayor representación en el país, establecidas en la zona Metropolitana de San Salvador.

3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO

3.3.1 UNIDADES DE ANÁLISIS

Para el desarrollo de la investigación se encuestaron firmas de Auditoría autorizadas en Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) establecidas en el área de San Salvador y que ejercen su labor de forma individual o en conjunto.

3.3.2 POBLACIÓN Y MARCO MUESTRAL

Se consideró como población o universo, la cantidad de 319 personas jurídicas autorizadas en El Salvador por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), específicamente en el área de San Salvador.

Con lo anterior, se estableció el cálculo de la muestra mediante la fórmula estadística para poblaciones finitas:

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

Dónde

n = Tamaño de la muestra.

e = Margen de error.

N = Población

P = Probabilidad de éxitos de que la problemática exista.

Z = Coeficiente de confianza

Q = Probabilidad de fracaso.

Siendo así que a un nivel de confianza del 98% y un margen de error del 5% se obtuvo el siguiente resultado aritmético de la sustitución de los valores en la fórmula anterior:

$$n = ? \qquad P = 0.98$$

$$e = 0.05 \qquad Z = 2.33$$

$$N = 319 \qquad Q = 0.02$$

$$n = \frac{(319)(0.98)(0.02)(2.33)^2}{(319-1)(0.05)^2 + (0.98)(0.02)(2.33)^2}$$

$$n = 38$$

Tomando de base el resultado anterior, en la presente investigación se tomó una muestra de 38 contadores públicos inscritos al CVPCPA establecidos como firmas, los cuales se seleccionaron mediante un muestro aleatorio simple donde cada uno tuvo la misma probabilidad de ser seleccionado.

3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

3.4.1 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA RECOPIACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Las técnicas y procedimientos utilizados en el desarrollo de la investigación fueron:

a) Técnicas de investigación de campo:

- El muestreo

Se utilizó para la determinación de la muestra, mediante la fórmula estadística de poblaciones finitas, identificando a la población con una cifra exacta de contadores públicos inscritos como personas jurídicas (firmas) en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA).

- La encuesta

Se diseñó un cuestionario para sondear a las firmas inscritas en el CVPCPA con el objeto de obtener datos específicos e información que permitiera analizar, concluir y respaldar la investigación.

b) Procedimiento para la recopilación de la información

Del resultado del muestreo realizado, se identificó a las firmas objeto de estudio, en las cuales, a través de llamadas telefónicas, correos electrónicos y contactos conocidos, se programaron visitas con personal clave, tales como socios y personal del área de precios de transferencia en los casos aplicables para proporcionar la encuesta y su retiro posterior al llenado de la misma.

La distribución del instrumento para la recopilación de los datos de se realizó durante los meses de septiembre y noviembre del año 2017.

3.4.2 INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN

El instrumento de investigación utilizado para la recolección de datos fue el cuestionario, preparado con doce preguntas en su mayoría cerradas, y en algunos casos de selección múltiple, se elaboró un solo formato dirigido a las firmas objeto de estudio establecidas e inscritas en el CVPCPA. Con el cual se recopiló la información de campo necesaria para demostrar que la problemática planteada existe y requiere solución.

3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

El procesamiento de la información obtenida por medio del instrumento y técnicas de investigación se recopiló utilizando el paquete utilitario de Microsoft Office Excel 2013, en el cual fueron registrados los datos para su respectiva tabulación y análisis; así mismo para exponer los resultados obtenidos de la encuesta, se presentan reflejados en gráficas para una adecuada interpretación.

3.6 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Obtenidos los resultados de la tabulación con sus respectivas gráficas, se procedió a realizar el análisis e interpretación de la información obtenida para poder concluir si la problemática en estudio es cierta, y destacando la información con mayor relevancia sobre la problemática.

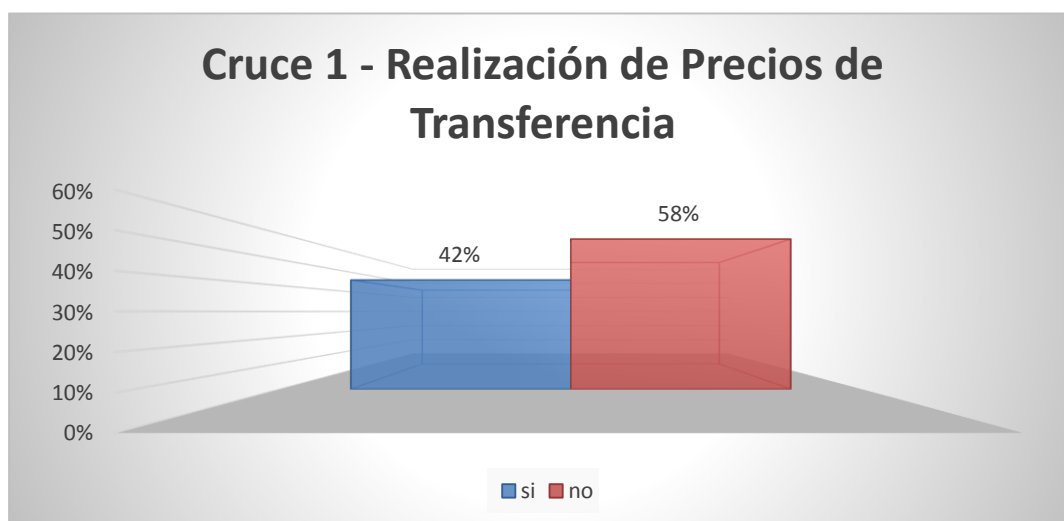
3.7 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

Después de haber realizado la tabulación y el respectivo análisis de los resultados obtenidos por cada una de las interrogantes planteadas en el cuestionario, se procedió a efectuar un análisis más profundo de la información tabulada, en relación a los objetivos que se buscaban con cada interrogante.

Una de las áreas más importantes abordadas en la encuesta fue conocer si las firmas de auditoría en el país tienen el suficiente conocimiento para el desarrollo de los estudios de precios de transferencia, en específico, el funcionamiento de los métodos no tradicionales, en el cual se pudo evidenciar que el 95% de las firmas encuestadas si tienen conocimiento básico y conceptual de precios de transferencia, no obstante, en la mayoría de estas firmas no se elaboran estudios de precios de transferencia, siendo un 58% de las firmas las que no se realizan estudios de precios de transferencia, como se presenta en el anterior cuadro y gráficas.

Cruce 1 - Conocimiento y Realización de Precios de Transferencia.

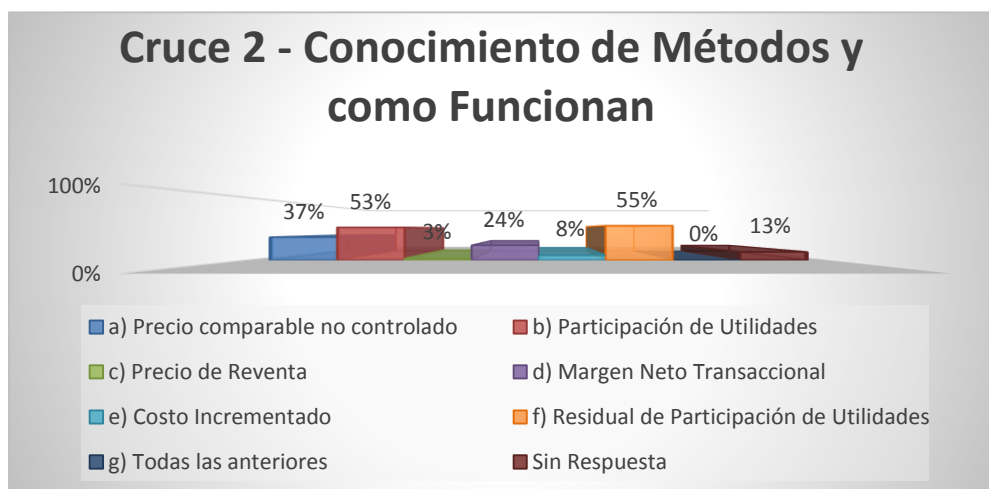
¿Se realizan Estudios de Precios de Transferencia? (Pregunta 1)		¿Tiene Conocimiento de Precios de Transferencia? (Pregunta 2)	
		SI	NO
		Recuento	Recuento
SI	Recuento	36	2
	% del total	95%	5%
NO	Recuento	22	16
	% del total	58%	42%



Se abordó también, si las firmas de auditoría conocen cómo funcionan los métodos no tradicionales, como resultado se pudo evidenciar que las firmas encuestadas, en su mayoría no realiza estudios de precios de transferencia, por lo que dicho tema de conocimiento del funcionamiento del método no tradicional resulta negativo en la mayoría de los encuestados, ya que no supieron identificar el método no tradicional de Participación de Utilidades y Margen Neto Transaccional, como se presenta en cuadro y gráfica anterior.

Cruce 2 - Conocimiento de Métodos y como Funcionan cada Metodos No Tradicionales

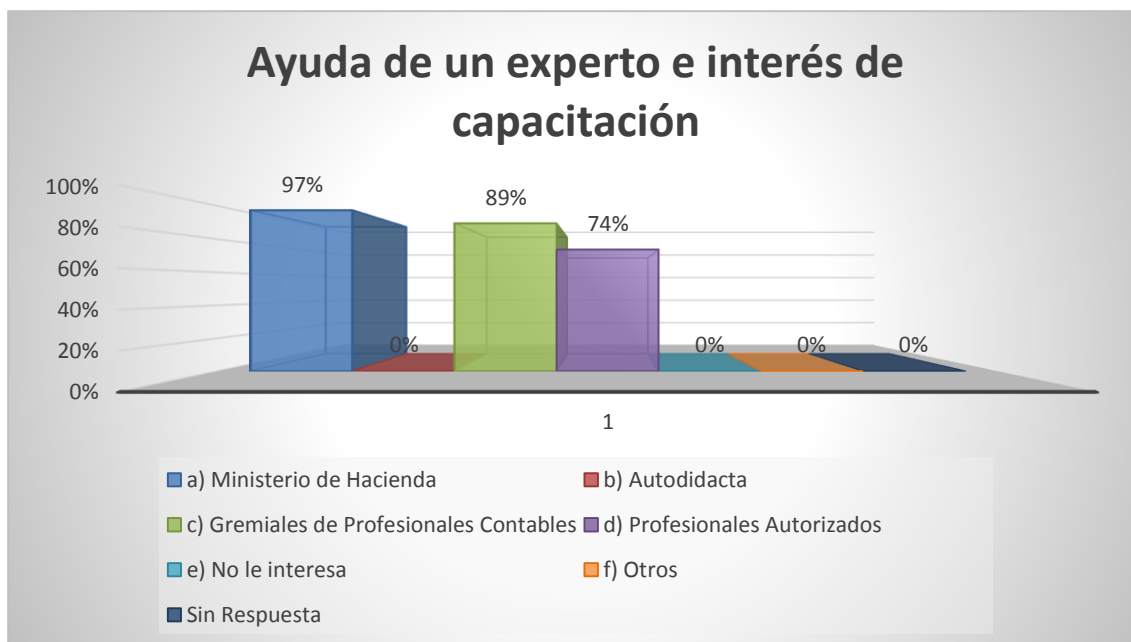
¿cuáles son los métodos no tradicionales? (Pregunta 5)		¿Sabe cómo funciona cada método no tradicional? (Pregunta 3)	
		SI	NO
a) Precio comparable no controlado	Recuento	14	4
	% del total	37%	11%
b) Participación de Utilidades	Recuento	20	5
	% del total	53%	13%
c) Precio de Reventa	Recuento	1	1
	% del total	3%	3%
d) Margen Neto Transaccional	Recuento	9	3
	% del total	24%	8%
e) Costo Incrementado	Recuento	12	3
	% del total	32%	8%
f) Residual de Participación de Utilidades	Recuento	21	6
	% del total	55%	16%
g) Todas las anteriores	Recuento	0	0
	% del total	0%	0%
h) Ninguna	Recuento	0	0
	% del total	0%	0%
Sin Respuesta	Recuento	5	1
	% del total	13%	0%



Así mismo, se consultó a los encuestados, si consideran la necesidad que un experto los apoye en el entendimiento práctico del tema de precios de transferencia, obteniendo como respuesta, en su mayoría, una afirmación a favor que un experto en el área les apoye para la elaboración de estudios de precios de transferencia, la siguiente interrogante se enfocó en su interés por recibir capacitación sobre el tema en estudio, la opinión sobre quien o quienes deberían de proporcionar dicha capacitación, de la cual casi todos los encuestados, están interesados en que el Ministerio de Hacienda, Gremiales de Profesionales Contables y Profesionales Autorizados sean quienes se las proporcionen, según cuadro anterior.

Cruce 3 - Ayuda de un experto e Interés de Capacitación

¿Quién le interesaría que le proporcionara capacitación sobre precios de transferencia? (Pregunta 8)		¿Considera que tiene la necesidad de un experto que le apoye en el entendimiento del tema de precios de transferencia? (Pregunta 7)	
		SI	NO
a) Ministerio de Hacienda	Recuento	37	5
	% del total	97%	13%
b) Autodidacta	Recuento	0	0
	% del total	0%	0%
c) Gremiales de Profesionales Contables	Recuento	34	5
	% del total	89%	13%
d) Profesionales Autorizados	Recuento	28	4
	% del total	74%	11%
e) No le interesa	Recuento	0	0
	% del total	0%	0%
f) Otros	Recuento	0	0
	% del total	0%	0%



Como resultado de la investigación a través de las herramientas de análisis, se determinó que existe un bajo grado de conocimiento en la forma de aplicar los métodos no tradicionales al contarse con muy poco material de apoyo, así como personal calificado para el desarrollo del tema de precios de transferencia, el profesional en contaduría pública no cuenta con una guía que brinde una referencia técnico-práctica local, basado en las disposiciones de la OCDE aplicable en El Salvador para hacer de ella un apoyo estratégico en el mercado de servicios, que se encuentra bastante competitivo por las relaciones económicas de las empresas multinacionales de grandes estructuras, lo cual genera actividades que ponen a la defensiva los intereses de la Administración Tributaria, de allí es necesario apoyar a los nuevos profesionales que buscan incursionarse en el desarrollo y análisis de estudios de precios de transferencia.

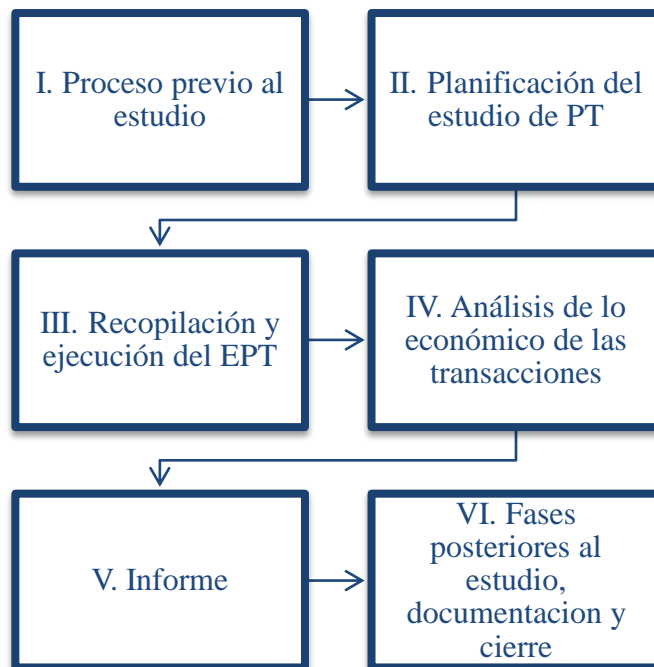
CAPÍTULO IV. GUÍA PARA EL CONTADOR PÚBLICO EN LA EJECUCIÓN DE ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, BAJO LOS METODOS NO TRADICIONALES.

4.1 ETAPAS DEL PROCESO DE ELABORACIÓN DE ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, BAJO MÉTODOS NO TRADICIONALES.

Con la información legal proporcionada inicialmente, se ha señalado el funcionamiento y los parámetros que las compañías deben cumplir sobre el tema de precios de transferencia, debido a que es importante entender la información mínima que debe proveerse o compilarse para las transacciones que sean objeto de estudio.

Figura No. 4

Etapas para la elaboración de un estudio de precios de transferencia



Fuente: Elaboración propia

En la Figura No. 4 que tenemos arriba, se muestran las etapas sugeridas para la aplicación de precios de transferencia, como parte de una guía mínima a seguir, con el fin de no dejar afuera aquellas etapas que pueden tener consecuencia importante en la realización del estudio, las cuales se mencionan a continuación:

El trabajo de precios de transferencia se concretiza en un informe, el cual debe de tener un contenido que permita valorar las transacciones examinadas y justificar las acciones o decisiones que se tomaron a lo largo del estudio.

Según el contenido detallado de los pasos previos requeridos en cada una de las fases de los estudios de precios, analizados durante la investigación, se determina que cada una de estas fases no están limitadas a lo señalado, ya que pueden existir muchos factores propios de cada profesional y que pueden incidir en la forma de presentación del estudio de precios de transferencia, el desglose de dichos pasos se expone a continuación:

1. Proceso previo al estudio

1.1 Contacto con la empresa (Contribuyente obligado) evaluación previa.

1.2 Presentación de propuesta de servicio.

1.2.1 Descripción de objetivos y alcances.

1.2.2 Responsabilidad.

1.2.3 Personal técnico.

1.2.4 Plazos, limitaciones, participación de la administración.

1.2.5 Honorarios.

1.3 Aprobación de propuesta.

2. Planificación del estudio de precios de transferencia.

2.1 Correspondencia con el cliente, requerimientos de información.

2.2 Documentación sobre el conocimiento del grupo empresarial.

2.3 Estructura de organización del grupo y grupo gerencia.

2.4 Importancia del grupo en la Industria.

2.5 Información Financiera del grupo.

2.6 Identificación de las funciones.

2.7 Identificación de bienes, servicios y actividades productivas.

2.8 Identificación de operaciones extraordinarias.

2.9 Examen global de la información administrativa.

3. Recopilación y ejecución del estudio de precios de transferencia.

3.1 Descripción del contribuyente.

3.2 Elaboración de cuestionarios.

3.3 Antecedentes legales, históricos, línea de actividades, mercado cubierto.

- 3.4 Estructura organizativa e identificación actividades funcionales, personal clave, reputación comercial.
- 3.5 Entorno Económico.
 - 3.5.1 Contexto internacional.
 - 3.5.2 Contexto nacional – situación económica.
 - 3.5.3 Exportaciones.
 - 3.5.4 Importaciones.
 - 3.5.5 Finanzas públicas.
 - 3.5.6 Ámbito financiero.
 - 3.5.7 Economía agropecuaria.
- 3.6 Identificación de competencia, proveedores, clientes, porción de mercado, factores anormales que afectan el negocio, métodos y políticas operativas, instalaciones, localidades, procesos claves de negocio, susceptibilidad de cambios por comportamiento de clientes, estratificación de clientes y proveedores, riesgo general del negocio, evaluación de las políticas del Estado.
- 3.7 Obtención de bases de datos internas, contratos y documentación de entrevistas por unidades funcionales.
- 3.8 Identificación y reclasificación de transacciones con sujetos relacionados.

3.9 Determinar la importancia material de las transacciones.

4. Análisis Económico de las transacciones examinadas (por cada transacción identificada).

4.1 Evaluación de factores determinantes de la comparabilidad.

4.1.1 Cláusulas contractuales.

4.2.2 Circunstancias económicas.

4.2.3 Estrategias de mercado.

4.2 Análisis funcional.

4.3 Análisis de riesgo y activos involucrados.

4.4 Identificación y aplicación de ajustes de comparabilidad.

4.5 Determinación y justificación del método a utilizar y razones para excluir los otros métodos.

4.6 Búsqueda y documentación de comparables.

4.6.1 Selección de comparables internos.

4.6.2 Selección de comparables externos.

4.6.3 Búsqueda de datos de varios años.

4.6.4 Obtención de información financiera de empresas relacionadas.

4.7 Determinación de rangos estadísticos.

4.8 Evaluación de los resultados de los rangos intercuartiles.

4.9 Conclusiones por cada transacción evaluada.

5. Informe y discusión.

5.1 Borrador para discusión y anexos complementarios.

5.2 Presentación y aclaración de puntos de vista del contribuyente.

5.3 Emisión informe final.

6. Fases posteriores (documentación y cierre).

6.1 Ordenamiento de información para cierre de papeles.

6.2 Autorizaciones y revisión de los papeles.

6.3 Salvaguardas.

6.4 Requerimientos de terceros y autorizaciones.

6.5 Preparación ante la participación en un juicio administrativo.

4.2 ESTUDIO DE PRECIO DE TRANSFERENCIA.

Para el desarrollo de un estudio de precios de transferencia conforme a los métodos no tradicionales o métodos del beneficio debemos tener en cuenta en que consiste el “método del beneficio” ya que nos servirá para utilizar rentabilidad neta y analizar los precios de transferencia, el beneficio “neto” se determina realizando la operación aritmética de restar

al beneficio bruto obtenido (ventas menos costos de bienes vendidos/fabricados) los gastos operativos, los cuales incluyen los gastos extraordinarios; intereses e impuestos y ganancias antes de intereses e impuestos. (EBIT por sus siglas en inglés).

Entonces, partimos que existen dos tipos de métodos del beneficio, los cuales son:

- Método el Margen Neto de la Operación (TNMM) y
- Reparto del Beneficio.

De acuerdo a las Directrices 2,58 se entiende que:

- “TNMM examina el margen del beneficio neto en relación con una base apropiada (ej. gastos, ventas, activos) que un contribuyente realiza de una operación vinculada.
- Debe ser aplicado de manera consistente con el método de precio de reventa/ del coste incrementado.

Para saber, además, si una empresa está operando a valores de mercado, es necesario medirlo a través de algún indicador de utilidad o de alguna razón financiera. Los indicadores o razones financieras que más se utilizan para llevar a cabo la comparación con las empresas independientes, son las siguientes:

- a) Margen Bruto (MB): Esta razón financiera que está definida como la división entre la utilidad bruta de una empresa con respecto a sus ventas netas, se usa comúnmente para el análisis de las actividades de distribución, ya que representa el retorno sobre el costo de las ventas. Su representación formal es la siguiente:

$$MB = \frac{UB}{VN}$$

Donde:

MB = Margen Bruto.

UB = Utilidad Bruta.

VN = Ventas Netas.

- b) Margen de Operación (MO): El margen de operación está definido como la razón entre la utilidad de operación y las ventas netas de una empresa. El margen de operación se utiliza frecuentemente para empresas que se dedican a las actividades de manufactura, y para aquellas que se dedican a las actividades de distribución, cuando dichas empresas tienen además erogaciones con partes relacionadas que se reflejan en la partida de gastos de los estados financieros.

$$MO = \frac{UO}{VN}$$

Donde:

MO = Margen de Operación.

UO = Utilidad de Operación.

VN = Ventas Netas.

- c) Margen de Costo Adicionado Neto (MCAN): El MCAN está definido como la razón de la utilidad de operación de una empresa, sobre la suma de sus costos y gastos. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en empresas dedicadas a las actividades de prestación de servicios, a la prestación de servicios de ensamble, y a las actividades

de manufactura cuando estas se deben medir como una proporción de las utilidades sobre costos y gastos.

$$MCAN = \frac{UO}{C + G}$$

Donde:

MCAN = Margen de Costo Adicional Neto.

UO = Utilidad de Operación.

C = Costo de Ventas.

G = Gastos de Administración y Ventas.

- d) Retorno sobre Activos (ROA): El retorno sobre activos está definido como la razón de la utilidad de operación entre el nivel de activos utilizados en las actividades de las empresas. Esta razón financiera se utiliza cuando la empresa examinada está dedicada a actividades de arrendamiento, o cuando es claro que la empresa obtiene sus retornos fundamentalmente del uso de sus activos.

$$ROA = \frac{UO}{Prom Activos}$$

Donde:

ROA = Retorno sobre Activos.

UO = Utilidad de Operación.

PromActivos = Total de Activos operados menos efectivo e inversiones temporales.

- e) **Berry Ratio:** El Berry Ratio está definido como la razón entre el margen bruto sobre el nivel total de gastos de operación y ventas. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en los estudios de precios de transferencia para el análisis de empresas que actúan como comercializadoras, corredores o “broker dealers”.

$$Berry = \frac{MB}{TGA}$$

Donde:

MB = Margen Bruto

TGA = Total de Gastos Administrativos = Gastos de administración y ventas mas depreciación y amortización.

La elección de una razón financiera para probar si una empresa está o no operando a valores de mercado es de gran importancia para determinar el grado de confiabilidad del análisis llevado a cabo.

Análisis de Comparabilidad

Para realizar el análisis de comparabilidad es necesario considerar qué o cuales son los factores que influyen en el beneficio neto ya que puede verse afectado por factores no relacionados con los precios de transferencia. Asimismo, es necesario examinar los factores que afectan los gastos operativos, por ejemplo:

- Eficiencia en la gestión.

- Posición competitiva.
- Experiencia profesional.
- Variación de las estructuras de costos.

En el análisis de comparabilidad, la medición debe ser consistente respecto a:

- Los elementos incluidos en el cálculo del beneficio bruto.
- El Tiempo (ej. depreciación/ amortización).
- Asignación (ej. Gastos generales y administrativos).
- Agregación (a través de productos/ empresas).

TNMN comparado con el método de Coste Incrementado/Precio de Reventa:

- Métodos de Coste Incrementado/ Precio de Reventa utilizan márgenes brutos calculados después de los costos de producción directos e indirectos/gastos de ventas.
- No hay una línea clara, lo que permite una cierta variación en la práctica, pero por lo general excluye a la mayoría de los gastos de operación. Ejemplo: Gastos de ventas, generales y administrativos quedarían excluidos.
- TNMN es un método totalmente neto, el margen neto se calcula después de todos los gastos operativos (excepto las partidas extraordinarias, intereses e impuestos)

Eligiendo el Margen Neto Correcto

- El beneficio neto sobre ventas:
- Útil para la distribución, ejemplo: Funciones donde el recurso humano es más importante para el negocio que los bienes de capital.

- Método de Precio de Reventa análogo.

TNMM comparado con el Método de Precio de Reventa

Cuenta
Precios
Costos de bienes vendidos
Beneficios brutos
Gastos operativos
Ingresos Operativos Netos

- Indicador del nivel de ingresos operativos.
- Mire los Ingresos operativos con relación a las ventas.

Eligiendo el Margen Neto Correcto

- El beneficio neto sobre los costos.
- Útil para la fabricación.
- La coherencia de medición puede ser difícil.
- Coste Incrementado análogo.

TNMM comparado con el Método de Coste Incrementado

Cuenta
Ventas
Costos de Bienes vendidos
Beneficio Bruto
Gastos operativos
Ingresos operativos Netos

- Indicador del nivel de ingresos operativos
- Mire los Ingresos operativos con relación a todos los gastos.

Eligiendo el Margen Neto Correcto

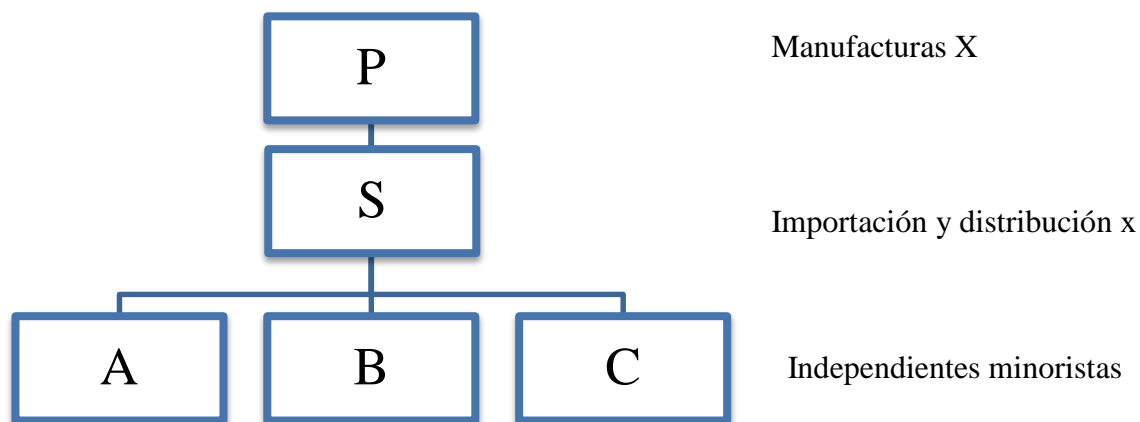
- El Beneficio neto de los activos:
 - Incentivo de Activos (ciertas actividades manufactureras) y actividades financieras del capital intensivo.
 - Activos operativos solamente (los activos de capital tangible, intangible y de trabajo, tales como inventarios y cuentas por cobrar).
- Otros indicadores netos:
 - Caso por caso.
 - Superficie de los puntos de ventas al por menor, el peso del producto transportado, número de empleados, tiempo, distancia, entre otros.
- Berry ratios:
 - GP/OE.
 - Caso por Caso.
 - Sensible a la clasificación de los gastos.
 - Valor de las funciones debe ser proporcional a los gastos operativos.
 - Valor de funciones no se ve afectada sustancialmente por el valor del producto.
 - Función no incluye otras funciones que deben ser recompensadas con cualquier otro método o indicador.
 - Puede ser útil para las actividades de intermediación.

Ejemplo 1. Método de Margen Neto de la Transacción: Supuesto (OECD, 2014).

Supuestos:

- P y S son empresas asociadas de diferentes países; P es dueño de S.
- P fabrica a X, un juego de video doméstico.
- S importa a X y distribuye bajo el nombre de P en el nivel de mayorista.
- P pone todas sus ventas de X a las empresas asociadas que son distribuidores exclusivos para sus mercados geográficos.
- Usted es el Auditor fiscal de S.
- Supongamos que TNMM es el método más adecuado para las circunstancias del caso.

Análisis Funcional



Datos financieros de la empresa S

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
Ventas	80,000	88,000	105,000
Costo	-65,000	-71,500	-88,000
Gastos de Operación	-10,000	-11,250	-14,500
Ingresos	5,000	5,250	2,500
Margen	6.25%	5.97%	2.38%

Donde el margen se determina de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Margen} = \frac{\text{Ingresos}}{\text{Ventas Brutas}}$$

Rendimiento de las ventas (margen de beneficio neto) de comparables:

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
Empresa 1	5.80%	5.60%	5.70%
Empresa 2	8.30%	8.15%	8.20%
Empresa 3	3.90%	4.25%	4.05%
Empresa 4	4.50%	4.65%	4.60%
Empresa 5	6.70%	6.45%	6.55%
Rango	3.90% - 8.30%	4,25% - 8,15%	4,05% - 8,20%
Empresa S	6,25%	5,97%	2,38%
In/Out Rango	IN	IN	OUT

IN: Dentro; OUT: Fuera

Análisis de la información:

- 2016 está fuera de rango.
- Se debe establecer un margen apropiado comparable del año 2016 bajo auditoría.
- Aplicar el margen para determinar el nivel apropiado de beneficios operativos.
- Calcular el precio de plena competencia.

Ajuste:

- Supuesto: *Las 5 operaciones no vinculadas de 2016 son igualmente comparables*
→ media (M): 5.82%

Cálculo:

$$M = \frac{5.7\% + 8.2\% + 4.05\% + 4.6\% + 6.55\%}{5}$$

$$M = 5.82\%$$

- Entonces el beneficio neto de S se convierte en: 5.82% de 105,000 = 6,111

$$BN = 5.82\% * 105,000$$

$$BN = 6,111$$

Ejemplo 2. Método de Margen Neto de la Transacción: Supuesto Distribuidor de Productos Farmacéuticos

Resumen general

Este ejemplo trata sobre la compañía “Práctica PT, S.A. de C.V.” (Práctica PT El Salvador) y la compañía “Práctica PT Laboratories (Práctica PT US), dedicada al descubrimiento, desarrollo, fabricación y venta de productos para el cuidado de la salud, con el fin de documentar la naturaleza independiente de sus transacciones y sus partes relacionadas.

Transacción entre compañías

El enfoque del presente estudio se concentra en la actividad primaria de Práctica PT El Salvador que consistió en la prestación de servicios de promoción y mercadeo a sus partes relacionadas residentes en el extranjero durante el ejercicio fiscal finalizado el 31 de diciembre de 2017 (año fiscal 2017).

Metodología

Se ha efectuado un análisis funcional con el fin de identificar y caracterizar las principales transacciones entre compañías que cubre el presente estudio y determinar si Práctica PT El Salvador y sus partes relacionadas residentes en el extranjero realizaron las transacciones como lo harían partes no relacionadas en actividades de negocio similares y

bajo condiciones y circunstancias comparables. Para el análisis se identificaron y tomaron en cuenta las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos usados.

El Método de Margen Neto de la Transacción (Transactional Net Margin Method, “TNMM” o “MTU”) fue escogido como el más confiable, también debido es generalmente apto para las compañías prestadoras de servicios. Práctica PT El Salvador fue seleccionada como la parte analizada, ya que es la entidad que realiza las funciones menos complejas. Práctica PT El Salvador presta servicios de promoción y mercadeo a sus partes relacionadas residentes en el extranjero. Práctica PT El Salvador realiza servicios de promoción y mercadeo en el mercado local en nombre y cuenta de sus partes relacionadas residentes en el extranjero.

Para llevar a cabo el análisis se identifican de manera confiable las compañías prestadoras de servicios no relacionadas con funciones similares a las de la parte objeto que se revisará, cuya rentabilidad debe luego ser comparada con la de empresas independientes, para que de esta manera medir la naturaleza independiente de las transacciones entre compañías.

VISIÓN GENERAL DEL NEGOCIO DE PRÁCTICA PT

Descripción general

Práctica PT Laboratorios es una compañía norteamericana constituida en 19XX. El negocio principal de Práctica PT es el descubrimiento, desarrollo, manufactura y venta de una amplia y diversificada línea de productos para el cuidado de la salud.

Descripción detallada del negocio

Práctica PT tiene cuatro segmentos reportables: Productos Farmacéuticos Establecidos, Productos de Diagnóstico, Productos Nutricionales y Productos Vasculares.

Investigación y Desarrollo

Práctica PT invirtió aproximadamente \$1.4 miles de millones de Dólares en 2017, \$1.3 miles de millones de Dólares en 2017, y \$1.4 miles de millones de Dólares en 2016, en investigación para el descubrimiento y desarrollo de nuevos productos y procesos y mejora de los ya existentes.

Empleados

Al 31 de diciembre de 2017, Práctica PT empleó aproximadamente 74,000 personas.

Operaciones internacionales

Como se explica en el detalle en la sección denominada “Descripción detallada del negocio”, Práctica PT comercializa productos a nivel mundial a través de filiales y distribuidores. La mayoría de los productos se venden fuera de El Salvador. Además, ciertos productos de naturaleza local y variaciones de líneas de producto que deben cumplir con requerimientos locales reglamentarios y preferencias comerciales son fabricados y comercializados a clientes fuera de El Salvador.

Las operaciones internacionales están sujetas a ciertos riesgos adicionales inherentes a la conducción de negocios fuera de El Salvador, que incluyen controles sobre precios y cambio de moneda, variaciones en las tasas actuales de cambio, limitaciones de participación extranjera en empresas locales, expropiación, nacionalización y otras acciones gubernamentales.

Información de ventas de Práctica PT

Las tablas 1 y 2 a continuación muestran en detalle las ventas netas de Práctica PT durante el periodo 2015-2017 por segmento reportables y por país.

**Tabla 1: Ventas Netas (a clientes externos)
por segmento a reportar (millones de USD \$)**

Segmentos	2017	2016	2015
Farmacéuticos Establecidos	\$3,720	\$3,118	\$2,862
Nutricional	\$6,975	\$6,953	\$6,740
Diagnóstico	\$4,646	\$4,721	\$4,545
Vascular	\$2,792	\$2,986	\$3,012
Total segmentos reportables	\$18,133	\$17,778	\$17,159
Otros	\$2,272	\$2,469	\$2,498
Total segmentos reportables	\$20,405	\$20,247	\$19,657

Tabla 2: Ventas Netas (a clientes externos)

Por país (millones de USD \$)

País	2017	2016	2015
El Salvador	\$6,270	\$6,123	\$6,208
Estados Unidos	\$1,796	\$1,321	\$1,083
Asia	\$1,053	\$1,009	\$922
Alemania	\$1,004	\$978	\$963
Japón	\$895	\$968	\$1,042
Países Bajos	\$855	\$788	\$960
Suiza	\$784	\$707	\$792
Rusia	\$483	\$536	\$525
Reino Unido	\$430	\$447	\$395
Canadá	\$428	\$462	\$493
Colombia	\$388	\$283	\$205
Italia	\$383	\$436	\$457
Brasil	\$381	\$508	\$470
Francia	\$375	\$488	\$480
Resto de Países	\$4,880	\$5,193	\$4,662
Consolidado	\$20,405	\$20,247	\$19,657

ANÁLISIS GENERAL DE LAS INDUSTRIA FARMACÉUTICA Y CUIDADOS DE LA SALUD

Características del mercado

Se deduce que para El Salvador se espera un crecimiento intermedio a una tasa entre el 5.0% - 8.0%. Las principales empresas de la Industria esperan reportar un crecimiento en las ventas para el año 2017.

Para el presente ejercicio se supone para El Salvador, el gasto total de medicamentos se incrementó en un 10.3% a \$373.9 miles de millones de dólares reales per cápita, con un récord de 4.3 millones de recetas.

Las causas del aumento incluyen un mayor gasto en las opciones de tratamiento innovadoras para prolongar la vida, el aumento en la lista de precios de medicamentos de marca, y el aumento en el número de pacientes asegurados como consecuencia de la reforma de la salud. Se prevé que el gasto en medicamentos en El Salvador llegará a \$ 560- 590 miles de millones de dólares en 2020 ya que estas tendencias demográficas continúan.

Tendencias de la industria

Las compañías farmacéuticas se enfrentan a la creciente competencia de productos farmacéuticos genéricos y a la presión sobre los precios a terceros debido a la caída de patentes y al aumento de las economías de escala como resultado de las consolidaciones.

Con respecto a la Industria, los análisis industriales predicen que el 90% del crecimiento hasta el año 2020 provendrá de los mercados emergentes. A pesar de la

expiración de las patentes y la competencia de medicamentos genéricos, las compañías farmacéuticas esperan rentabilidad y crecimiento en los mercados emergentes.

Hay 21 países clasificados como mercados emergentes y estos países en desarrollo están experimentando un rápido crecimiento generalizado del PIB, de su población y el aumento de los niveles de renta disponible. Por lo cual, un número creciente de personas en estos países son capaces de adquirir bienes y servicios que antes no podían pagar, incluidos los productos farmacéuticos, a pesar de que muchas regiones continúan en la pobreza. Aproximadamente el 85% del total de la población mundial se encuentra en los mercados emergentes, y han sido responsables de gran parte del crecimiento económico real mundial durante los últimos cinco años.

Las tres tendencias globales que beneficiarán y contribuirán a sostener la Industria en el largo plazo son: i) el crecimiento de la población de edad avanzada; ii) el aumento de la expectativa de vida; y iii) el crecimiento de las enfermedades crónicas. En algunos países occidentales, la población de edad avanzada está creciendo a una tasa mayor que la población general. Dado que la población anciana representa una cantidad desproporcionada del consumo de medicamentos con fórmula médica, la tasa proyectada de crecimiento de la población en edad avanzada tiene implicaciones positivas para la Industria.

Investigación y desarrollo (I&D)

A nivel mundial, en 2017, los gastos en medicamentos contra el cáncer obtuvieron una tasa compuesta anual del 10.3% y alcanzaron los \$100 miles de millones de dólares. Las inversiones de las compañías farmacéuticas en tratamientos contra el cáncer han permanecido altas. Ha habido un aumento de las inversiones para nuevos fármacos oncológicos que se

centran en el cáncer de pulmón y mama, y también para otros tipos de tumores con menor prevalencia como de ovario, estómago y el cáncer de hígado y leucemia. Las terapias contra el cáncer también siguen siendo una parte importante de los productos preclínicos y clínicos de fase I.

Los grandes fabricantes de medicamentos también han realizado importantes inversiones en el campo de la biotecnología, a través de adquisiciones, licenciamientos y asociaciones con pequeñas empresas de biotecnología. Se espera que las ventas de productos biotecnológicos crezcan de \$179 miles de millones de dólares en 2017 a \$278 miles de millones de dólares en 2020. En 2018, se espera que los productos de la biotecnología representen más del 50% de los 100 mejores fármacos.

ENTORNO REGULATORIO / LEGISLATIVO

En El Salvador tendrá un efecto neto positivo en el sector de la salud, a pesar de las disposiciones que ejercen presión sobre las empresas farmacéuticas en relación con la fijación de precios y la utilización. La reforma a la Ley de Medicamentos ha dado lugar a la expansión del mercado en relación con la ampliación de la cobertura en salud que incluyó a la población salvadoreña no asegurados previamente.

Por ejemplo, el alto descuento mínimo requerido en medicamentos de marca que se venden a los beneficiarios de asistencia médica establece este beneficio para ciertos participantes de asistencia médica y pagos por cargos adicionales al gobierno federal en la venta de medicamentos de marca en los Estados Unidos, lo cuales se espera aumenten anualmente hasta el 2018; dichos costos adicionan cargas financieras a las compañías farmacéuticas. Además de los cambios introducidos por la reforma, la industria enfrenta la presión sobre los

precios cobrados a terceros en el segmento de medicamentos de marca, debido a una mayor dependencia por medicamentos genéricos derivada de cambios en tres niveles de planes de seguridad: el aumento en el uso de productos sin marca; la sustitución terapéutica; y el uso de medicamentos no aprobados (a menudo con el permiso de los médicos).

Fabricación

Dado que en la Industria se ha producido una reducción en los precios, muchos de los esfuerzos se han orientado hacia la reducción de los gastos. Para contrarrestar el aumento de los costos de comercialización, así como la disminución de los precios y los menores períodos de exclusividad, la mayor fuente de reducción de costos para las empresas manufactureras de fármacos ha sido la reducción de los costos en fabricación. Muchas empresas de este sector han puesto en marcha iniciativas de reestructuración para mejorar y modernizar su proceso de fabricación.

DISTRIBUCIÓN Y MERCADEO

El alcance de mercadeo es muy amplio y en general, se considera que abarca las siguientes actividades y estrategias comerciales.

Primero, el departamento de mercadeo interviene en las características de nuevos productos. Esto incluye la determinación de terapias e indicaciones de desarrollo. También interviene en aspectos como el empaque y marca con el cual el producto será presentado en el mercado.

Segundo, el departamento de mercadeo interviene en la fijación de precios del producto. Para las compañías farmacéuticas las estrategias y restricciones sobre precios pueden variar ampliamente según el país, reflejando las condiciones reglamentarias y competitivas del mercado local. La decisión sobre precios incluye precios en lista, descuentos y términos crediticios.

En tercer lugar, el departamento de mercadeo toma parte en los canales de distribución. Los asuntos estratégicos y tácticos incluyen la selección de canales (mayorista, co-mercaderistas, minorista y directo). También son relevantes las decisiones sobre cobertura geográfica, logística, almacenamiento, transporte y estrategia de lanzamiento.

Finalmente, el área tradicional de promoción constituye el enfoque central del mercadeo. Esto incluye publicidad, así como promoción directa a médicos y otros profesionales de cuidados de la salud. La promoción también abarca el suministro de información científica y consejos a los profesionales que formulan medicamentos.

IDENTIFICACIÓN Y CARACTERIZACIÓN DE LA TRANSACCIÓN ENTRE COMPAÑÍAS RELACIONADAS DEL CONTRIBUYENTE.

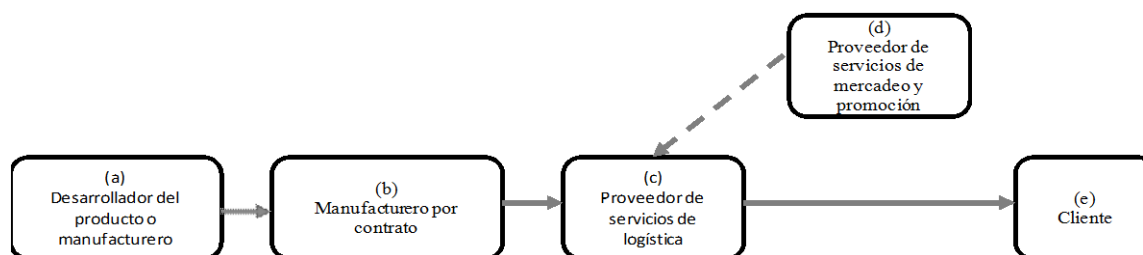
La tabla siguiente presenta los montos de las operaciones llevadas a cabo por Práctica PT

El Salvador con sus partes relacionadas durante 2017:

Parte relacionada	País de residencia	Tipo de transacción	Monto de la transacción en 2017
Práctica PT Logistics, B.V.	Holanda	Ingresos por servicios de promoción y mercadeo	USD 1,713,534
Práctica PT Products Operations AG	Suiza	Ingresos por servicios de promoción y mercadeo	USD 1,279,358
Práctica PT Int'l Co.	El Salvador	Ingresos por servicios de promoción y mercadeo	USD 4,494

MODELO DE NEGOCIO

Contratos de desarrolladores de productos/ fabricantes con otras filiales de Práctica PT para manufactura, distribución y promoción:



(a) Es dueño de la tecnología, podría realizar actividades de manufactura, y recibe una utilidad residual.

(b) Asume pocos riesgos, no es dueño de la tecnología, realiza actividades de producción por contrato, no controla por completo los equipos a utilizar para la producción, no determina la calidad del producto, sino que ésta es establecida por el desarrollador del producto, recibe los costos operativos más un margen de utilidad a valor de mercado.

(c) Almacena el inventario y distribuye los productos, y obtiene una contraprestación de los costos más un margen de utilidad a valor de mercado.

(d) Cumple con las regulaciones locales, realiza estudios post-mercadeo, efectúa investigaciones de mercado, promueve los productos a los profesionales del sector salud, proporcionando estudios y datos de investigación de los productos Práctica PT. Obtiene una contraprestación de los costos más un margen de utilidad a valor de mercado.

ANÁLISIS FUNCIONAL

Este estudio ha sido elaborado con base a la legislación salvadoreña, los artículos específicos que tratan sobre los Precios de Transferencia. Así mismo, el párrafo 1,42 de las Guías OCDE, específicamente requieren que se lleve a cabo un análisis funcional cuando se examine la determinación de precios por transacciones controladas con partes relacionadas.

Práctica PT El Salvador realiza servicios de promoción y mercadeo en el mercado local, en nombre y cuenta de sus partes relacionadas residentes en el extranjero. A continuación, se muestra el análisis funcional de Práctica PT El Salvador.

La información que a continuación se detalla aplica para la transacción analizada en este documento excepto en aquellos casos que de forma específica se mencione lo contrario.

Funciones realizadas:

- **Servicios**

Práctica PT El Salvador ofrece servicios de promoción y mercadeo a sus partes relacionadas residentes en el extranjero. Estos servicios son facturados directamente a la compañía extranjera.

El valor de esos servicios es calculado sumando la totalidad de gastos incurridos por Práctica PT El Salvador más un margen (“*mark-up*”). Estos servicios se facturan como operaciones internas gravadas con el 13% de Impuesto al Valor Agregado (“IVA”).

Práctica PT El Salvador no realiza funciones de investigación y desarrollo a nivel local. Este tipo de investigación es dirigido por su Casa Matriz. Por otra parte, los servicios de promoción y mercadeo que llevan a cabo a nivel local se basan en esquemas y normas establecidos a nivel regional.

La compra de los productos ya no se realiza por la Sociedad Salvadoreña, Práctica PT El Salvador no mantiene inventario, ya que, la venta del producto se negocia directamente entre las partes relacionadas de Práctica PT El Salvador residentes en el extranjero y los clientes locales.

- **Clientes**

Los clientes principales de Práctica PT El Salvador son sus partes relacionadas residentes en el extranjero, a las cuales les presta servicios de promoción y mercadeo de los productos farmacéuticos y de diagnóstico. Estas partes relacionadas residentes en el extranjero a su vez venden directamente a clientes locales. Adicionalmente, la entidad local presta servicios de soporte técnico a hospitales públicos y privados, sin embargo, estos ingresos no representan un monto representativo para el negocio de Práctica PT El Salvador.

- **Administración**

Práctica PT El Salvador cuenta con trece empleados directos, los cuales se encargan de la administración y operación de la empresa. El back office de la Compañía se maneja por medio de empleados subcontratados quienes se encargan de la contabilidad, limpieza,

seguridad y servicios de mensajería. Los estados financieros y reportes de Práctica PT El Salvador se preparan en Guatemala, país donde se encuentran las gerencias de Práctica PT a nivel centroamericano.

RIESGOS ASUMIDOS

- **Riesgo de crédito y cobranza**

El riesgo de crédito es el riesgo de que un cliente, que ha suscrito un contrato de venta y ha recibido los productos o servicios, se vuelven incapaz o no están dispuestos a pagar el importe de la compra a su proveedor.

El riesgo de cobranza de la compañía local es bajo, ya que la única facturación importante se realiza a sus partes relacionadas residentes en el extranjero. Las cuentas por cobrar que presenta la Compañía provienen principalmente de la venta de la División de Diagnóstico, que se cerró en abril de 2010. Se dejó de facturar esta División.

- **Riesgo cambiario**

El riesgo cambiario consiste en tres tipos: (1) riesgo transaccional, el riesgo de que una transacción se acuerde a una tasa cambiaria diferente a la tasa de la fecha en que la transacción fue negociada, (2) riesgo económico, el riesgo de que movimientos en las tasas de cambio puedan afectar las circunstancias económicas que afectan el negocio, y (3) riesgo de conversión, por el cual los movimientos en las tasas cambiarias pueden tener un impacto en los estados financieros del negocio.

Ya que la moneda local de El Salvador es el dólar estadounidense y todos los pagos recibidos por la Compañía de sus partes relacionados residentes en el extranjero son en dólares estadounidenses, Práctica PT El Salvador no asume riesgo cambiario.

- **Riesgo de inventario**

El riesgo de inventario nace de las pérdidas por obsolescencia o deterioro de inventario, y que no es compensado por los proveedores o consumidores.

El riesgo de inventario es inexistente ya que la entidad local no maneja inventario. El riesgo de inventario lo asumen las distribuidoras locales, quienes negocian directamente la compra del producto con las partes relacionadas residentes en el extranjero de Práctica PT El Salvador. Los distribuidores locales contratan seguros para la mercadería.

- **Riesgo de demandas judiciales**

Los riesgos legales surgen del no cumplimiento de las provisiones legales, contractuales o estatutarias.

El riesgo de demandas judiciales por incumplimiento en las licitaciones del gobierno es absorbido por las partes relacionadas residentes en el extranjero de Práctica PT El Salvador. Una posible sanción es pagada inicialmente por los distribuidores locales, ya que son estos los que participan en las licitaciones, quienes después transfieren los costos a

Práctica PT El Salvador, quien a su vez lo transfiere a la parte relacionada residente en el extranjero correspondiente.

ACTIVOS

- **Activos fijos**

La Compañía tiene activos fijos consistentes en mobiliario y equipo (escritorios, computadoras, equipo de oficina, etc.) vaporizadores (equipo de laboratorio que se da a los hospitales en comodato, para que suministren el producto anestésico). Práctica PT El Salvador no cuenta con vehículo ni inmuebles, el edificio donde están ubicadas las oficinas esta en arrendamiento.

Los activos propiedad de Práctica PT El Salvador, durante 2017, se resumen a continuación:

Activos fijos al 31 de diciembre de 2017	
Concepto	Montos en USD
Equipos de laboratorio	854,645
Mobiliarios y equipos	172,054
Depreciación acumulada	(948,748)
Total	77,951

- **Activos intangibles**

Práctica PT El Salvador no tiene activos intangibles no rutinarios.

RESUMEN

Las funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados en el segmento se resumen en la siguiente sección.

Análisis funcional			
	Práctica PT El Salvador	Partes relacionadas	Terceras partes
Funciones			
Investigación & Desarrollo		X	
Compras		X	
Inventario		X	X
Productos		X	
Control de calidad		X	
Mercadotecnia		X	
Administración	X		
Activos			
Activo fijo	X	X	
Inventario		X	X
Intangibles		X	
Riesgos			
Riesgo de Cobranza		X	
Riesgo Cambiario		X	
Riesgo de Inventario			X

Análisis funcional			
	Práctica PT El Salvador	Partes relacionadas	Terceras partes
Riesgo de Demandas Judiciales		X	

INFORMACIÓN FINANCIERA DEL CONTRIBUYENTE PARA 2017

El siguiente cuadro presenta la información financiera de Práctica PT El Salvador durante el ejercicio 2017:

Información financiera de Práctica PT El Salvador	
Ingresos por servicios	USD 2,785,638
Costo de servicios	(219,235)
Utilidad bruta	2,566,403
Gastos operativos	(2,400,344)
Utilidad de operación	USD 166,059

COMPARABLE INTERNA DEL CONTRIBUYENTE

Práctica PT El Salvador no proporciona servicios de promoción y mercadeo a terceros. Por lo tanto, Práctica PT El Salvador no cuenta con información sobre precios para servicios de promoción y mercadeo proporcionados en transacciones no controladas, que pueda ser comparada con los precios para servicios similares de promoción y mercadeo proporcionados en transacciones controladas.

FACTORES COMERCIALES E INDUSTRIALES QUE AFECTAN LOS RESULTADOS FINANCIEROS

En abril del 2010, Práctica PT El Salvador dejó de facturar localmente la división de Productos Diagnósticos. Por lo cual, actualmente, solamente factura localmente servicios de soporte técnico prestados a hospitales a los cuales se les entregó equipo de diagnóstico.

Adicional a lo anterior, Práctica PT El Salvador primordialmente prestó servicios a sus partes relacionadas residentes en el extranjero de promoción y mercadeo de productos que la entidad extranjera vende directamente a los clientes locales.

SELECCIÓN DEL MÉTODO Y PARTE ANALIZADA

- **ANÁLISIS ECONÓMICO**

- 1. Selección del mejor método**

Un método apropiado para documentar las principales transacciones controladas entre partes relacionadas es aquel método que, dados los hechos y circunstancias, proporciona una medida confiable o el mejor estimado del precio intercompañías (con relación a los resultados de otros métodos). A efectos de determinar la confiabilidad de un método, los cuatro factores más importantes a considerar son:

- La existencia de comparables operacionales,
- El grado de comparabilidad entre las partes relacionadas y las transacciones comparables no controladas o partes comparables,
- La calidad de la información disponible, y

- La validez de los supuestos empleados en el análisis de las transacciones controladas.

Dado que la selección del método involucra cierto grado de subjetividad, un método que pudiera considerarse imperfecto no es rechazado hasta que no pueda demostrarse que otros métodos son más confiables o proporcionan una mejor estimación del precio de mercado.

Para el análisis de precios de transferencia los factores a tomar en cuenta para el ejercicio fiscal de 2017 son los siguientes:

- Preferencia de análisis transaccional sobre análisis a nivel agregado;
- Uso de información segmentada;
- Comparables internos como base de análisis;
- Análisis funcionales con rigor técnico; y
- Conclusiones detalladas de los criterios de aceptación y rechazo para cada uno de los métodos.

A continuación, se presenta la selección del método escogido para desarrollar el análisis de las transacciones controladas de Práctica PT El Salvador.

a. Segmento de servicios de promoción y mercado

Después de analizar en detalle las circunstancias y los términos relacionados a la prestación de servicios de promoción y mercadeo, hemos determinado que el TNMM es un método adecuado para analizar dicha transacción.

Primero se consideró la aplicación del CUP, para ello, a lo largo del análisis funcional buscamos comparables internos para utilizarlos como comparables en la transacción intercompañía bajo análisis. Sin embargo, no encontramos evidencia de que existan comparables internos. Por lo tanto, el CUP no es un método adecuado para el análisis de la operación de prestación de servicios de promoción y mercadeo.

Por su parte, el RPM es aplicable cuando la operación bajo estudio se refiere preferentemente a la reventa de bienes tangibles que no se alteran en el proceso de reventa. Por lo tanto, el RPM no es un método apropiado para evaluar la actividad de prestación de servicios de promoción y mercadeo.

El CP analiza el valor de las funciones realizadas y es generalmente apropiado en dos situaciones: (i) la prestación de servicios y (ii) la fabricación de bienes tangibles. En primera instancia se evaluó el uso de este método a partir de comparables internos, sin embargo, nos fue confirmado por Práctica PT El Salvador que no presta servicios a terceros. También se evaluó el uso del método a partir de comparables externos; sin embargo, se consideró que, de acuerdo con la confiabilidad de la información disponible, sería más adecuada la utilización de otro método, en virtud de que bajo el CP se utiliza el margen de utilidad bruta y éste es sensible a las diferencias en los criterios contables para clasificar los costos y gastos de una compañía, lo cual tiene un efecto directo en su determinación. Por lo tanto, se rechazó el CP.

El PSM se rechazó ya que, generalmente, se aplica para analizar transacciones que involucren la propiedad de activos intangibles no rutinarios o bien cuando las operaciones entre partes relacionadas están estrechamente interrelacionadas y por lo cual no es preciso

segmentar la información financiera y analizarlas de manera separada. Práctica PT El Salvador no posee ni desarrolla esta clase de activos y las actividades de la Compañía son identificables y plenamente distinguibles.

El TNMM consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido compañías comparables o partes no relacionadas en transacciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos y/o flujos de efectivo (Guías de Precios de Transferencia de la OCDE).

El grado de comparabilidad requerida para obtener un resultado confiable bajo el TNMM es en general menos exigente que el requerido bajo otros métodos. El grado de comparabilidad se determina en función al capital invertido y riesgos asumidos, tanto por parte de la entidad bajo análisis, como por las compañías no relacionadas que se usan como comparables. Bajo el TNMM, las compañías comparables no relacionadas sólo necesitan ser similares a grandes rasgos, y se acepta cierta diversidad de servicios, productos y funciones.

Bajo estas condiciones, y dada la naturaleza de las transacciones y la información financiera disponible, el TNMM es un método adecuado para analizar esta transacción de Práctica PT El Salvador.

2. Parte analizada

La parte analizada es generalmente la compañía participante en las transacciones controladas cuyos precios o resultados pueden ser evaluados de la manera más sencilla, utilizando la información más confiable, requiriendo el menor número de ajustes y para la

cual es posible identificar información de compañías comparables no relacionadas. De acuerdo con lo anterior, en la mayoría de los casos la parte analizada será la compañía participante en las transacciones controladas sujetas a estudio que sea menos compleja y que no posea bienes intangibles u otros activos cuyas características la hagan diferente de posibles compañías comparables no relacionadas.

En el caso de la transacción controlada relativa a la prestación de servicios de promoción y mercadeo, la parte analizada es Práctica PT El Salvador debido a que es la entidad que realiza las funciones comparativamente más sencillas, no ha desarrollado intangibles no rutinarios y cuenta con la información financiera con el grado de detalle requerido.

3. Filtros cuantitativos

Adicionalmente, para validar la veracidad de los Comparables y aplicar otros filtros en la base a utilizar, se introdujeron, de manera manual, ciertos filtros cuantitativos. En particular, los criterios cuantitativos rechazaron compañías de acuerdo con los siguientes criterios:

- Compañías con menos de dos años de información financiera en los últimos tres años (2014-2017): ninguna compañía rechazada;
- Compañías con pérdidas promedio en los últimos tres años (2014-2017): 160 compañías rechazadas.

Luego de filtrar las compañías por los criterios mencionados anteriormente, 367 entidades se mantuvieron en la muestra.

4. Revisión cualitativa

La siguiente etapa en el proceso de búsqueda, consistió en la examinación individual de las descripciones de negocio obtenidas de la base de comparables. El siguiente criterio cualitativo de rechazo se construyó de acuerdo con las funciones realizadas, activos poseídos y riesgos asumidos por las entidades prestadoras de servicios de Práctica PT a nivel mundial. Las compañías fueron rechazadas si:

- Realizaron actividades no relacionadas (manufactura, distribución, bienes raíces, compañías tenedoras, prestación de servicios no relacionados (producción de comerciales de televisión, servicios de reciclaje, etc.), servicios de empleo en línea y actividades de inversión);
- Estuvieron potencialmente involucradas en transacciones intercompañía (pertenecen a un grupo de compañías); y
- Sus descripciones de negocios o portales de internet no proporcionaron información suficiente para determinar las actividades en que se encuentra involucrada la compañía.

A través del proceso de búsqueda y filtro, se seleccionó una muestra de 45 compañías en la búsqueda de prestadores de servicios en América.

5. Compañías comparables aceptadas

De las 45 entidades seleccionadas, sólo 5 realizan actividades de prestación de servicios de promoción y mercadeo, se listan en la tabla a continuación:

No.	Nombre de la compañía	Código US SIC	País	Tipo de servicios
1	Compañía A	7319	Canadá	Promoción y mercadeo
2	Compañía B	7311	EE. UU.	Promoción y mercadeo
3	Compañía C	7372	EE. UU.	Promoción y mercadeo
4	Compañía D	7311	EE. UU.	Promoción y mercadeo
5	Compañía E	7389	EE. UU.	Promoción y mercadeo

6. Comparable seleccionado

El Indicador de Niveles de Rentabilidad (“PLI”, por sus siglas en inglés) fue el Margen de Utilidad sobre Costos Totales (“MOTC”, por sus siglas en inglés). El promedio ponderado de los resultados de los prestadores de servicios comparables se presenta en orden ascendente en la tabla a continuación:

No.	Nombre de la compañía	MOTC
1	Compañía C	2.46%
2	Compañía E	2.72%
3	Compañía A	5.94%
4	Compañía B	11.62%
5	Compañía D	14.58%
	Cuartil inferior	2.72%
	Mediana	5.94%
	Cuartil superior	11.62%
	Práctica PT El Salvador	6.34%

Determinacion de Cuartil Inferior

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Primer cuartil} & Q1= & \frac{(n+1)}{4} & \frac{5+1}{4} & =1.5 & \text{Posición aprox. } 2 = 2.72\% \\ & & 4 & 4 & & \end{array}$$

Determinacion de Mediana

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Mediana} & \frac{(n+1)}{2} = & \frac{5+1}{2} & \frac{6}{2} & =3 & \text{Posición } 3 = 5.94\% \\ & & 2 & 2 & & \end{array}$$

Determinacion de Cuartil Superior

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tercer cuartil} & Q3 & =3*Q1 & 3 \left| \frac{(n+1)}{4} \right| & = 3*(1.5) & =4.5 & \text{Posición aprox. } 4 = 11.62\% \\ & & & 4 & & & \end{array}$$

El MOTC de 6.34% de Práctica PT El Salvador para 2017 refleja niveles de rentabilidad consistentes a los generados por una muestra de compañías comparables no relacionadas. En consecuencia, el análisis según el método TNMM sugiere que, durante 2017, la compensación pagada a Práctica PT El Salvador por su parte relacionada por la prestación de servicios de promoción y mercadeo fue efectuada a valores de mercado.

A continuación mostramos la determinación del MOT para el caso de Práctica PT El Salvador mediante un ejemplo sencillo para su mejor comprensión:

Práctica PT El Salvador, SA de CV
 Estado de Resultados
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017
 Expresado en Dólares de los Estados
 Unidos de América

Ingresos	80,000
Costo de ventas	<u>(45,700)</u>
Utilidad bruta	34,300
Gastos operativos	<u>(29,530)</u>
Utilidad operativa	<u>4,770</u>
MOTC	<u><u>-6.34%</u></u>

Los gastos operativos están integrados por:

Gastos de administración	10,275.00
Gastos de venta	18,530.00
Gastos financieros	<u>725.00</u>
Total	29,530.00

MOTC = Utilidad operativa/Costos y gastos operativos

$$= 4,770.00 / (45,700 + 29,530)$$

$$= 4,770.00 / (75,230)$$

$$= 6.34\%$$

INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS COMPARABLES

Compañía	Costos totales (miles de USD)			Utilidad operativa (miles de USD)		
	2017	2016	2015	2017	2016	2015
Compañía A	11,739	14,206	14,066	-1,000	1,291	2,085
Compañía B	6,742,700	6,748,500	6,463,400	871,100	788,600	658,900
Compañía C	N/A	47,102	54,973	N/A	2,497	17
Compañía D	13,214,300	13,373,700	12,717,800	1,920,100	1,944,100	1,866,700
Compañía E	N/A	118,732	109,055	N/A	3,289	2,904

Conclusión

Para el análisis del TNMM, se identifica un grupo de empresas no relacionadas dedicadas a la prestación de servicios. El rango intercuartil de la rentabilidad de las empresas comparables, medida a través del MOTC en un período de tres años, y que para el presente ejemplo va de 2.72% a 11.62% con una mediana de 5.94%. Práctica PT El Salvador obtuvo un resultado de 6.34% y por lo tanto sus resultados son consistentes a los del grupo de empresas de la muestra.

A. Búsqueda de empresas comparables

Se efectuó un análisis económico utilizando información financiera de entidades no relacionadas, compilada a partir de la base internacional de datos, con el fin de determinar el margen independiente.

B. Rango de libre competencia e indicador financiero escogido

La tabla que sigue muestra el rango intercuartil de la muestra del grupo de empresas para el período de tres años y los resultados de Práctica PT El Salvador para 2017.

Muestra de 5 entidades			
Indicador	Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
MOTC	2.72%	5.94%	11..62%
Práctica PT El Salvador 2017		6.34%	

Conclusión

El MOTC de 6.34% de Práctica PT El Salvador para 2017 refleja niveles de rentabilidad consistentes a los generados por una muestra de compañías comparables no relacionadas. En consecuencia, el análisis según el método TNMM sugiere que, durante 2017, la compensación pagada a Práctica PT El Salvador por su parte relacionada por la prestación de servicios de promoción y mercadeo fue efectuada a valores de mercado.

V. CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente estudio, se planteó realizar una investigación sobre el tema de precios de transferencia, el cual, a nivel local, a pesar de que es un tema en auge, no se domina en el ámbito profesional contable, es por ello por lo que se buscó ofrecer y desarrollar una guía que sirva de orientación al Contador Público para que pueda incursionar en esta materia, sobre todo en aquellos aspectos importantes para desarrollar un estudio de precios de transferencia.

Durante el desarrollo de la presente investigación, se obtuvo un grado satisfactorio de la visión general del mercado salvadoreño respecto a la ejecución de estudios de precios de transferencia, siendo éste un tema poco explotado y con escasas bases técnicas locales, debido a que existe un número considerable de profesionales en Contaduría Pública que no

conocen sobre la importancia del tema, sus implicaciones, y su desarrollo o ejecución, como resultado de la falta de divulgación y de la emisión de documentos de carácter práctico para facilitar el desarrollo de un estudio de precios de transferencia bajo la normativa internacional, el cual nos motivó a aportar una herramienta que contenga los aspectos necesarios a nivel técnico, legal y práctico para que sirva de inducción a nuestros colegas profesionales que busquen desarrollarse en la preparación de estudios específicamente al utilizar los métodos no tradicionales.

VI. RECOMENDACIONES

Finalmente, considerando los resultados de nuestra investigación, recomendamos lo siguiente:

1. A la Administración Tributaria:

Desarrollar coloquios, capacitaciones, seminarios, etc. así como proporcionar bibliografía precisa sobre precios de transferencia, sus implicaciones, su metodología, y la regulación local o internacional que sustenta la mecánica del tema en el cual se desarrolle la forma de elaborar un estudio de precios de transferencia, la interpretación de la información y la forma de presentar los resultados así como su impacto en la economía salvadoreña derivado por la mala práctica o evasión de impuestos.

2. A las gremiales de Contaduría Pública

Ofrecer al mercado profesional contable, herramientas que faciliten su desarrollo práctico en el área de precios de transferencia no solo a nivel de la práctica de auditoría fiscal, sino como consultorías para el desarrollo de los estudios.

VII. BIBLIOGRAFIA

- Presentación Dirección General de Impuestos Internos sobre Normativa tributaria y aplicabilidad de los precios de transferencia. Septiembre 2015.
- Código Tributario
- Ley de Servicios Internacionales
- Código de Comercio
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD siglas en inglés). Año 2010. “Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”
- 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”.
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría
- Código de ética para profesionales de la contabilidad
- Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización
- La institución de los precios de transferencia en el código Tributario salvadoreño, Carlos Saúl López Díaz Mejía, 1. Edición 2013.
- <http://www.museovirtualiscp.com/uploaded/documentos/HISTORIA%20DE%20LA%20CONTABILIDAD.pdf>. Historia de la Contabilidad en El Salvador.

VIII. ANEXOS

CUESTIONARIO



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE ECONOMIA
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA.



CUESTIONARIO DE INVESTIGACIÓN

DIRIGIDO A: Las firmas de auditoría inscritas en el consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría que realizan estudios de precios de transferencia.

OBJETIVO: Obtener información que permita evaluar los aspectos relacionados a la temática “EL CONTADOR PUBLICO EN LA EJECUCION DE ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, BAJO LOS METODOS NO TRADICIONALES”.

PROPÓSITO: Apoyar el trabajo de investigación de “EL CONTADOR PUBLICO EN LA EJECUCION DE ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, BAJO LOS METODOS NO TRADICIONALES”. La siguiente encuesta es confidencial y será utilizada únicamente para fines académicos, por los estudiantes de la carrera de licenciatura en contaduría pública, con la finalidad de fortalecer nuestro trabajo.

Indicaciones, marque con una X la respuesta que considere más adecuada a su criterio.

Objetivo. Determinar si la firma de auditoría realiza estudios de precios de transferencia.

Indicador. Evaluar si la firma tiene la capacidad para realizar este tipo de estudios.

1) En su firma de auditoría, ¿se realizan estudios de precios de transferencia?

a) Sí

b) No

Objetivo. Ratificar que el profesional tiene la competencia en el tema de precios de transferencia, en la aplicación de los métodos no tradicionales

Indicador. Evaluar el conocimiento sobre el tema de PT

2) ¿Tiene conocimiento de los precios de transferencia?

a) Sí

b) No

Si la respuesta es negativa, pase a la pregunta 7, de lo contrario continúe con el cuestionario.

Objetivo. Evaluar si el profesional tiene la competencia en el tema de precios de transferencia, respecto a los métodos no tradicionales.

Indicador. Evaluar el conocimiento sobre el tema de PT

3) ¿Sabe cómo funciona cada método no tradicional?

a) Sí

b) No

Objetivo. Evaluar si el profesional tiene la competencia en el tema tributario

Indicador. Actualización en Leyes Tributarias

4) ¿Conoce el alcance de aplicación del Art.62-A del Código Tributario?

a) Sí

b) No

Objetivo. Evaluar si el profesional posee la competencia necesaria para la aplicación de los métodos de precios de transferencia.

Indicador. Identificar métodos no tradicionales

5) Del listado señalado favor identificar ¿cuáles son los métodos no tradicionales? Puede marcar más de una opción.

a) Precio comparable no controlado

b) Participación de Utilidades

c) Precio de Reventa

d) Margen Neto Transaccional

e) Costo Incrementado

f) Residual de Participacion de Utilidades

g) Todas las anteriores

h) Ninguna

Objetivo. Evaluar si el profesional cuenta con la competencia de las aplicaciones de los métodos de precios de transferencia.

Indicador. Desventajas en aplicar los métodos

6) ¿Considera que los métodos no tradicionales tienen más desventajas que los métodos tradicionales?

a) Sí

b) No

Objetivo. Evaluar si el profesional posee la competencia y conocimiento de la importancia de la aplicación de los métodos de precios de transferencia.

Indicador. Apoyo de expertos

7) ¿Considera que tiene la necesidad de un experto que le apoye en el entendimiento del tema de precios de transferencia?

a) Sí

b) No

Objetivo. Evaluar si el profesional tiene la necesidad de ser capacitado en el tema de los métodos de precios de transferencia.

Indicador. Capacitación continua.

Si la respuesta de la pregunta 7 fue afirmativa, favor conteste la siguiente pregunta, de lo contrario continúe con el cuestionario.

8) ¿Quién le interesaría que le proporcionara capacitación sobre precios de transferencia?

- a) Ministerio de Hacienda
 - b) Autodidacta
 - c) Gremiales de Profesionales Contables
 - d) Profesionales Autorizados
 - e) No le interesa
 - f) Otros:
-

Objetivo. Verificar si el profesional tiene la competencia en identificar el Método Neto Operacional.

Indicador. Evaluación de conocimiento del Método Margen Neto de la Transacción

9) ¿El método de Margen Neto de la Transacción en que caso es mejor aplicado?

- a) Precio de reventa análogo
- b) Prestador de Servicios
- c) Operaciones de Mercadotecnia

Objetivo. Verificar si el profesional tiene la competencia en identificar el mejor método del tema de precios de transferencia.

Indicador. Evaluación de conocimiento del Método Margen Neto de la Transacción.

10) ¿Cuál de las siguientes es una de las fortalezas del método de Margen Neto Operacional:

- a) Los sujetos pasivos pueden no tener acceso a suficiente información específica sobre los beneficios netos atribuibles a operaciones no comparables.
- b) Los indicadores de Utilidad neta son más tolerables a algunas diferencias funcionales entre operaciones controladas y no controladas.
- c) El indicador de utilidad neta puede verse influido por factores que no tendrían un efecto significativo en los márgenes de precios o en los márgenes brutos, lo que dificulta la determinación exacta y fiable de los indicadores de utilidad neta de plena competencia.

Objetivo. Verificar si el profesional tiene la competencia en identificar el mejor método del tema de precios de transferencia.

Indicador. Evaluación de conocimiento del Método de Participación de Utilidades

11) ¿En qué consiste el Método de Participación de Utilidades?

- a) En comparar el margen neto fijado en base a un denominador apropiado
- b) consiste en comparar el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos.
- c) consiste en atribuir a cada empresa asociada que participa en una operación vinculada la parte del beneficio (o pérdida) total generado por dicha

operación que una empresa independiente esperaría realizar en el marco de una operación no vinculada y comparable.

Objetivo. Verificar si el profesional tiene conocimientos técnicos y legales en la aplicación de los precios de transferencia

Indicador. Evaluación de conocimiento técnico y legal de la firma

12. ¿Considera que la firma cuenta con las herramientas técnicas y legales suficientes y necesarias para desarrollar los estudios de precios de transferencia de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario en el Art. 199-B, 199-C y 199-D?

a) Sí

b) No

Agradecemos la participación y colaboración para la realización de nuestro trabajo de investigación.

TABULACION DE RESULTADOS

De la encuesta realizada a los sujetos de análisis, se obtuvieron los siguientes resultados:

1. *En su firma de auditoría, ¿se realizan estudios de precios de transferencia?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	16	42%
NO	22	58%
TOTAL	38	100%

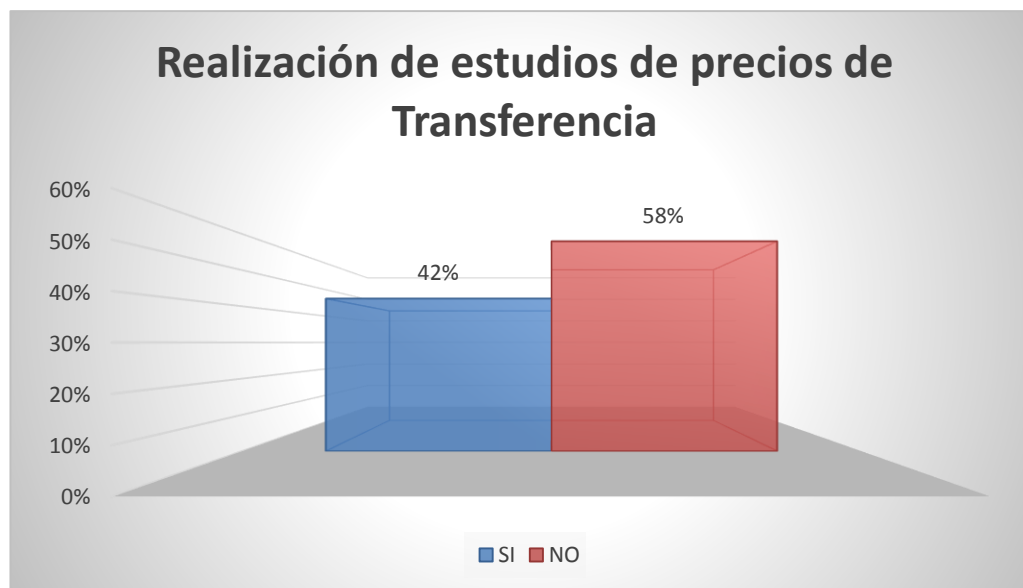
Objetivo

Ratificar que el profesional tiene la competencia en el tema de precios de transferencia no tradicionales

Indicador

Evaluar el conocimiento sobre el tema de PT

Grafica Pregunta 1



Análisis e Interpretación:

Del resultado obtenido de 38 encuestados, un 58% de las firmas establecidas en San Salvador, no presta el servicio de realización de estudios de precios de transferencia.

2. ¿Tiene conocimiento de los precios de transferencia?

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	36	95%
NO	2	5%
TOTAL	38	100%

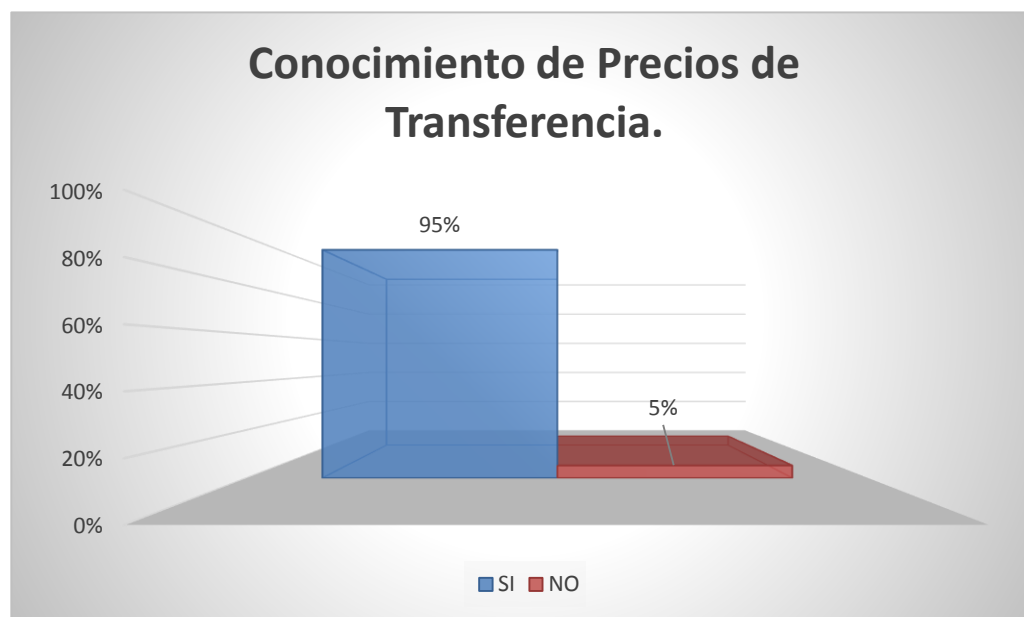
Objetivo

Evaluar si el profesional tiene la competencia en el tema de precios de transferencia tradicionales

Indicador

Evaluar el conocimiento sobre el tema de PT

Grafica Pregunta 2



Análisis e Interpretación:

Acorde al resultado, nivel de conocimiento de precios de transferencia en el ámbito profesional de la contaduría pública es relativamente bajo, no obstante, es de recalcar que, en las oportunidades de conversar con el encuestado, el tema de precios de transferencias aun es considerado como un tabú en El Salvador, por las implicaciones que conlleva, específicamente por la falta de preparación técnica al respecto. Por lo que justifica que la pregunta realizada, no solo es literalmente conocer de precios de transferencia, sino que implícitamente involucra ir más allá de la definición teórica de esta, es por ello por lo que el profesional abordado afirma tener conocimientos de precios de transferencia dando como resultado un 95%, y la población encuestada que considera que no conoce la definición teórica de los precios de transferencia representa un 5% que se sincera desconocen del tema.

Si bien la mayoría de los encuestados respondió tener conocimiento sobre precios de transferencia, no quiere decir que puedan realizar estudios de precios de transferencia, ya que el conocer significa tener una noción o idea de algo.

3. *¿Sabe cómo funciona cada método no tradicional?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	10	26%
NO	23	61%
SIN RESPUESTA	5	13%
TOTAL	38	100%

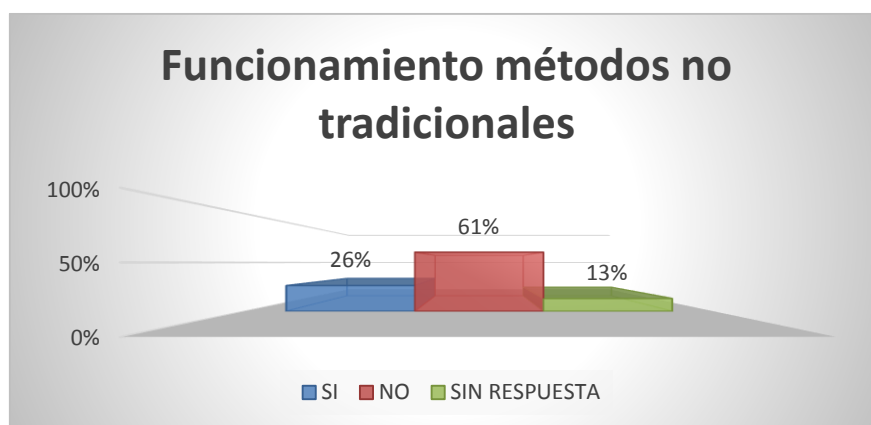
Objetivo

Evaluar si el profesional tiene la competencia en el tema tributario

Indicador

Actualización en Leyes Tributarias

Grafica Pregunta 3



Análisis e Interpretación:

Respecto a los profesionales entrevistados, 10 encuestados afirmaron conocer sobre precios de transferencia, por lo que la pregunta 3 evalúa el conocimiento general de la metodología a aplicar en un estudio específicamente en los métodos no tradicionales referidos por la OCDE, obteniendo un resultado positivo del 26% que afirman conocerlos, un 61% que desconoce su aplicación y un 13% se abstuvo de responder.

4. ¿Conoce el alcance de aplicación del Art.62-A del Código Tributario?

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	15	39%
NO	18	47%
SIN RESPUESTA	5	13%
TOTAL	38	100%

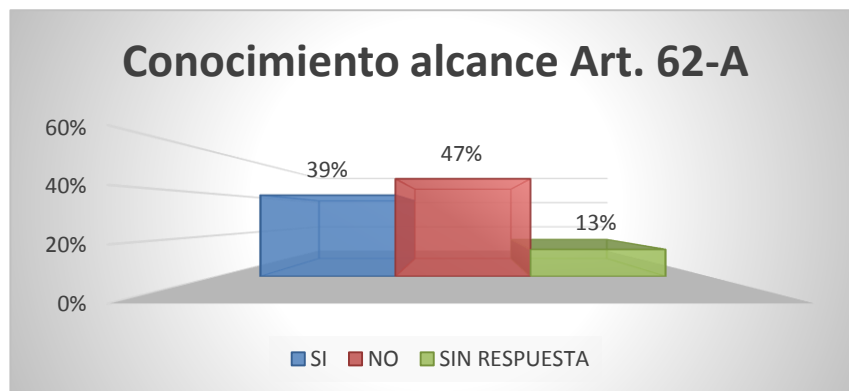
Objetivo

Evaluar si el profesional posee la competencia necesaria para la aplicación de los métodos de precios de transferencia

Indicador

Identificar métodos no tradicionales

Grafica Pregunta 4



Análisis e Interpretación:

El resultado de los profesionales encuestados fue en su mayoría desfavorable que de los 38 encuestados el 47% respondió que no tenía conocimiento del alcance del Artículo 62-A del Código Tributario, versus un 39% que respondió conocer de alcance de dicho artículo, y un 13% se abstuvo de responder a la interrogante realizada.

5. *Del listado señalado favor identificar ¿cuáles son los métodos no tradicionales?*

Puede marcar más de una opción.

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
a) Precio comparable no controlado	14/38	37%
b) Participación de Utilidades	20/38	53%
c) Precio de Reventa	01/38	3%
d) Margen Neto Transaccional	09/38	24%
e) Costo Incrementado	12/38	32%
f) Residual de Participación de Utilidad	21/38	55%
g) Todas las anteriores	00/38	0%
h) Ninguna	00/38	0%
Sin Respuesta	05/38	13%

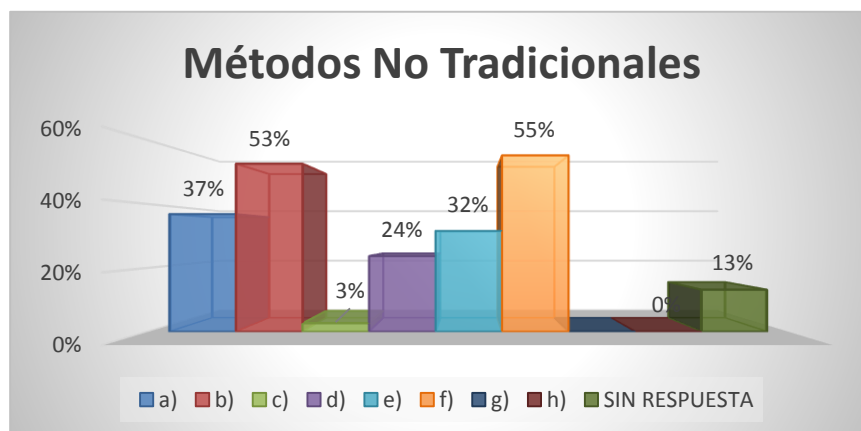
Objetivo

Evaluar si el profesional cuenta con la competencia de las aplicaciones de los métodos de precios de transferencia

Indicador

Desventajas en aplicar los métodos

Grafica Pregunta 5

**Análisis e Interpretación:**

En relación con el resultado de esta pregunta, de los 38 encuestados solamente un 24% respondió correctamente sobre cuáles son los métodos no tradicionales, versus un 63% que no supo escoger cuales son los métodos no tradicionales, y en el proceso de la realización de la encuesta hubo un 13% que se abstuvo de responder la pregunta realizada.

6. *¿Considera que los métodos no tradicionales tienen más desventajas que los métodos tradicionales?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	14	37%
NO	15	39%
SIN RESPUES	9	24%
TOTAL	38	100%

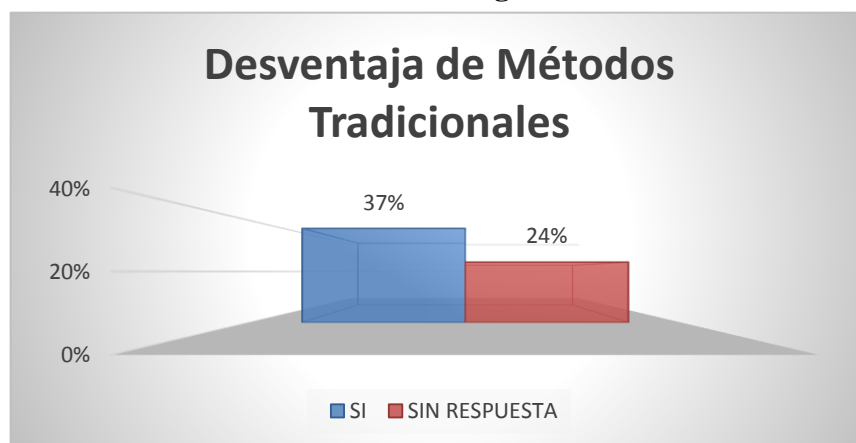
Objetivo

Evaluar si el profesional posee la competencia y conocimiento de la importancia de la aplicación de los métodos de precios de transferencia

Indicador

Apoyo de expertos

Grafica Pregunta 6



Análisis e Interpretación:

En la percepción de los participantes encuestados, un 37% considera que la aplicación de los métodos no tradicionales en un estudio de precios acarrea desventajas sobre la aplicación de los demás métodos. Considerando que los métodos tradicionales no siempre pueden ser aplicados, fundamentalmente por surgir inconvenientes en el acceso a la información necesaria y/o por no existir en el mercado comparable apto.

7. *¿Considera que tiene la necesidad de un experto que le apoye en el entendimiento del tema de precios de transferencia?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	24	63%
NO	14	37%
TOTAL	38	100%

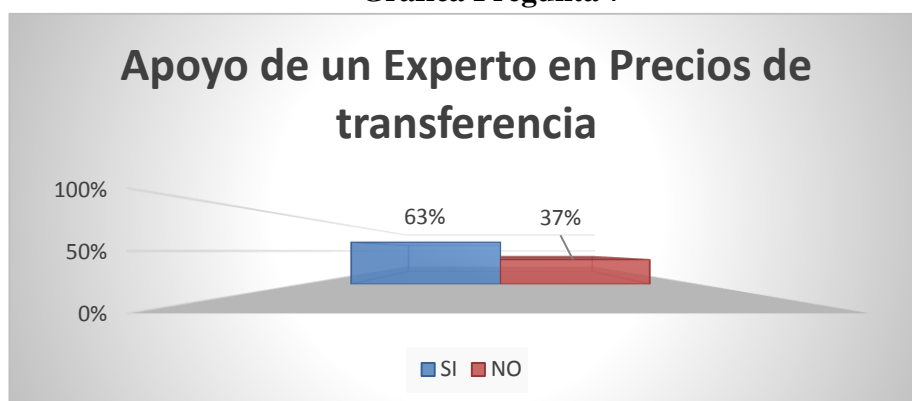
Objetivo

Evaluar si el profesional tiene la necesidad de ser capacitado en el tema de los métodos de precios de transferencia

Indicador

Capacitación continúa

Grafica Pregunta 7



Análisis e Interpretación:

En la percepción de los profesionales encuestados un 63% respondió que era necesario el apoyo de un experto para la elaboración de estudio de precios de transferencia, y un 37% considera que no es necesaria la ayuda de un experto.

8. *¿Quién le interesaría que le proporcionara capacitación sobre precios de transferencia?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
a) Ministerio de Hacienda	37/38	97%
b) Autodidacta	00/38	0%
c) Gremiales de Profesionales Contable	34/38	89%
d) Profesionales Autorizados	28/38	74%
e) No le interesa	00/38	0%
f) Otros:	00/38	0%

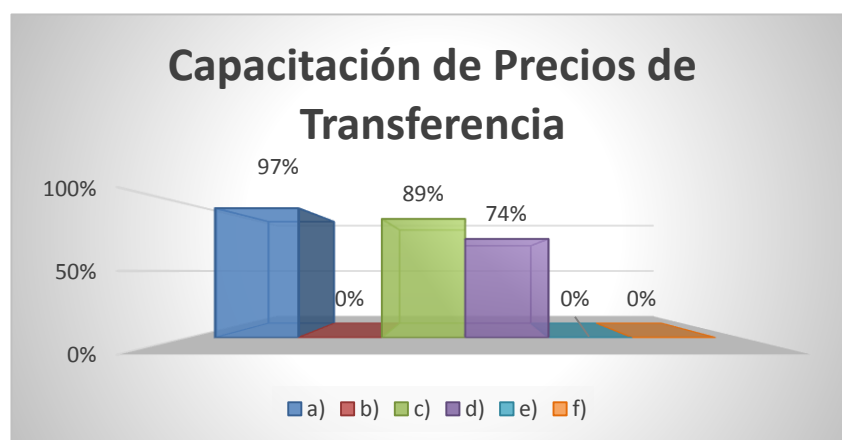
Objetivo

Verificar si el profesional tiene la competencia en identificar el Método Neto Operacional.

Indicador

Evaluación de conocimiento del Método Margen Neto de la Transacción

Grafica Pregunta 8



Análisis e Interpretación:

De los 38 profesionales encuestados la mayoría considera que les interesaría que el Ministerio de Hacienda, Gremiales de profesionales contables y Profesionales autorizados sean quienes impartan una capacitación sobre la elaboración del estudio de precios de transferencia.

9. *¿El método de Margen Neto de la Transacción en que caso es mejor aplicado?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
a) Precio de reventa análogo	8	24%
b) Prestador de Servicios	11	37%
c) Operaciones de Mercadotecnia	7	16%
Sin Respuesta	12	24%
Total	38	100%

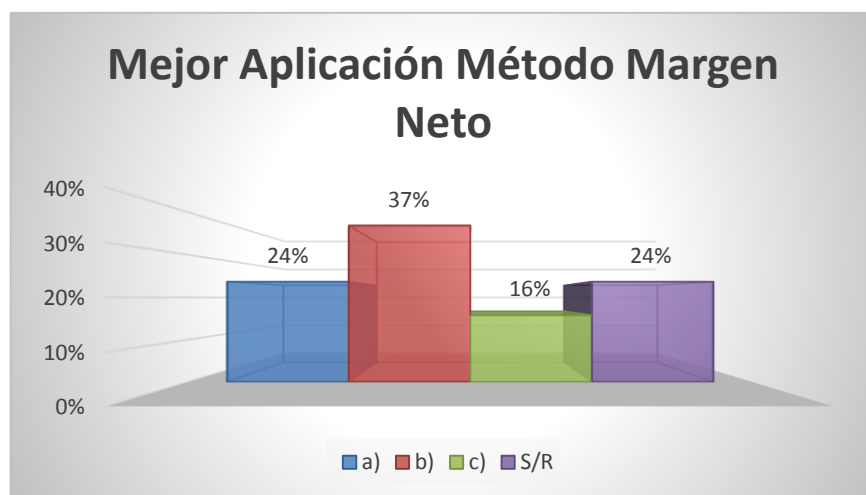
Objetivo

Verificar si el profesional tiene la competencia en identificar el mejor método del tema de precios de transferencia tradicionales

Indicador

Evaluación de conocimiento del Método Margen Neto de la Transacción

Grafica Pregunta 9



Análisis e Interpretación:

En su mayoría con el 37% de los encuestados consideran que el método de margen neto es mejor aplicado en la prestación de servicios, un 24% opina que es el precio de reventa análogo, otro 16% de los profesionales opinaron que es mejor aplicado en operaciones de mercadotecnia, y un 24% de personas no respondieron a la encuesta, de tal manera se puede evidenciar que en la mayoría de los encuestados muestran un desconocimiento en la aplicación del método margen neto, ya que la pregunta que la mejor aplicación de este método es en la Operaciones de Mercadotecnia.

10. ¿Cuál de las siguientes es una de las fortalezas del método de Margen Neto

Operacional?

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
a) Los sujetos pasivos pueden no tener acceso a suficiente información específica sobre los beneficios netos atribuibles a operaciones no comparables.	13	34%
b) Los indicadores de Utilidad neta son más tolerables a algunas diferencias funcionales entre operaciones controladas y no controladas.	7	18%
c) El indicador de utilidad neta puede verse influido por factores que no tendrían un efecto significativo en los márgenes de precios o en los márgenes brutos, lo que dificulta la determinación exacta y fiable de los indicadores de utilidad neta de plena competencia	9	24%
Sin Respuesta	9	24%
Total	38	100%

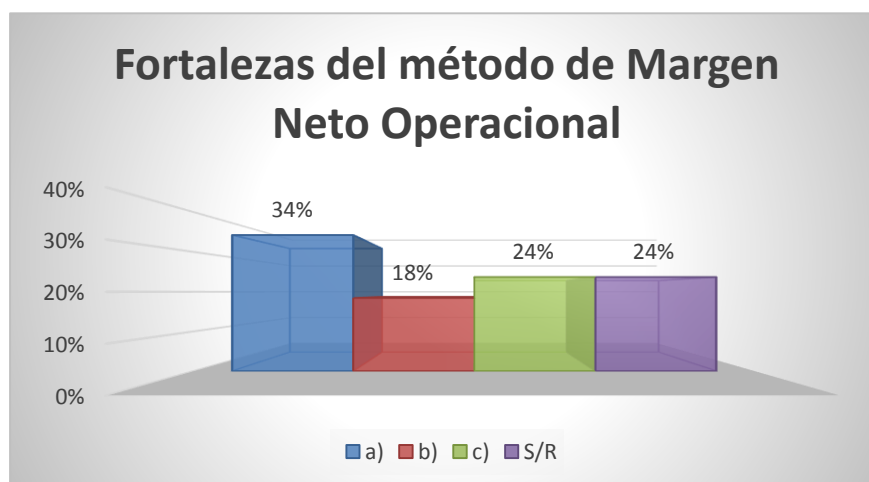
Objetivo

Verificar si el profesional tiene la competencia en identificar el mejor método del tema de precios de transferencia

Indicador

Evaluación de conocimiento del Método de Participación de Utilidades

Grafica Pregunta 10



Análisis e Interpretación:

En su mayoría con el 34% de los encuestados consideran la fortaleza del método de margen neto operacional radica en “Los sujetos pasivos pueden no tener acceso a suficiente información específica sobre los beneficios netos atribuibles a operaciones no comparables.” opción “a”, un 18% opina que son “Los indicadores de Utilidad neta son más tolerables..” opción “b”, un 24% considera que “El indicador de utilidad neta puede verse influido por factores que no tendrían un efecto significativo en los márgenes de precios...” opción “c”, y habiendo un 24% de los profesionales encuestados que se abstuvieron a responder, quedando de esta forma evidenciado que en su mayoría desconocen una de las fortalezas que caracteriza el método de margen neto operacional, la cual es el literal “b”

11. ¿En qué consiste el Método de Participación de Utilidades?

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
a) En comparar el margen neto fijado en base a un denominador apropiado.	10	26%
b) consiste en comparar el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos.	11	29%
c) consiste en atribuir a cada empresa asociada que participa en una operación vinculada la parte del beneficio (o pérdida) total generado por dicha operación que una empresa independiente esperaría realizar en el marco de una operación no vinculada y comparable.	8	21%
Sin Respuesta	9	24%
Total	38	100%

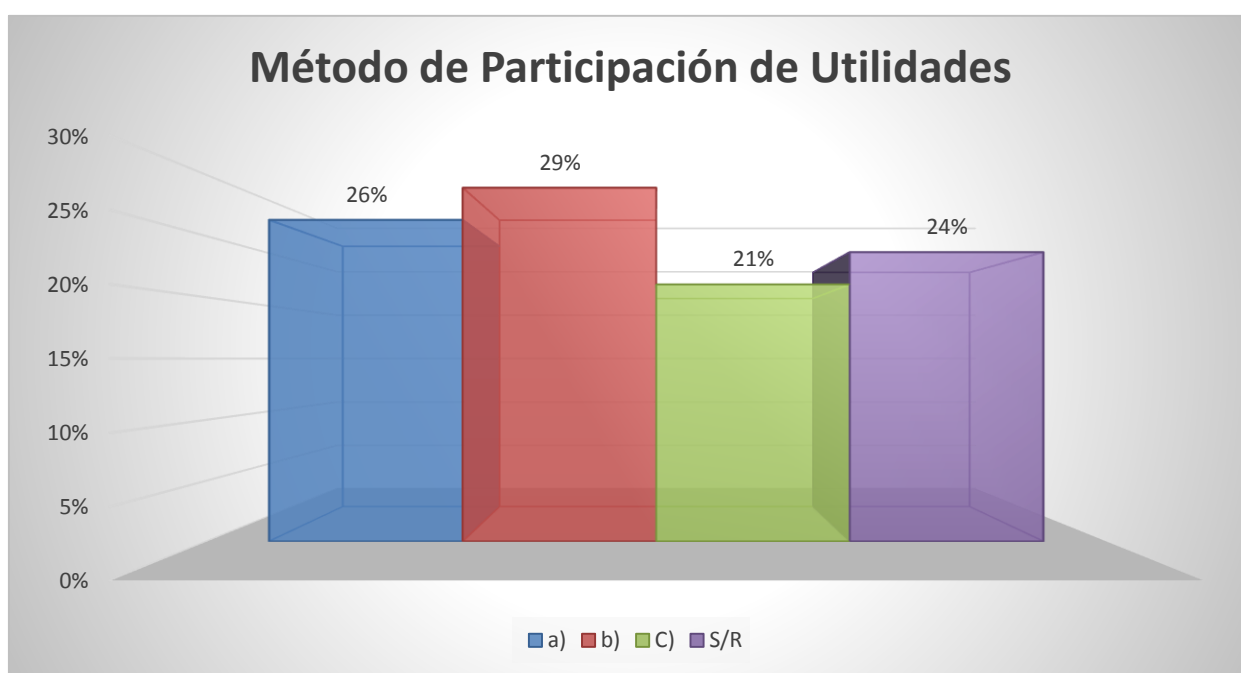
Objetivo

Verificar si el profesional tiene conocimientos técnicos y legales en la aplicación de los precios de transferencia

Indicador

Evaluación de conocimiento técnico y legal de la firma

Gráfica Pregunta 11



Análisis e Interpretación:

En su mayoría con el 29% de los encuestados consideran la fortaleza del método de margen neto operacional radica en “consiste en comparar el margen sobre los costes directos e indirectos...” opción “b”, un 26% opina que su fortaleza es “En comparar el margen neto fijado en base a un denominador apropiado.” opción “a” y un 21% considera que “consiste en atribuir a cada empresa asociada que participa en una operación vinculada la parte del

beneficio (o pérdida)...” opción “c”, y un 24% se abstuvo a responder, quedando de esta forma evidenciado que en su mayoría desconocen una de las fortalezas que caracteriza el método de margen neto operacional, la cual es la opción “c”

12. *¿Considera que la firma cuenta con las herramientas técnicas y legales suficientes y necesarias para desarrollar los estudios de precios de transferencia de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario en el Art. 199-B, 199-C y 199-D?*

Opciones	Frecuencia	Frecuencia Relativa
SI	14	37%
NO	24	63%
TOTAL	38	100%

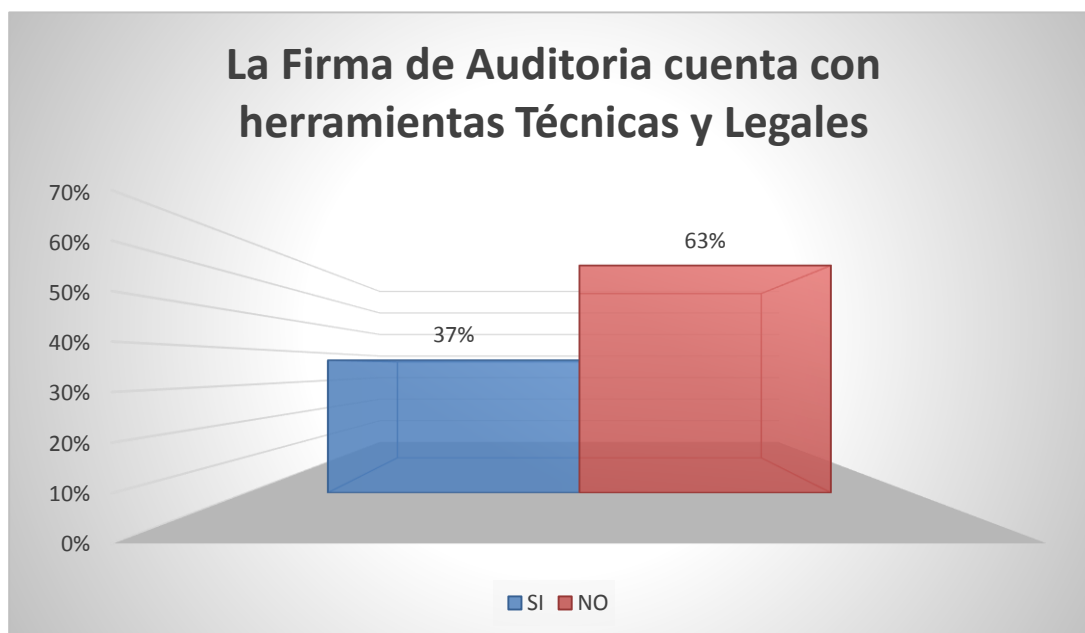
Objetivo

Verificar si el profesional tiene conocimientos técnicos y legales en la aplicación de los precios de transferencia

Indicador

Evaluación de conocimiento técnico y legal de la firma

Grafica Pregunta 12



Análisis e Interpretación:

A pesar que el tema de precios ha sido incorporado en la legislación salvadoreña, no obstante, el 63% de los participantes encuestados considera que no cuenta o que las firmas no se sienten satisfechas con las herramientas técnicas y legales sobre precios de transferencia proporcionadas por la Administración Tributaria, por lo cual limita al profesional de la contabilidad para incursionar en este mercado.