

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA



“PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019”.

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:  
AYALA GUILLÉN, JORGE ABIMAEEL  
DÍAZ NOLASCO, LORENZA DEL CARMEN  
GARCÍA HERNÁNDEZ, JENNIFER ODALIS  
MONTANO MONTANO, FÁTIMA DE LOS ANGELES

PARA OPTAR AL GRADO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

DICIEMBRE 2019

SAN VICENTE, EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**RECTOR**

Msc. Roger Armando Arias Alvarado

**VICE-RECTOR ACADÉMICO**

Dr. Raúl Ernesto Azcúnaga López

**VICE-RECTOR ADMINISTRATIVO**

Ing. Juan Rosa Quintanilla

**SECRETARIO GENERAL**

Msc. Francisco Antonio Alarcón Sandoval

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL**

**DECANO**

Ing. Roberto Antonio Díaz Flores

**VICE-DECANO**

Lic. Luis Alberto Mejía Orellana

**SECRETARIO**

Lic. Carlos Marcelo Torres Araujo

**JEFA DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Msc. Yanira Yolanda Guardado Jovel

**ASESORES DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

**COORDINADOR GENERAL**

Lic. Santos David Alvarado Romero

**ASESOR ESPECIALÍSTA**

Lic. David Antonio Flores Portillo

**ASESORA METODOLÓGICA**

Licda. Maira Carolina Molina de López

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios Todopoderoso por darnos sabiduría, fortaleza, inteligencia y capacidad para superar los obstáculos y lograr nuestros objetivos.

A nuestros padres por haber estado a nuestro lado en los momentos más difíciles, brindándonos su apoyo incondicional, e impulsándonos a seguir adelante hasta culminar nuestra carrera universitaria.

Al querido licenciado Raúl Antonio Paredes Sotelo (Q.D.E.P.) por su significativo aporte en nuestra formación académica y en el desarrollo de la investigación, ayudándonos a creer que a pesar de las dificultades presentadas éramos capaces de lograr nuestra meta.

A todos los docentes del Departamento de Ciencias Económicas por los conocimientos transmitidos que contribuyeron a nuestra formación profesional.

**EQUIPO DE INVESTIGACIÓN**

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	ix
CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN Y MARCO TEÓRICO .....	11
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	11
1.1.1. Antecedentes del problema.....	11
1.1.2. Administración y Funcionamiento .....	13
1.1.3. Operaciones de Granjita El Progreso S.A. de C.V., con las empresas relacionadas	13
1.1.4. Problemáticas y necesidades identificadas .....	16
1.1.5. Delimitación conceptual, temporal y espacial del problema.....	17
1.1.6. Formulación del problema.....	17
1.1.7. Justificación .....	17
1.1.8. Alcance .....	20
1.2. OBJETIVOS.....	21
1.2.1. General.....	21
1.2.2. Específicos.....	21
1.3. OPERACIONALIZACIÓN DE LOS OBJETIVOS .....	22
1.4. MARCO TEÓRICO .....	25
1.4.1. Antecedentes históricos de los Precios de Transferencia .....	25
1.4.2. Finalidad de los Precios De Transferencia. ....	31
1.4.3. Términos Relacionados con los Precios de Transferencia .....	33
1.4.4. Aspectos Relacionados con los Grupos Empresariales .....	35
1.4.5. Normativa Técnica Aplicable a los Precios de Transferencia.....	43
1.4.6. Operaciones entre sujetos relacionados .....	47

1.4.7. Métodos para la Determinación de los Precios de Transferencia.....	51
1.4.8. Bases de datos comparables utilizadas para la determinación de Precios de Transferencia .....	55
1.4.9. Estudio de Precios de Transferencia.....	57
1.4.10. Regulación tributaria de Precios de Transferencia en El Salvador .....	62
<b>CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>75</b>
2.1. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.....	75
2.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	76
2.3. UNIDADES DE ESTUDIO .....	77
2.4. POBLACIÓN O UNIVERSO DE INVESTIGACIÓN.....	77
2.5. MÉTODOS DE MUESTREO Y TAMAÑO DE LA MUESTRA.....	77
2.6. TÉCNICAS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN.....	78
2.7. PLAN DE LEVANTAMIENTO DE DATOS .....	79
2.8. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.....	80
2.9. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN .....	80
<b>CAPITULO III: SITUACIÓN ACTUAL DE GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V.</b> .....	<b>81</b>
3.1. GENERALIDADES.....	81
3.2. HISTORIA DEL GRUPO EL PROGRESO .....	82
3.2.1. Riesgos y beneficios de pertenecer a un grupo empresarial .....	83
3.3. ÁREA ADMINISTRATIVA.....	84
3.4. INVENTARIOS .....	86
3.4.1. Estructura de los inventarios.....	86
3.4.2. Técnicas de identificación .....	87
3.4.3. Período de rotación del inventario.....	88

3.4.4. Máximos y mínimos .....	88
3.4.5. Levantamiento físico de inventario .....	89
3.4.6. Resguardo de inventarios.....	89
3.5. PROCESOS PRODUCTIVOS.....	90
3.5.1. Producción de huevo .....	90
3.5.2. Multiplicadora de cerdos .....	91
3.6. COSTOS.....	93
3.6.1. Elementos del costo .....	93
3.6.2. Costeo de productos.....	94
3.7. COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS .....	96
3.7.1. Otorgamiento de descuentos y promociones .....	97
3.8. PROVEEDORES.....	97
3.9. ASPECTOS LEGALES SANITARIOS.....	98
3.9.1. Medidas de salud medioambiental .....	99
3.10. PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	100
3.10.1. Análisis de la aplicación de los métodos para la determinación de Precios de Transferencia en Granjita El Progreso, S. A. de C. V. ....	103
3.10.2. Limitaciones para la aplicación de los Precios de Transferencia .....	108
3.10.3. Operaciones que dan origen a los Precios de Transferencia. ....	109
3.10.4. Riesgos asociados a las operaciones entre partes relacionadas .....	111
3.11. ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	114
3.11.1. Ambiente de control .....	114
3.11.2. Valoración de riesgos .....	115
3.11.3. Actividades de control.....	115

3.11.4. Información y comunicación .....	116
3.11.5. Monitoreo .....	116
3.12. EXPECTATIVAS DE LA SOCIEDAD.....	116
3.13. CONCLUSIONES.....	117
3.14. RECOMENDACIONES .....	119
CAPITULO IV PLAN DE INTERVENCIÓN Y PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019. ....	
	121
4.1. PLAN DE INTERVENCIÓN.....	121
4.2. PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019.....	127
4.3. CASOS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V. ....	158
REFERENCIAS .....	219

ANEXOS.

ANEXO 1: Entrevista dirigida al Administrador de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

ANEXO 2: Cuestionario dirigido al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

ANEXO 3: Entrevista dirigida al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

ANEXO 4: Entrevista dirigida al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

ANEXO 5: Entrevista dirigida al jefe de la Unidad de Precios de Transferencia, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Impuestos Internos.

## ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Relaciones Empresariales Directas.....	41
Ilustración 2 Relaciones empresariales Indirecta .....	42
Ilustración 3 relaciones empresariales Recíprocas .....	42
Ilustración 4 relaciones empresariales de control circular.....	43
Ilustración 5 Clasificación de Métodos .....	51
Ilustración 6 Documentación y contenido del Estudio de Precios de Transferencia.....	61
Ilustración 7 Estructura del Organigrama de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.....	85
Ilustración 8 Producción de Huevo .....	90
Ilustración 9 Multiplicadora de cerdos o producción de cerdos.....	91
Ilustración 10 Estructura del funcionamiento del biodigestor.....	100
Ilustración 11 Proceso de recolección de información.....	102
Ilustración 12 Rango de plena competencia .....	157

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Operaciones entre partes relacionadas.....	14
Tabla 2 Operacionalización de objetivos.....	22
Tabla 3 Plan de levantamiento de datos .....	79
Tabla 4 Matriz de vaciado .....	80
Tabla 5 Elementos del costo.....	94
Tabla 6 Porcentajes de ventas.....	96
Tabla 7 Plan de intervención .....	123
Tabla 8 Plan de intervención .....	126

## INTRODUCCIÓN

La globalización económica y el crecimiento del intercambio de mercancías entre los diferentes países del mundo, ha promovido la evolución de los negocios locales y provocado la expansión de las empresas multinacionales, dando origen a la creación de grupos empresariales, generando conflicto de intereses entre las empresas y las administraciones tributarias.

Por una parte, las empresas diseñan sus estrategias y transacciones con la finalidad de maximizar sus beneficios y utilidades, mientras tanto las autoridades fiscales de cada país tienen la tarea de vigilar que las empresas paguen los impuestos correspondientes sobre una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado.

La situación tributaria del contribuyente está directamente relacionada con la información declarada ante el Fisco por las empresas consideradas partes relacionadas pertenecientes al mismo grupo, siempre que cumplan con los requisitos que conllevan a la obligación de determinar Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas.

Ante los constantes avances y reformas en materia de Precios de Transferencia, la entidad en estudio debe mantenerse informada de las nuevas incorporaciones, a fin de incrementar y mejorar su posicionamiento en el mercado, siendo necesaria la existencia de procedimientos que establezcan la correcta determinación de los Precios de Transferencia en las operaciones entre sujetos vinculados.

El desarrollo de esta investigación está orientada a la elaboración de procedimientos para la determinación de Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas, con la finalidad de facilitar el análisis, aplicación y determinación de los Precios de Transferencia de acuerdo con las características específicas de cada transacción realizada y tomando como referencia los métodos autorizados por la administración tributaria.

El **capítulo uno** comprende el planteamiento del problema, y el desarrollo del marco teórico, abordando la literatura relacionada con el tema en estudio: antecedentes de los Precios de Transferencia, términos más utilizados dentro de este contexto, así como la normativa técnica aplicable, los métodos para la determinación de los Precios de Transferencia de acuerdo a las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y la legislación tributaria salvadoreña que regula los Precios de Transferencia, principalmente el Código Tributario y la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El **capítulo dos** describe detalladamente la metodología a emplear en el desarrollo de la investigación, definiendo el método de investigación a utilizar, tipo de investigación a aplicar, universo de investigación, unidades de estudio seleccionadas para administrar los instrumentos de recolección de datos, las técnicas e instrumentos utilizados en la recolección de la información, el plan de levantamiento de datos, el procesamiento, presentación y análisis de la información.

El **capítulo tres** presenta la situación actual de Granjita El Progreso, S. A. de C. V., detallando generalidades, antecedentes, área administrativa del contribuyente y del grupo empresarial al que pertenece, aspectos relacionados a los inventarios, costos, comercialización y procesos productivos; así como el análisis de la aplicación de los métodos basados en las operaciones específicas de la sociedad, además de las conclusiones y recomendaciones establecidas con base a la información obtenida en la evaluación de la situación actual.

El **capítulo cuatro** desarrolla el plan de intervención en el que se planifican las estrategias y actividades de las recomendaciones establecidas, con el fin de dar solución a la problemática identificada mediante la investigación de campo en la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V. Contiene los principales procedimientos a considerar en la determinación de Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas y el desarrollo de un caso práctico, ejemplificando la aplicación de la normativa tributaria nacional y la normativa técnica internacional, en consideración de las más recientes reformas en relación a la materia, con el objeto de facilitar la aplicación a los contribuyentes que asumen esta obligación.

# **CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN Y MARCO TEÓRICO**

## **1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **1.1.1. Antecedentes del problema**

Debido a la creciente expansión del flujo de mercancías entre los diferentes países del mundo y el incremento de la demanda de bienes y servicios en mercados que antes no estaban abiertos al comercio internacional, han generado la creación de grupos de empresas, cuya expansión geográfica gira en torno a la búsqueda de mercados o de ventajas competitivas que les permitan maximizar utilidades.

Las grandes corporaciones transnacionales trasladan con mayor frecuencia, centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro; a través de sus empresas vinculadas, dando origen al intercambio de bienes y servicios entre las mismas, con el objeto de aprovechar las economías de escala y dividir funciones productivas, de acuerdo con el mejor rendimiento de los recursos con que cuenta cada una en sus respectivos países.

El intercambio de bienes y servicios entre empresas de un mismo grupo, da origen a la problemática de determinar el precio óptimo de transferencia fijado entre las mismas. Esto trae consigo para las autoridades fiscales, la tarea de vigilar que las empresas paguen los impuestos en su jurisdicción fiscal, en una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado, tomando en cuenta que un precio de transferencia puede ser afectado por consideraciones de planeación corporativa, y de esta manera pudiera ser que no refleje las fuerzas reales de mercado. (DGII D. G., Precios de Transferencia, 2011)

Bajo esta perspectiva, en El Salvador existen empresas nacionales pertenecientes a un mismo grupo, que realizan operaciones entre sus empresas vinculadas, abasteciéndose de materia prima, bienes y servicios, otorgándose financiamiento entre sí, a fin de incrementar los beneficios económicos.

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., ubicada en el kilómetro 63 de la carretera que conduce a Sensuntepeque, Caserío Santa Lucía, Cantón Maquilishuath del Municipio de Ilobasco, Departamento de Cabañas. Su actividad principal es la cría y desarrollo de aves ponedoras, producción de huevos, producción de cerdos, crianza y comercialización; y como actividad secundaria la apicultura y fruticultura en pequeña escala; el crecimiento de la entidad debido a la buena gestión de sus actividades es notoria.

En el año de 1977, el señor Rafael Andrés Jovel Miranda inicia el proyecto de proceso de producción con 1000 gallinas, con apoyo y financiamiento de algunos bancos, entre ellos el Banco de Fomento Agropecuario. Gracias al record crediticio que mantiene y la buena relación con el sector financiero; por sus niveles de superación y emprendedurismo, a principios de los años noventa comienza un segundo proyecto, que es el desarrollo y producción de cerdos.

Con el fin de disminuir los riesgos para el fundador y salvaguardar los intereses personales, el 10 de diciembre del 2007, se constituye Granjita El Progreso, S.A. de C.V., integrada por ocho socios y cuyo giro principal es la crianza y desarrollo de aves ponedoras, producción de huevos y producción de cerdos.

Así mismo, es importante mencionar que la sociedad cuenta con doce salas de venta para la distribución de productos al por menor, conocidos con el nombre comercial de “La Canastita de María”, cuyas ubicaciones están en Caserío Santa Lucía (Ilobasco), Ilobasco, Zacatecoluca, Cojutepeque, Zaragoza, Lourdes, Quezaltepeque, Santa Ana, Ciudad Delgado, Apopa Centro, Carretera de Oro y Aguilares. La idea es continuar con la apertura de nuevas salas de ventas para llegar con el producto hasta el consumidor final.

Los productos son distribuidos en el mercado de la siguiente manera:

- A través de clientes institucionales; mediante la celebración de contratos con cláusulas específicas de control de calidad requeridas por el cliente, que de ser cumplidas en su totalidad son considerados como clientes estables.
- Por mayoreo; negociaciones realizadas con clientes concedores de la granja, quienes se encargan de la distribución en el sector informal.

- Al detalle; en esta modalidad los productos son vendidos en las diferentes salas de venta.

### **1.1.2. Administración y Funcionamiento**

La sociedad está a cargo de la Junta Directiva conformada por el presidente, vicepresidente, secretaria y dos suplentes; tienen la función de la toma de decisiones estratégicas en armonía con la visión de la entidad, requiriendo en algunas ocasiones de servicios de consultoría externa.

La estructura organizativa cuenta con la Gerencia General, teniendo la facultad para la toma de decisiones y llevar control sobre las operaciones realizadas a nivel operativo, dividiéndose en cuatro jefaturas: Producción y desarrollo de aves, Producción de cerdos, Administración y Ventas y Contabilidad.

### **1.1.3. Operaciones de Granjita El Progreso S.A. de C.V., con las empresas relacionadas**

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., junto con Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., Rafael Andrés Jovel Miranda, conocida como Granja El Progreso, Porcicultores Unidos, S.A. de C.V., y La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V., forman el grupo empresarial “El Progreso”. No obstante, no cuentan con una casa matriz determinada y todas las sociedades conservan su independencia; asimismo, Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V., no es considerada parte del grupo, sin embargo, un miembro del grupo posee influencia significativa; además realiza transacciones comerciales con algunos miembros del grupo.

Las siguientes son operaciones existentes entre Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y las empresas relacionadas, que dan origen a la aplicación de Precios de Transferencia:

Tabla 1 Operaciones entre partes relacionadas

<b>PROVEEDOR</b>	<b>BIENES O SERVICIOS</b>	<b>CLIENTE</b>
Granjita El Progreso, S.A. de C.V.	Cerdos en pie	Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V.
	Huevos	
	Embutidos	La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V.
	Carne de cerdo en canal	
Subproductos		
Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V.	Huevos	Granjita El Progreso, S.A. de C.V.
	Embutidos	
Granja El Progreso	Carnes y ahumados	La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V.
	Maíz amarillo	Granjita El Progreso, S.A. de C.V.
	Soya	
	Melaza	
	Arrendamiento de instalaciones	
	Financiamiento	
	Tratamiento de aguas residuales	
Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V.	Sustancias Vitamínicas	
	Medicamentos	
Porcicultores Unidos, S.A. de C.V.	Rastro	Granjita El Progreso, S.A. de C.V.
		Alimentos Nutritivos S.A. de C.V.

La tabla anterior refleja las operaciones existentes entre las empresas relacionadas con la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., mismas que se describen a continuación:

- Granja El Progreso y Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Las operaciones que dan origen a Precios de Transferencia entre ambas empresas, es el servicio de arrendamiento de instalaciones, financiamiento, materia prima para la elaboración de concentrado y tratamiento de aguas residuales.

- Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V. y Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Las operaciones que ocurren entre las dos sociedades es, en cuanto a la venta de cerdos en pie, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., como productora de cerdos suministra materia prima (cerdos) a Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., dedicada a la producción de embutidos, jamones, chorizos, mortadela, costillas ahumadas, y, en general toda la línea de ahumados y embutidos, derivados de la carne de cerdo, que una vez transformados en productos disponibles para la venta, Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V. vende a terceros y vende algunos de estos productos a Granjita El Progreso, S.A. de C.V., para que sean distribuidos en sus salas de venta denominadas La Canastita de María.

- Porcicultores Unidos, S.A. de C.V., Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., y Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

La relación existente entre estas sociedades surge en cuanto al uso del rastro para el sacrificio de cerdos, propiedad de Porcicultores Unidos S.A. de C.V. Tanto Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., como Granjita El Progreso, S.A. de C.V., solicitan el sacrificio de cerdos y corta en diferentes piezas, para su posterior venta; a cambio entregan a Porcicultores Unidos, S.A. de C.V., una cuantía económica establecida por cabeza de cerdo sacrificado.

- La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V., Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., y Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

La relación existente entre estas sociedades nace en cuanto a la venta de productos terminados listos para el consumo, dado que La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V. brinda servicios de restaurante, adquiere carnes y embutidos a Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., y huevos de la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

- Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V., y Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V. vende núcleos o sustancias vitamínicas para ser incorporadas en la producción de concentrado para aves y cerdos, maquilado por Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Es importante mencionar que las operaciones entre partes relacionadas, son realizadas bajo procedimientos tributarios de facturación y emisión de comprobantes de crédito fiscal; en cuanto a la determinación del precio de venta a facturar se toma como base el precio de venta en el mercado del producto o la prestación de servicio. La tasa de interés en concepto de financiamiento, es facturada con base a las condiciones del mercado, tomando como referencia la tasa a la que otorgan financiamiento los bancos comerciales del país.

#### **1.1.4. Problemáticas y necesidades identificadas**

A partir del estudio realizado en Granjita El Progreso, S.A. de C.V., las dificultades que tienen mayor incidencia en cuanto a la aplicación de Precios de Transferencia son las siguientes:

- La selección del método a aplicar para la determinación de Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas.
- La obtención de bases de comparabilidad de precios establecidos en operaciones realizadas por sujetos independientes al grupo en transferencias de bienes similares a los transferidos entre los sujetos relacionados.
- Los riesgos fiscales que implica el incumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con los Precios de Transferencia, que compruebe y sustente que las operaciones entre sujetos relacionados son asignadas en consideración a precios de mercados según el principio de plena competencia.

Con base a lo anteriormente descrito en Granjita El Progreso, S.A. de C.V., se llevará a cabo el desarrollo del siguiente tema de investigación: PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019.

### **1.1.5. Delimitación conceptual, temporal y espacial del problema**

- **Delimitación Conceptual:** Para el desarrollo del trabajo de investigación se tomará como referencia la teoría relacionada con el objeto de estudio, los antecedentes de los Precios de Transferencia a nivel nacional e internacional, los términos y métodos utilizados en la determinación de Precios de Transferencia, Normas Internacionales de Información Financiera, tesis, seminarios y la legislación tributaria salvadoreña relacionada con el objeto de estudio.

- **Delimitación Temporal:** El estudio de la problemática será realizado en el periodo comprendido desde el 18 de febrero al 31 de octubre de 2019.

- **Delimitación Espacial:** El trabajo de investigación será efectuado principalmente en Granjita El Progreso, S.A. de C.V., ubicada en el kilómetro 63 de la carretera que conduce a Sensuntepeque, Caserío Santa Lucía, Cantón Maquilishuath del Municipio de Ilobasco, Departamento de Cabañas.

### **1.1.6. Formulación del problema**

¿Cuáles son los efectos tributarios que produce la falta de procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas con la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?

### **1.1.7. Justificación**

A partir del diagnóstico realizado en Granjita El Progreso, S.A. de C.V., se identificaron algunas problemáticas manifestadas por la administración, entre las que se encuentran: La dificultad en la selección del método a utilizar para la determinación de Precios de Transferencia, en la actualidad la sociedad no puede determinarlo por sí misma, sino que lo hace por medio de la contratación de servicios de una firma de auditoría

externa, ésta elabora el respectivo estudio de Precios de Transferencia, aplicando el método del Margen Neto Operacional.

Asimismo, es difícil la obtención de las bases de comparabilidad de precios establecidos en operaciones realizadas por sujetos independientes al grupo, en transferencias de bienes similares a los transferidos entre los sujetos relacionados, debido a las características particulares de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., es difícil encontrar bases comparables de sujetos independientes que cuenten con toda la diversidad de operaciones desarrolladas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Otro aspecto a considerar son los riesgos fiscales que implica el incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la legislación, relacionadas con el establecimiento de Precios de Transferencia, tales como: impuestos complementarios, multas e intereses; así como también demostrar con la debida documentación, que las operaciones entre sujetos relacionados son asignadas en consideración con los precios de mercados según el principio de plena competencia.

En respuesta a lo antes descrito, es necesario enfocarse en la elaboración de lineamientos que establezcan como determinar los Precios de Transferencia, cuando se realizan operaciones entre sujetos relacionados, dado que no existen parámetros definidos que sirvan de guía para la determinación de los mismos.

Es importante desarrollar la investigación, a fin de conocer los factores relacionados con el problema y realizar una propuesta de solución a la misma, mediante la formulación de los procedimientos que ayuden a determinar de forma correcta los Precios de Transferencia entre partes relacionadas.

La investigación será factible por las razones siguientes:

- Disposición de información bibliográfica respecto a los Precios de Transferencia.
- Colaboración del departamento de contabilidad en proporcionar información del tema objeto de estudio.
- Facilidad de acceso a la entidad en estudio.

- El tiempo de espera es considerable en cuanto al acceso de la información solicitada.
- El trabajo a realizar será de carácter innovador debido a que no ha sido desarrollado antes en empresas con las características específicas del Grupo Empresarial “El Progreso”.
- La formación académica de los investigadores es competente, dado que son egresados de la Licenciatura en Contaduría Pública.

La investigación proporcionará a las sociedades relacionadas, la oportunidad de efectuar por cuenta propia, el análisis del estudio de Precios de Transferencia e incluso poder elaborar el estudio y no depender de una firma externa, garantizando así la correcta asignación de precios; al mismo tiempo brindará al personal la comprensión de la normativa de una manera sencilla, mejorando su capacidad y conocimiento sobre el tema.

De igual manera, permitirá que las operaciones entre sujetos relacionados estén debidamente documentadas con la información requerida, a fin de demostrar que han sido realizadas bajo un tratamiento enmarcado dentro de los márgenes aceptables, en relación al precio al que los bienes o servicios sujetos de negociación hubiesen sido transferidos a entidades independientes o externas al grupo. De ahí, la relevancia del estudio en cuanto a la aplicación de los Precios de Transferencia en el cumplimiento del principio de plena competencia.

### **1.1.8. Alcance**

El alcance de la investigación es exploratorio y descriptivo. Exploratorio porque busca examinar un tema muy complejo, que no ha sido estudiado a profundidad, obteniendo la información necesaria para llevar a cabo una investigación completa, estableciendo prioridades para investigaciones futuras, dando paso a la investigación descriptiva, que es más amplia y dispersa, porque al estar ante un tema poco explorado lo que se busca es establecer los procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia, originados por las operaciones entre partes relacionadas, esto permitirá dar una propuesta de solución para Granjita El Progreso, S.A. de C.V., que ayudará a la administración a tomar decisiones con respecto a los precios establecidos en las operaciones entre sujetos relacionados.

Resulta de vital importancia mostrar con precisión la dimensión del fenómeno en estudio, debido a que el objetivo principal de la investigación descriptiva es conocer las situaciones, y costumbres predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos y personas.

## **1.2. OBJETIVOS**

### **1.2.1. General**

Desarrollar una propuesta de procedimientos que contribuyan a la determinación de los Precios de Transferencia con base a la normativa tributaria vigente, originados por las operaciones entre partes relacionadas con la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

### **1.2.2. Específicos**

- Describir las operaciones realizadas por la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., que dan origen a la aplicación de Precios de Transferencia.
- Evaluar los métodos autorizados por la administración tributaria para la determinación de Precios de Transferencia.
- Analizar el efecto tributario en la aplicación de los Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas.
- Formular una propuesta a partir de los términos aplicados para la determinación de los Precios de Transferencia, originados por las operaciones entre partes relacionadas de la Sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

### 1.3. OPERACIONALIZACIÓN DE LOS OBJETIVOS

Tabla 2 Operacionalización de objetivos

OBJETIVO ESPECÍFICO	VARIABLES	INDICADORES	INSTRUMENTO SUGERIDO	
<b>1. Describir las operaciones realizadas por la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., que dan origen a la aplicación de Precios de Transferencia.</b>	- Operaciones productivas comerciales	y	- Materia prima - Producción - Compras - Ventas - Costos - Inventario	- Entrevista al administrador
	- Precios de Transferencia	de	- Estudio de mercado. - Métodos. - Bases comparables.	- Cuestionario al Contador General
<b>2. Evaluar los métodos autorizados por la administración tributaria para la determinación de Precios de</b>	- Métodos autorizados		- Precio del producto - Características de la empresa	- Documentos de observación: Código Tributario y guías de orientación emitidas por la administración tributaria.
	- Experiencias conocidas por la		- Activos	

<b>Transferencia.</b>	empresa en Precios de Transferencia	- Riesgos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entrevista al Contador General.</li> <li>- Entrevista dirigida a Unidad de Precios de Transferencia, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Impuestos Internos.</li> </ul>
<b>3. Analizar el efecto tributario en la aplicación de los Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Operaciones entre partes relacionadas.</li> <li>- Efecto tributario.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compras</li> <li>- Ventas</li> <li>- Arrendamiento</li> <li>- Financiamiento</li> <li>- Suministro de personal.</li> <li>- Obligaciones sustantivas</li> <li>- Obligaciones formales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entrevista al Contador General.</li> <li>- Documentos de observación: Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, Ley de impuesto Sobre la Renta, Código Tributario.</li> </ul>

---

<p><b>4. Formular una propuesta de procedimientos a partir de los términos aplicados para la determinación de los Precios de Transferencia, originados por las operaciones entre partes relacionadas de la Sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.</b></p>	<p>- Términos aplicados para determinar precios</p>	<p>- Partes relacionadas - Empresas independientes - Precio pactado - Precio de mercado</p>	<p>- Análisis documental - Procedimientos de aplicación de Precios de Transferencia.</p>
--	---	---	--

---

## **1.4. MARCO TEÓRICO**

### **1.4.1. Antecedentes históricos de los Precios de Transferencia**

#### **Antecedentes a Nivel Internacional**

Los Precios de Transferencia nacieron en conjunto con las compañías multinacionales en el siglo XX y con los diversos métodos de optimización (aumento de beneficios, disminución de riesgos y técnicas de manejo de precios.), que se generaron gracias a la transformación y difusión del mercado transnacional, igual que a los avances tecnológicos en materia de comunicaciones transnacionales.

En busca de nuevos mercados y nuevas formas de intercambio mercantil, las compañías comenzaron a posicionarse en mercados de distintos países, mediante sucursales y agencias, creando una nueva perspectiva de acción para el tratamiento legal y financiero del flujo de capitales, que con el tiempo fueron llamadas por la doctrina internacional como vinculados económicos.

Las dos grandes guerras mundiales marcaron un punto clave e importante, surgiendo con ellas una serie de crisis económicas causantes de enormes daños a las economías, llevando a la retracción del volumen de importancia de los flujos internacionales del comercio; el inicio de la primera Guerra Mundial significó un avance en el nacimiento de los Precios de Transferencia, dado que existió una necesidad grande de obtener fondos, como consecuencia del conflicto, elevándose así la “presión tributaria sobre el contribuyente, quien buscaba disminuirla por medio de manipulaciones de precios con sociedades asociadas del exterior”. (Wolfsohn, 2000, pág. 39)

En los primeros países en que encontramos normatividad sobre Precios de Transferencia son Inglaterra y Estados Unidos, grandes potencias mundiales de principios del siglo XX, que buscaban con esta reglamentación proteger las economías de las empresas locales y funcionaban bajo un enfoque principalmente proteccionista.

Diferentes países han adoptado reglas internas para determinar los Precios de Transferencia en operaciones llevadas a cabo entre sujetos relacionados, quienes siguen el

principio de libre competencia, estos son los siguientes: Alemania, Estados Unidos, Perú, Argentina, Finlandia, Polonia, Australia, Francia, Portugal, Austria, Holanda, Reino Unido, Bélgica, Hungría, República de Checa, Canadá, Irlanda, Colombia, Italia, Rusia, Corea, Japón, Singapur, Chile, Luxemburgo, Suecia, China, México, Suiza, Dinamarca, Noruega, Turquía, España, Nueva Zelanda, Vietnam y Bolivia entre otros. (Paul, 2016).

La primera jurisdicción fiscal que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de Precios de Transferencia fue el Reino Unido en el año de 1915, es aquí donde se da origen a la primera forma de regulación sobre estos precios, establecida en la ley de finanzas de 1915, se buscaba proteger al empresario local por medio de cargas que balancearan las consecuencias económicas del negocio, imponiendo un tributo a la entidad extranjera por los beneficios desviados hacia ella.

Posteriormente, Estados Unidos estableció en el año 1917, la reglamentación complementaria a la sección 1331<sup>a</sup> de la Ley de Ingresos de Guerra, que establecía la exigencia de declaraciones consolidadas a las empresas asociadas en el impuesto federal sobre la renta de sociedades, lo cual se dio inicialmente en un entorno no multinacional, sino intra-estatal. Estas regulaciones tuvieron más un carácter preventivo en virtud de que no contaban con herramientas adecuadas para fiscalizar.

Solo hasta en el año de 1935, según lo establecido con la Sección 45 del Código de Rentas Internas en los Estados Unidos, se consagra expresamente la primera definición del principio de plena competencia como criterio base para la fiscalización de los Precios de Transferencia por la administración tributaria estadounidense, también reglamentado en el artículo 482, lo concerniente al precio normal de mercado (Wolfsohn, 2000).

En el año de 1961 cuando se realizan los avances más significativos en materia de Precios de Transferencia, y se crea la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con la finalidad de generar mayor estabilidad de sus miembros en lo concerniente al comercio, buscando, entre otros, generar una normatividad específica sobre Precios de Transferencia por medio de emisiones legales que influyeran activamente sobre la materia, con la finalidad de establecer y contribuir al desarrollo del comercio mundial sobre una base no discriminatoria. (Barbosa, 2004)

En 1968, Estados Unidos sería el primer país en promulgar una reglamentación detallada desarrollando los métodos que debían ser utilizados en su criterio para la determinación de unos Precios de Transferencia correctos para efectos fiscales,(Baker & Mckenzie, 2010), luego adoptados por el primer informe denominado “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales“ emitido por la OCDE en 1979, en el que se afirma la primacía del Principio de Libre Competencia para determinar el valor de bienes y servicios entre empresas conexas.

Fue en México donde de manera más temprana en América Latina se implementaron políticas sobre el impuesto de renta en cuanto a los Precios de Transferencia; sin embargo, no había una distinción clara entre operaciones domésticas e internacionales, siendo hasta en 1995 cuando México se convierte en el primer país latinoamericano en acoger las pautas de la OCDE en cuanto a Precios de Transferencia se refiere, siendo ese mismo año en que la OCDE, emite las “Directrices sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”. La cual sigue vigente a la fecha y se ha actualizado en 1996, 1997, 1998, 1999, 2001 y 2010 (Paul, 2016). Y la más reciente actualización en 2017 la cual contiene importantes cambios en ésta metodología.

### **Antecedentes Históricos de los Precios de Transferencia en El Salvador**

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Dirección de Fiscalización, Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes y específicamente al Departamento de Precios de Transferencia, les corresponde la fiscalización y verificación del cumplimiento de las disposiciones legales en materia de Precios de Transferencia en El Salvador.

Las funciones del Departamento de Precios de Transferencia, se basan en llevar a cabo procesos de investigación y análisis, orientados a proporcionar servicios de información y asistencia al contribuyente y a la administración tributaria, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas, específicamente relacionadas con los precios de mercado y Precios de Transferencia de conformidad con lo

establecido en la normativa tributaria vigente, previniendo la evasión y la elusión fiscal que resulte de prácticas comerciales inoportunas, todo dentro de un marco de respeto a los derechos y garantías constitucionales. (MAZARIEGO MEJÍA, 2016, pág. 16)

### **La aprobación del Código Tributario en 2000 y vigente a partir del 2001**

En el año 2001, entró en vigencia una serie legal con relación a los impuestos internos que reunió todo el conjunto de normas en la parte formal, así como también de carácter sustantivo en lo relacionado a las retenciones, régimen sancionatorio, y otras instituciones, el cual a la fecha se conoce como el Código Tributario.

El Código Tributario incluye en su articulado por primera vez a partir del año 2004 regulaciones relacionadas con Precios de Transferencia a través de la introducción de dos nuevos artículos el 199-A y el 199-B referentes a la determinación del precio de mercado, los cuales deben ser tomados en cuenta por los sujetos pasivos.

Las reformas realizadas al Código Tributario respecto a Precios de Transferencia se realizan en los años 2004, 2005, 2009, 2014 y 2018 respectivamente, tal como se muestra a continuación:

- **Año 2004:**

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

- **Año 2005:**

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

- **Año 2009:**

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

- **Año 2014:**

Por medio del Decreto Legislativo No. 763 del 2014, en El Salvador se hacen reformas tributarias al artículo 62-A del Código Tributario estableciendo que para la determinación del precio de mercado se utilizarán los procedimientos y métodos técnicos contenidos en los lineamientos sobre Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

- **Año 2018**

Mediante la sentencia N° 96-2014, emitida el 28 de mayo de 2018, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, declaró inconstitucional el Decreto Legislativo No 763 Reformas al Código Tributario, 2014, referente a la aplicación del artículo 62-A.

La inconstitucionalidad obedece a un vicio de forma en el proceso de formación legislativa, al no haber existido la posibilidad real de deliberación y discusión parlamentaria del citado decreto, contraviniendo el contenido del artículo 135 inciso 1 de la Constitución de la República.

### **Ley de Competencia**

Los Precios de Transferencia pueden utilizarse para introducir bienes a un menor precio en un mercado, situándose por encima de terceros competidores, significa que, por medio del manejo de Precios de Transferencia puede llegarse a la práctica de una operación de dumping.

El dumping hace referencia a vender un producto en el mercado de un país importador, a un precio inferior a su valor normal al cual se vende en el mercado interno del país exportador, posicionándose así frente a los competidores directos. De igual forma, en este tipo de mercados, ocurren prácticas anticompetitivas dirigidas a la búsqueda de un mismo fin; posicionarse como empresas líderes y desafiar a los competidores participantes.

Para tales efectos, una práctica anticompetitiva es entendible como aquel acuerdo, pacto o convenio llevado a cabo entre agentes económicos que participan en el mismo mercado, con el fin de manipular los precios u otras condiciones de compra y venta, cuya finalidad última es convertirse en competidores más fuertes y reconocidos.

En El Salvador, la Ley de Competencia, que fue aprobada en el año 2004, mediante el Decreto Legislativo N° 523, y que entró en vigencia el 01 de enero de 2006, es la que regula los aspectos relacionados con la competencia, mediante la prevención y eliminación

de prácticas anticompetitivas que, manifestadas bajo cualquier forma limiten o restrinjan el acceso al mercado, a cualquier agente económico, a efecto de incrementar la eficiencia económica y el bienestar de los consumidores.

De acuerdo al artículo 25 de la ley antes referida, algunas prácticas anticompetitivas realizadas entre competidores son las siguientes:

- Establecer acuerdos para fijar precios u otras condiciones de compra o venta bajo cualquier forma;
- Fijar o limitar cantidades de producción;
- Dividir el mercado, ya sea por territorio, por volumen de ventas o compras, por tipo de productos vendidos, por clientes o vendedores, o por cualquier otro medio;
- Ventas condicionadas entre clientes y proveedores, con la condición que el comprador adquiera otros productos del proveedor o empresas asociadas al proveedor.

#### **1.4.2. Finalidad de los Precios De Transferencia**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, define los Precios de Transferencia como “los precios por los que una empresa transfiere bienes materiales o propiedad intangibles o presta servicios a una empresa asociada”. (OCDE O. p., 2017, pág. 19)

Básicamente los Precios de Transferencia tienen como finalidades generales, las siguientes:

- Permitir a cada país gravar los ingresos a los que legalmente tiene derecho, en tal sentido, es responsabilidad de las administraciones tributarias de cada país,

aumentar los controles tributarios para disminuir la evasión y elusión por parte de sujetos que realicen operaciones entre subsidiarias y en diferentes países.

- Desarrollar herramientas de planeación fiscal que permita a las empresas relacionadas hacer frente a la realidad de encontrarse bajo varias jurisdicciones fiscales; dado que tienen establecimientos en varios países necesitan de herramientas que permitan tomar mejores decisiones respecto a la conveniencia de comprar o vender bienes y servicios dentro o fuera de la organización.

### **Ventajas de los Precios de Transferencia**

- Posibilidad de trasladar el beneficio de una operación a una empresa relacionada establecida en un país con menor tasa fiscal.
- Aprovechamiento de Tratados de Libre Comercio para evitar la doble tributación.
- Participación en la toma de decisiones comerciales y administrativas de las empresas sobre las que se tenga un control directo e indirecto.
- Creación de oportunidades para la diversificación y comercialización de productos.
- Mayor posicionamiento en el mercado, a través del incremento de la producción y ampliación de los ámbitos de mercado.
- Mejoramiento financiero mediante el aumento de valor de mercado de las acciones de los socios participantes.

### **Desventajas de los Precios de Transferencia**

- Presunción de la generación de utilidades artificiales (beneficios económicos).
- Disminución de la recaudación tributaria en el país en el que realmente se generaron las utilidades, puesto que se trasladan a territorios con menor carga tributaria.

- Alteración de los precios entre entidades o personas vinculadas.
- Los precios pactados pueden ser resultado de decisiones administrativas y no de acuerdo a las condiciones del mercado.
- La pérdida de poder y control administrativo de los accionistas, al ser controlados por la asociada con mayor porcentaje de inversión.

### **1.4.3. Términos Relacionados con los Precios de Transferencia**

#### **Definiciones**

##### **PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Precio pactado por dos entidades relacionados al momento de intercambiar bienes o servicios, precio que puede controlarse, ya que ambas partes comparten intereses comunes (BDO, 2011).

##### **PRECIO DE MERCADO**

Precio de venta que tengan los bienes o servicios, en un mercado competitivo, determinado en función de su oferta y demanda, pactado por sujetos independientes no relacionados (Touche Tohmatsu Limited [DELOITTE], 2016, pág. 4).

##### **SUJETOS INDEPENDIENTES**

Se entenderá por sujetos independientes cuando una empresa no ejerza control ni influencia significativa en la toma de decisiones de otra, es decir, cuando no son empresas relacionadas entre sí.

## OPERACIONES NO VINCULADAS

Las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, llamada por sus siglas (OCDE) aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias define como “Operaciones realizadas entre empresas que son independientes entre sí” con intereses opuestos (OCDE O. p., 2017, pág. 34).

## OPERACIONES VINCULADAS

Operaciones realizadas entre sujetos relacionados o empresas asociadas entre sí, que pueden ser desde la transferencia de bienes tangibles o intangibles hasta la prestación de servicios (OCDE O. p., 2017, pág. 35).

## PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

Este principio considera que el precio, la utilidad o beneficio que se obtenga en una transacción entre sujetos relacionados (Operación vinculada) debe ser el precio, utilidad o beneficio que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre sujetos independientes (Operación no Vinculada) (Touche Tohmatsu Limited [DELOITTE], 2016, pág. 3).

## APLICACIÓN FISCAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Es el ajuste de los Precios de Transferencia a los precios de mercado en las operaciones con sujetos relacionados, de conformidad a las disposiciones legales y a las de la administración tributaria.

## OPERACIONES COMPARABLES

Se entiende que las operaciones o empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre estas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad al que hacen referencia los métodos para la determinación de precios de transferencia, y cuando existan dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables. (Torrento Rodríguez, 2013)

### 1.4.4. Aspectos Relacionados con los Grupos Empresariales

#### **Definición de grupo empresarial**

Jovel, R. C. define grupo empresarial como “El conjunto de empresas jurídicamente independientes, relacionadas o unidas mediante intereses de tipo económico y comercial, cuyo objetivo principal es el desarrollo y crecimiento externo” (Jovel, 2016, pág. 38).

Grupo empresarial en otros términos puede definirse como el conjunto de una o más sociedades independientes jurídicamente entre sí, pero que se encuentran bajo un control o subordinación ejercido por una matriz o controlante y sometidas a una dirección unitaria que determina los lineamientos de cada una de ellas. Conformándose el grupo empresarial únicamente cuando concurren los dos elementos de su esencia: El control o subordinación y la unidad de propósito y dirección; sin que signifique esto, que se esté dando nacimiento a un nuevo ente autónomo e independiente, pues se mantiene intacta la personalidad jurídica de cada una de las sociedades vinculadas al grupo.

#### **Características de los grupos empresariales**

- **Objetivo común;** las empresas que conforman el grupo intentan seguir una línea parecida de actuación para fortalecer una imagen concreta.
- **Independencia de actuación de cada empresa;** cada compañía tiene su propia estructura y, por lo tanto, puede tomar decisiones propias en los asuntos referidos del día a día.

- **No todas las empresas trabajan necesariamente en un mismo sector;** aunque lo más habitual es aprovechar la imagen de una compañía para favorecer las otras dentro del grupo, puede que dentro del conglomerado se encuentren empresas que abarcan sectores muy distintos.

### **Objetivo de la formación de grupos empresariales**

La finalidad principal de los grupos empresariales es la diversificación y expansión interna del negocio para lograr el crecimiento y desarrollo normal de las operaciones que surgen por el incremento de la demanda de sus productos y servicios para poder competir de forma conjunta en el mercado.

Las razones por las cuales los comerciantes optan por la creación de grupos empresariales son las siguientes:

- Competitividad y fortalecimiento empresarial,
- Estrategia de inserción económica,
- Agrupación e incremento de recursos,
- Beneficios de las relaciones comerciales, y,
- Ventajas financieras y operáticas.

### **Tipos de grupos empresariales**

**Agrupaciones de hecho:** Son aquellas cuya unión, se efectúa únicamente de nombre, es decir, fuera de una figura legal patrimonial; es importante dejar en claro que en este caso los métodos contables no son exigibles ni aplicables, según se establece en las NIIF para la PYMES , por no existir inversiones que controlar, y únicamente es posible para propósitos informativos realizar el proceso de consolidación de forma opcional y

extracontable siempre que las empresas contables opten por hacerlo o claramente se demuestre que una de las empresas ejerce control sobre las otras; esto es diferente en entidades de comercio específico en donde una entidad demuestra controlar las actividades de otra compañía aunque no posea participación patrimonial, motivo por el cual deberán ser incluidas en el consolidado. (Jovel, 2016, pág. 38)

**Agrupaciones con forma legal:** Estas surgen de causas jurídicas previamente establecidos, como puede ser el caso de una combinación de negocios, mediante la cual, una empresa adquiere las acciones comunes de otra, en este tipo de grupos si son exigibles los métodos y el resto de requerimientos normativos internacionales que regulan desde su nacimiento hasta su funcionamiento.

### **Clasificación de los grupos empresariales**

Los grupos empresariales desde la perspectiva económica y sobre la base de la actividad que desarrolla se dividen en tres tipos:

- **Verticales:** Son aquellos grupos cuyas empresas desarrollan actividades que se encuentran ligadas al ciclo de producción y distribución al consumidor final. En este tipo de integración se va formando una cadena productiva en la que todos tienen clientes asegurados buscando tener un mayor control sobre la competencia y sobre las tareas y actividades realizadas por los intermediarios dentro de la cadena de suministros (reduciendo al mismo tiempo su dependencia de estos).

Un ejemplo de este tipo de clasificación es la industria avícola, que cubre todo el ciclo productivo que va desde la producción de alimentos, la cría y levante, el sacrificio y la comercialización.

Algunas ventajas que pueden obtener las empresas a través de este tipo de grupo empresarial son:

1. Reducir considerablemente los costos de producción desde el sector primario y lograr economías de escala al eliminar los márgenes que normalmente quedan en manos de terceros.
  2. Asegurar una continuidad del suministro y calidad de los productos que permitan mantener una ventaja competitiva y una oferta diferenciada.
  3. Tener una mayor capacidad de negociación (un grupo de empresas que pertenecen a una misma sociedad o dueños puede conseguir mejores negociaciones al compartir diferentes recursos).
  4. Poder hacer una mejor planeación del trabajo, así como tener un mejor control sobre los procesos al reducir la dependencia de terceros.
  5. Al compartir recursos humanos y materiales, un grupo de empresas también puede lograr mayor eficiencia.
  6. Tener la capacidad de fijar los precios por sí misma y ejercer un mayor control sobre estos.
- **Horizontales:** Son aquellos grupos de empresas en donde sus integrantes desarrollan una misma actividad comercial, de producción o servicios. Es decir, que producen bienes del mismo tipo o que incluso pueden ser sustitutos, generalmente con el fin de lograr cubrir otros segmentos del mercado y aumentar su participación y poder dentro del mismo; un ejemplo de este tipo de clasificación es una cadena hotelera o de supermercados.

Algunas ventajas que pueden obtener las empresas a través de este tipo de grupo empresarial son:

1. Aprovechar el posicionamiento del que goza una marca dentro de un segmento complementando el portafolio actual de productos (por ejemplo, en lugar de crear una marca nueva desde cero).

2. Aprovechar el acceso a nuevos canales de distribución a los que puede dar acceso la adquisición o fusión con otra empresa.
3. Lograr un mayor poder de negociación con proveedores.
4. Ayudar a crear economías de escala y permitir una mayor eficiencia al compartirse recursos humanos y tecnológicos.
5. Fortalecer su posición en el mercado, así como reducir la rivalidad en la industria.

- **Conglomerados:** Surgen cuando se forma un grupo de compañías cuyas actividades no tienen similitud ni relación sucesiva, pueden ser: industriales, comerciales, servicios de transporte, comunicaciones, financieros, entre otros, todos interrelacionados para ser más competitivos.

Algunas ventajas que pueden obtener las empresas a través de este tipo de grupo empresarial son:

1. Refuerzo de la imagen del grupo; gracias a la fuerza de la suma de las distintas marcas que conforman el conglomerado se crea una imagen global potente que transmite confiabilidad y seguridad.
2. Posible aprovechamiento de sinergias; en caso que todas o algunas de las empresas sean del mismo sector, es posible abrir nuevas marcas bajo el paraguas de otra que ha tenido éxito en su ámbito de actuación.
3. Facilidad en el acceso a financiación; al tratarse de un grupo mayor, cuenta con un patrimonio más elevado, hecho que comporta que las entidades financieras sean más receptivas al conceder financiación.
4. Mayor capacidad para competir en el contexto global; un conglomerado está en mejores condiciones para mantener una posición general y ser menos afectados

por las fluctuaciones adversas debido al proceso de concentración en el que vivimos en donde los grandes grupos compiten en el mercado internacional.

### **Niveles de control de un grupo empresarial**

**Nivel simple o básico:** Es cuando el inversionista no puede ejercer ni influencia significativa ni control, generalmente se logra al adquirir un porcentaje de participación entre el cero punto cero uno por ciento (0.01%) y el veinticuatro punto noventa y nueve por ciento (24.99%). (Mendoza Orantes, Código Tributario, 2018)

**Nivel de influencia significativa:** Es cuando el inversionista es capaz de intervenir en las políticas administrativas y financieras de la empresa, es decir, capacidad de influir en sus decisiones, se cree que tal capacidad se ejerce con la adquisición de un porcentaje de participación del veinticinco por ciento (25%) al cincuenta por ciento (50%).

**Nivel de control:** Es aplicable cuando un inversionista adquiere la capacidad de gobernar las políticas administrativas y financieras de la empresa y se cree que surge cuando se obtiene una participación superior al cincuenta por ciento (50%) y hasta el noventa y nueve punto noventa y nueve por ciento (99.99%), también se ejerce control cuando se gobiernan las actividades principales, cuando se demuestra derecho sobre los rendimientos variables, utilización de poder para intervenir en los rendimientos obtenidos por la empresa. (Jovel, 2016, pág. 27)

### **Relaciones de control empresarial**

Un aspecto importante que surge en los grupos empresariales y cuyo análisis no debe pasarse por alto, es la estructura de control o relación empresarial existente, ya que esta determina la forma en que se vinculan o se relacionan las empresas, lo que permite una mejor comprensión de la estructura de control y los movimientos contables que se realizan entre las empresas vinculadas.

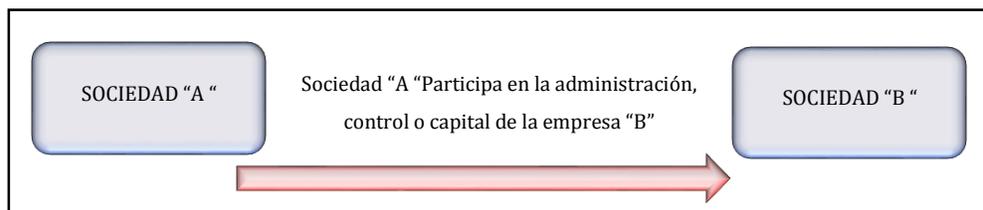
En este contexto es importante aclarar que el termino relación empresarial o de control, no debe entenderse únicamente como aquellas empresas capaces de gobernar políticas administrativas y de operación de una compañía, sino como el vínculo que une a éstas a través de las acciones.

### **Tipos de relaciones empresariales**

- **Directas:** Este tipo de relación refleja el objetivo, por parte de una entidad perteneciente a una economía (inversor directo), de obtener una participación duradera en una empresa de otra economía o rubro de la misma (empresa de inversión directa).

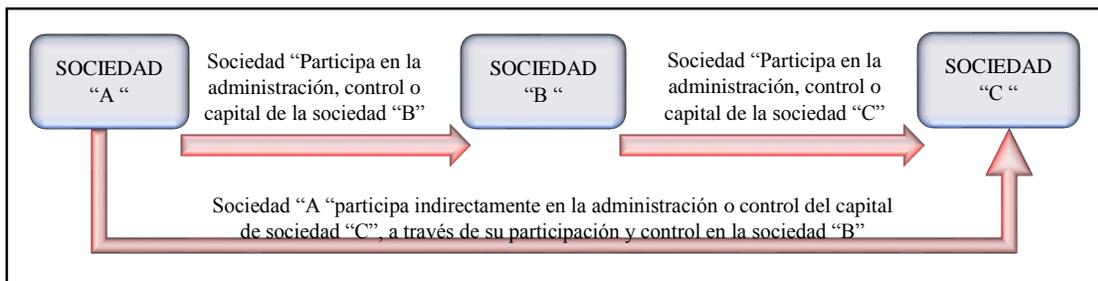
Las relaciones empresariales directas existen cuando una empresa adquiere de forma directa las acciones, estableciendo un vínculo patrimonial entre ellas y el control de la sociedad dominante se ejerce como consecuencia de una participación directa en el capital social de la sociedad dependiente.

Ilustración 1 Relaciones Empresariales Directas



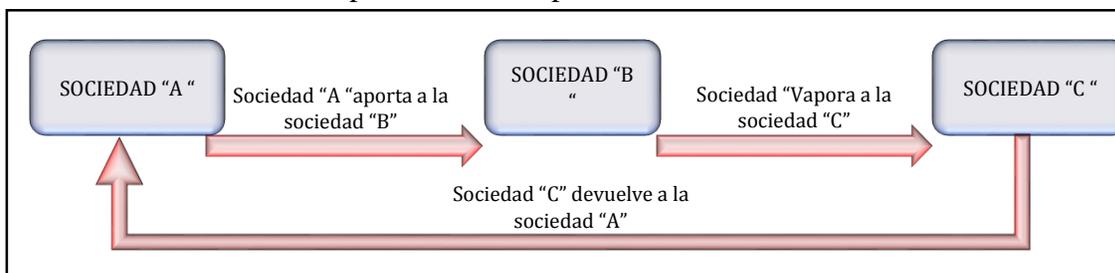
- **Indirectas:** Esta forma de participación se da cuando una empresa logra una relación con otra a través de un intermediario, es decir cuando el control de la sociedad dominante no se ejerce como consecuencia de una participación directa en el capital social de la sociedad dependiente. Un ejemplo de este tipo de relación podría ser, que una sociedad A no controle a una sociedad C directamente con un cierto porcentaje, sino a través de una participación mayoritaria en una sociedad B, que a su vez tiene una participación mayoritaria en el capital social y los derechos de voto de la sociedad C.

## Ilustración 2 Relaciones empresariales Indirecta



- **De control recíproco:** Son aquellas que realizan sociedades que sean socias entre sí, este tipo de control también se conoce como "Relaciones de las acciones propias" y se genera cuando una empresa inversionista de forma implícita es poseedoras de sus propias acciones, es decir, empresas emisoras y accionistas entre sí, donde cada sociedad tiene participación en el capital de otra sociedad. Como, por ejemplo: sociedad "A" socia de "B", aporta a ésta bienes o derechos, o el valor de estos, los cuales la sociedad "B" a su vez o posteriormente aporta a una sociedad "C", y así sucesivamente para que C (o la última sociedad de la cadena respectiva), aporte o devuelve a la sociedad "A", esos bienes o el valor de estos.

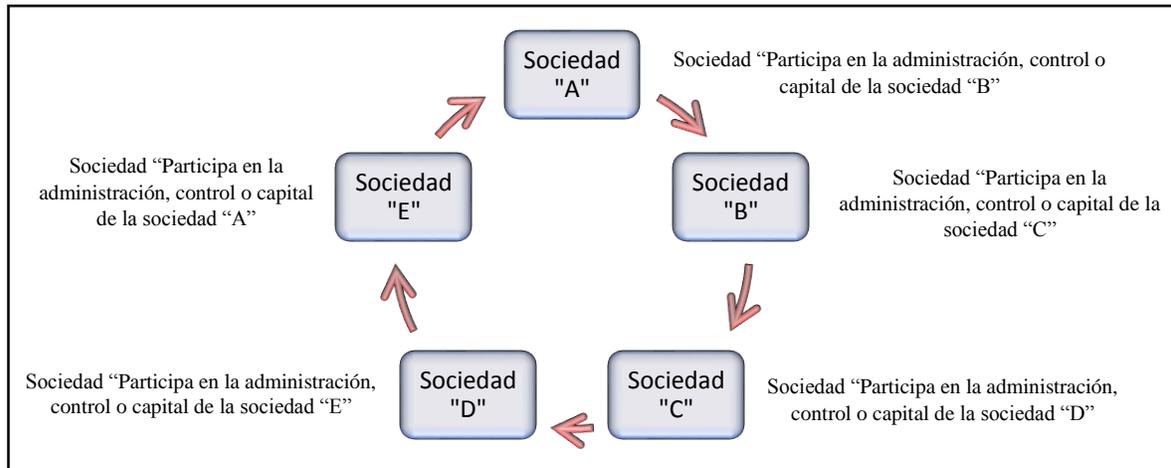
## Ilustración 3 relaciones empresariales Recíprocas



- **De control circular:** El vínculo patrimonial que une a las empresas genera un círculo de participación. Llamamos relaciones de dependencia circular cuando la sociedad dominante del grupo tiene una participación directa en una sociedad dependiente, esta última a su vez tienen una participación directa en una segunda sociedad dependiente, y así sucesivamente hasta llegar a una última sociedad

dependiente, que a su vez participa directamente en la sociedad dominante del grupo.

Ilustración 4 relaciones empresariales de control circular



#### 1.4.5. Normativa Técnica Aplicable a los Precios de Transferencia

##### Directrices Emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

Enuncian una serie de estándares en cuanto a la aplicación de principios, procedimientos y metodología para el tratamiento y determinación de los Precios de Transferencia, para promover una conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables y las normas internacionales admitidas para garantizar que sus actividades se desarrollen en armonía con las políticas públicas, fortalecer la base de confianza mutua entre empresas y sociedades en las que desarrollen su actividad, contribuir a mejorar el clima de inversión y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible.

**Capítulo I, El principio de plena competencia:** Este capítulo se centra en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los Precios de Transferencia de empresas asociadas y pretenden ayudar a las administraciones tributarias y a las empresas,

mostrándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambas partes en materia de Precios de Transferencia, que busca reducir los conflictos entre administraciones tributarias y contribuyentes.

**Capítulo II, Metodología para la determinación de los Precios de Transferencia:** Este capítulo abarca la selección del método para la determinación de los Precios de Transferencia, la cual se realizará enfocándose en la elección del método más adecuado según las circunstancias del caso. Además, define los procedimientos planteados por los métodos tradicionales basados en la transacción y métodos no tradicionales basados en la determinación del beneficio (de la transacción) o rentabilidades netas operativas.

**Capítulo III, Análisis de Comparabilidad:** En este capítulo se abarca el análisis de comparabilidad en donde se muestran indicaciones generales acerca de la comparabilidad, que implica la consideración de las operaciones vinculadas objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables. Además, establece un proceso "tipo" considerado como una buena práctica aceptada que puede seguirse al realizar un análisis de comparabilidad.

**Capítulo VII, Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo:** Este capítulo establece las disposiciones técnicas a tratar para los servicios intragrupo analizando los problemas que se plantean en materia de Precios de Transferencia para determinar si un miembro de un grupo multinacional ha prestado servicios a otros miembros de ese grupo y en caso afirmativo al fijar el precio de plena competencia aplicable a esos servicios intragrupo.

## **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)**

Estándares e interpretaciones internacionales de contabilidad que garantizan la transparencia y calidad de la información financiera de las entidades.

**NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de la Información Financiera:** Esta norma establece las bases para la presentación de los

estados financieros para garantizar la comparabilidad de la información financiera tanto de la misma entidad que los presenta, como con los de otras. Siendo estos la base utilizada en la aplicación de los métodos de Precios de Transferencia no tradicionales.

**NIF 11 Acuerdos Conjuntos:** Establece los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente.

**NIF 12 Información a Revelar Sobre Participaciones en otras Entidades:** El objetivo de esta norma es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza de sus participaciones en otras entidades.

## **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)**

Conjunto de estándares que regulan la información económica que debe presentarse en los estados financieros de las empresas y la forma en que debe aparecer en los estados financieros, con el fin de reflejar la situación empresarial de una compañía.

**NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas:** Esta norma se deberá utilizar en la identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas y en la identificación de los saldos pendientes de una entidad y sus partes relacionadas entre otras.

**NIC 28 Inversiones en entidades Asociadas:** Esta norma debe ser aplicada en la contabilización por parte de un inversionista de las inversiones en empresas asociadas.

## **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANA EMPRESA (NIIF PARA PYMES)**

Normativa contable que establece los parámetros y requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar referente a las transacciones, sucesos y condiciones importantes en los estados financieros con propósito de información general. Son necesarias para aplicar en el reconocimiento contable de los sucesos económicos generados por las transacciones entre empresas relacionadas.

**Sección 3 Presentación de Estados Financieros:** Trata las disposiciones reguladas para la presentación de Estados Financieros, siendo estos la base utilizada en la aplicación de los métodos de Precios de Transferencia no tradicionales.

**Sección 14 Inversiones en asociadas:** Se tomarán en cuenta sus disposiciones y se aplicará a la contabilización de las asociadas en estados financieros consolidados y en los estados financieros del inversor que no es una controladora, pero tiene una inversión en una o más asociadas.

**Sección 33 Información a revelar sobre partes relacionadas:** Esta sección requiere que una entidad incluya en sus estados financieros la información a revelar que sea necesaria, identificando la posibilidad de que su situación financiera y el resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

### **OTRAS SECCIONES DE NIIF PARA PYMES**

El reconocimiento, medición, presentación e información a revelar referente a las transacciones entre partes relacionadas por servicios administrativos, financieros, de asistencia al área de producción, servicios de personal o de asistencia técnica se contabilizarán utilizándose las disposiciones de las secciones de NIIF para Pymes según aplique a cada caso en particular.

#### **1.4.6. Operaciones entre sujetos relacionados**

Sobre las operaciones entre sujetos relacionados, la firma de auditoría DELOITTE en su seminario denominado Precios de transferencia en El Salvador, señaló las siguientes operaciones entre sujetos relacionados:

##### **Operaciones de ingresos**

Son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos.

Ejemplos de operaciones de ingresos:

- ✓ Venta de bienes de propia producción
- ✓ Venta de bienes producidos por terceros
- ✓ Prestación de servicios administrativos
- ✓ Prestación de servicios financieros
- ✓ Otros ingresos.

##### **Operaciones de egresos**

Son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio o afectando los resultados del periodo gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero.

Ejemplos de operaciones de egresos:

- ✓ Compra de bienes para la producción
- ✓ Comisiones y honorarios
- ✓ Intereses y regalías
- ✓ Compra de activos fijos
- ✓ Otros egresos.

## **Operaciones de activos**

Son todas aquellas que afectan bienes y derechos tangibles e intangibles propiedad del ente económico, que son fuente potencial de beneficios presentes o futuros.

Ejemplos de operaciones de activos:

- ✓ Cuentas por cobrar a relacionados locales, del exterior y paraísos fiscales
- ✓ Inventarios
- ✓ Activos fijos

## **Operaciones de pasivos**

Son todas aquellas que representan las obligaciones contraídas por el ente económico, pagaderas en dinero, bienes o en servicios.

Ejemplos de operaciones de pasivos:

- ✓ Cuentas por pagar a relacionados locales, del exterior y paraísos fiscales
- ✓ Ingresos recibidos por anticipado
- ✓ Otros pasivos. (Touche Tohmatsu Limited [DELOITTE], 2016)

## **PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA**

Existen diversas acepciones de este concepto, sin embargo, todas están enfocadas a un mismo fin, demostrar que la operación analizada entre partes vinculantes está dentro de un rango aceptable tomando como referencia las condiciones que hubieran ocurrido entre empresas independientes, reduciendo la posibilidad de ganancias extraordinarias; es por ello que el principio se ha convertido en una norma internacional que debe ser utilizada para determinar los Precios de Transferencia.

La OCDE ha determinado que el principio aplica “Cuando las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que

habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”. (OCDE O. p., 2017)

## OBJETO DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El objeto principal de este principio es considerar a cada miembro integrante de un grupo empresarial como si operara de manera independiente, es decir, una empresa por separado, en lugar de tratarse como un todo o partes inseparables de una empresa agrupada. Para tal efecto el análisis de comparabilidad estará enfocado en las operaciones que las empresas vinculadas realizan entre sí y si las condiciones en las que fueron realizadas difieren de las que concurrirían en operaciones no vinculadas comparables.

## ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD

La importancia de realización del análisis de comparabilidad radica en la necesidad de buscar un equilibrio entre la fiabilidad del análisis de comparabilidad y la carga que vaya a generar para los contribuyentes y las administraciones tributarias. En definitiva, lo que se busca es lograr la uniformidad en el tratamiento fiscal de empresas relacionadas y empresas independientes, colocando a las empresas vinculadas y las independientes en iguales condiciones para efectos fiscales, evitando la creación de ventajas o desventajas que de otra manera afectan la posición competitiva de cualquier empresa.

Algunas características con relevancia económica o factores de comparabilidad que es necesario identificar, al desarrollar relaciones comerciales o financieras de las empresas vinculadas, son las siguientes:

- ❖ Los términos contractuales de la operación;

- ❖ Las funciones desempeñadas por cada una de las partes de la operación, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos, incluyendo el modo en que esas funciones se relacionan con la generación de valor agregado;
- ❖ Las características de los bienes transferidos o de los servicios prestados;
- ❖ Las circunstancias económicas de las partes y del mercado en el que operan, y,
- ❖ Las estrategias empresariales que persiguen las partes. (OCDE O. p., 2017, pág. 52)

## RANGO DE PLENA COMPETENCIA

En la determinación del principio de plena competencia aparece otro concepto importante a definir, en esta ocasión en referencia al rango de plena competencia, es importante destacar el papel de la estadística al establecer los rangos que serán objeto de comparación.

Puede entenderse como “el 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, o bien de la aplicación de diferentes métodos de fijación de Precios de Transferencia.” (Contadores)

La guía emitida por la Dirección General de Impuestos Internos define el rango de plena competencia como “El intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el primer cuartil hasta el tercer cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes” (DGII D. G., 2018, pág. 5)

Independientemente del método utilizado para determinar los Precios de Transferencia, será necesario identificar el rango de plena competencia, que será determinado mediante el método estadístico intercuartil.

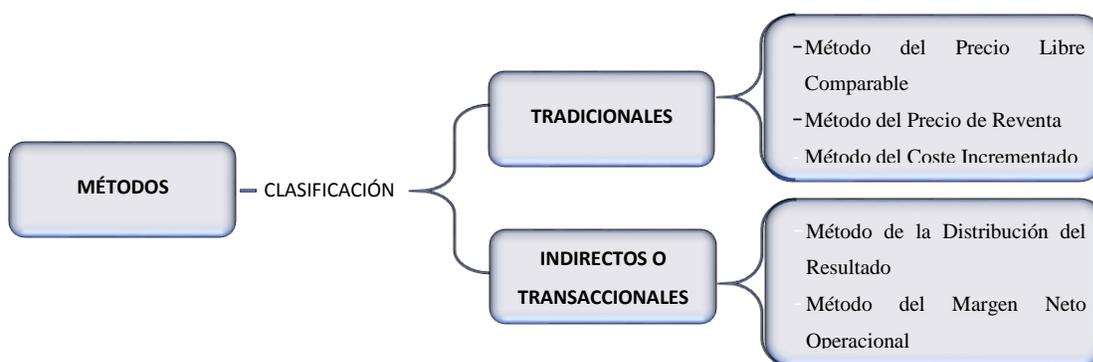
### 1.4.7. Métodos para la determinación de los Precios de Transferencia

La determinación de los Precios de Transferencia, tienen su fundamento en las directrices de la OCDE, estableciendo el reconocimiento expreso de métodos que en forma directa o indirecta pueden ayudar a una determinación del precio libre de mercado que establece el Código Tributario.

Clasificación de los métodos:

- Tradicionales; incluye el Método del Precio Libre Comparable, el Método de Precio de Reventa y el Método del Coste Incrementado.
- Indirectos o transaccionales; incluye el Método de la Distribución del Resultado y el Método del Margen Neto Operacional.

Ilustración 5 Clasificación de Métodos



#### Método del Precio Libre Comparable

Consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no se ajustan a las de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que sustituirse por el precio de la operación no vinculada. (OCDE O. p., 2017, pág. 114)

Para la aplicación de este método es necesario un alto grado de comparabilidad, debido a que una operación solo se considera comparable cuando:

- ✓ Los bienes o servicios y las circunstancias en las que esta se da, son los mismos que las de operaciones entre partes independientes;
- ✓ Cuando en el caso de que existan diferencias entre las transacciones comparadas estas no afecten el precio de la operación en un mercado abierto, o que dichas diferencias puedan ser eliminadas de manera confiable mediante la aplicación de ajustes razonables.

### **Método del Precio de Reventa**

Se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desempeñadas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. (OCDE O. p., 2017, pág. 119)

El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costos asociados a la compra del producto, un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

### **Método del Coste Incrementado**

Parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los bienes (o servicios) en una operación vinculada por los bienes transmitidos o los servicios prestados a un

comprador asociado. Este coste se incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. (OCDE O. p., 2017, pág. 125)

El resultado que se obtiene después de incrementar el coste mencionado con dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia.

### **Método de la Distribución del Resultado**

El método de la distribución del resultado aspira a eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada (o en operaciones vinculadas), determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones. El método de la distribución del resultado identifica, en primer lugar, el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los “resultados conjuntos”). (OCDE O. p., 2017, pág. 152)

### **Método del Margen Neto Operacional**

El método del margen neto operacional estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada (o una serie de operaciones). Por tanto, el método del margen neto operacional se aplica de forma similar a los métodos del coste incrementado y del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que resulte fiable, el método del margen neto operacional debe aplicarse de forma similar a como se aplican los métodos del precio de reventa o del coste incrementado. (OCDE O. p., 2017, pág. 133)

El empleo de indicadores de beneficio neto puede introducir una mayor volatilidad en la determinación de los Precios de Transferencia por dos razones:

1. En primer lugar, los indicadores de beneficio neto pueden verse afectados por factores que no inciden (o que tienen un efecto menor o más indirecto) sobre los márgenes brutos y sobre los precios, debido al potencial de variación de los gastos de explotación entre las distintas empresas.
2. En segundo lugar, los indicadores de beneficio neto pueden verse afectados por algunos de los mismos factores, tales como la posición competitiva, que pueden repercutir en el precio y en los márgenes brutos, pero en este caso, será más difícil eliminar la incidencia de estos factores.

Para la aplicación del método del Margen Neto Operacional, la selección del indicador de beneficio neto más apropiado debe seguir pautas referidas a la selección del método más apropiado en función de las circunstancias del caso.

Es necesario considerar las ventajas y los inconvenientes de los distintos posibles indicadores; la corrección del indicador elegido a la vista de la naturaleza de la operación vinculada, determinada específicamente mediante un análisis funcional; la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre los comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método del Margen Neto Operacional sobre la base de ese indicador; y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas, incluida la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar las diferencias entre ellos cuando se aplique el método del Margen Neto Operacional sobre la base de ese indicador.

Como cuestión de principio, al determinar el indicador de beneficio neto para la aplicación del método del Margen Neto Operacional únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos que:

- a) Están directa o indirectamente relacionados con la operación vinculada objeto de análisis; y
- b) Están relacionados con la explotación de la actividad.

Algunos de los indicadores de rentabilidad utilizados en la aplicación del método del Margen Neto Operacional son los siguientes:

- Margen de Utilidad de Operación Neto (MUO): Se define como el cociente de la utilidad operativa entre las ventas netas o ingresos netos.
- Margen del Costo Adicionado Neto (MCAN): Está definido como la razón resultante de la utilidad operativa entre la suma de los costos más los gastos operativos incurridos.
- La Ratio Berry: Se define como el cociente entre el beneficio bruto y los gastos operativos.

#### **1.4.8. Bases de datos comparables utilizadas para la determinación de Precios de Transferencia**

Las bases de datos comparables por lo general, contienen información derivada de procesos que admiten la publicación de su contenido, como por ejemplo de las cuentas auditadas de sociedades requeridas por servicios societarios, mercantiles o financieros, o por otros reguladores, y pueden abarcar un gran número de sectores y empresas.

La determinación de Precios de Transferencia requiere la realización de un análisis de comparabilidad entre una operación vinculada y una o varias no vinculadas. El proceso de análisis de comparabilidad implica la inexistencia de diferencias entre las operaciones comparables o si las hay, no puedan afectar significativamente las condiciones comparables (por ejemplo, el precio o el margen), o que se puedan realizar ajustes lo suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias (OCDE O. p., 2017, pág. 54)

Sin embargo, la fuente primordial donde es obtenida la información se encuentra en bases de datos, las cuales son útiles para realizar búsquedas y comparaciones con las operaciones realizadas con compañías relacionadas, dado que se necesita observar ventas, costos, funciones y otras características para obtener el rango de plena competencia.

En el párrafo 3.30 del capítulo III de las directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia se define una base de datos comercial como una fuente de información habitual, en donde existen diferentes tipos de bases de datos, algunas contienen únicamente información sobre mercados financieros, otras contienen datos sobre operaciones concretas, y otras incluyen las cuentas u otra información financiera de empresas, algunas bases de datos recopilan información de áreas geográficas específicas.

El uso de estas bases de datos puede resultar un método práctico y rentable para identificar comparables externos, pudiendo constituir la fuente de información más fiable, dependiendo de las circunstancias del caso, el grado de detalle disponible sobre esa información también varía según la base de datos, la empresa y el área geográfica, en muchos casos, dado que la base de datos depende de la información que hagan pública determinados organismos reguladores, el nivel de información accesible en ellas vendrá determinado por los requisitos que hayan fijado esos organismos para los procesos pertinentes, (OCDE O. p., 2017, pág. 138).

Algunos ejemplos de bases de datos internacionales:

- a) AMADEUS; base de datos con información financiera comparable de compañías públicas y privadas, contiene una amplia información de empresas de toda Europa.
- b) COMPUSTAT GLOBAL; base de datos de la firma Standard & Poor's que proporciona información a nivel mundial de unas 12.000 empresas que cotizan en bolsa.
- c) EDGAR DATABASE; base de datos que proporciona acceso público y gratuito a la información corporativa, como actividades de una empresa, las declaraciones de registro, prospectos, y los informes periódicos, que incluyen estados financieros.
- d) OSIRIS; es una base de datos de compañías que negocian en bolsa alrededor del mundo. Incorpora estados financieros, balances y rentabilidades, además de información como dueños, subsidiarias, fusiones y reorganizaciones. Contiene información de 62,023 empresas.

- e) LEXIS NEXIS; base de datos privada que mantiene información de comercio exterior. En ella es posible visualizar declaraciones de salida y entrada de productos, así como también generar estadísticas de acuerdo a diferentes clasificaciones (países, producto, volúmenes y otros).
- f) SABI; base de datos con texto completo en línea, con información sobre más de 850.000 empresas españolas. Permite análisis detallados, estadísticos y comparativos de empresas y grupos de empresas, así como la obtención de gráficos ilustrativos de los balances y cuentas de resultados.
- g) BLOOMBERG; compañía especializada en servicios financieros con información acerca de indicadores económicos, como información financiera de empresas y mercados financieros en tiempo real, además proporciona herramientas de software financiero, tales como análisis y plataformas de comercio de capital, servicio de datos y noticias para las empresas financieras y organizaciones en todo el mundo a través de la Bloomberg Terminal.
- h) THOMPSON REUTERS; compañía que ofrece información de todo el mundo acerca de Datos sobre transacciones financieras (préstamos), datos sobre mercados financieros, datos sobre gestión de fondos, información financiera sobre empresas (que cotizan en bolsa), información financiera sobre empresas (privadas y que cotizan en bolsa), contratos de licencia sobre intangibles y tasas de regalías.

#### **1.4.9. Estudio de Precios de Transferencia**

##### **Definiciones**

El estudio de Precios de Transferencia es el medio por el cual el contribuyente puede demostrar que sus operaciones con partes relacionadas fueron pactadas a precios de mercado.

El régimen tributario, ha sufrido constantemente una evolución debido a la globalización de la economía y el crecimiento del comercio internacional, el cual ha

ocasionado expansión para muchas empresas, lo que conlleva a que exista un conflicto de intereses; por consecuencia la empresa multinacional, diseña sus transacciones conforme a los beneficios de la unidad económica que conforma, estableciendo condiciones anormales en sus relaciones comerciales y financieras.

Para controlar esas condiciones anormales la administración tributaria establece normativas técnicas como la Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, Estados o territorios con regímenes fiscales y el Código Tributario, que obligan al contribuyente a presentar informes y documentar las transacciones que realizan con sujetos relacionados.

El Código Tributario es el instrumento legal, por medio del cual, en el art. 124-A, obliga al contribuyente, a efectuar el informe de operaciones con sujetos relacionados, que al reconocer las operaciones que conjuntamente o separadamente sumen los \$571,429.00 deban informarse; implica que de ser inferior a este monto el contribuyente no está obligado a informar ni demostrar el precio de mercado de las transacciones vinculadas.

### **Etapas del proceso de elaboración de un estudio de Precios de Transferencia**

La elaboración del estudio de Precios de Transferencia referente a las operaciones realizadas con empresas vinculadas, tiene como objetivo primordial dar cumplimiento a las disposiciones tributarias.

Es importante conocer las partes que se ven involucradas en el proceso de elaboración de un estudio de Precios de Transferencia; así como también, cuál debe ser la información mínima que debe proporcionar o agruparse, a fin de poder cumplir los requisitos mínimos de documentación del precio de mercado de las transacciones que sean objeto de estudio.

El estudio de Precios de Transferencia se sintetiza en un informe, que deberá tener un contenido que permita valorar las transacciones examinadas y justificar las acciones o decisiones que se toman a lo largo del estudio. (Lopez, 2013, pág. 240)

A continuación, se describen las etapas para la aplicación de un estudio de Precios de Transferencia, indicando los lineamientos a seguir, sin omitir aquellas que pueden traer consecuencias importantes en el desarrollo del estudio.

**1- Pasos previos del estudio:** En esta primera etapa es indispensable el contacto con la empresa previo al periodo de iniciar con el estudio, se puede mencionar que se incluyen los siguientes pasos:

- La evaluación previa de la empresa
- Presentación de la propuesta del servicio, incluyendo aspectos como los objetivos, alcances, responsabilidades con respecto al estudio; así también establecer plazos para la elaboración del estudio

**2- Planificación del estudio:** Es el proceso de organizar y estructurar pasos y acciones, en las cuales el contribuyente acepta los términos del servicio a recibir; es de suma importancia establecer canales de comunicación con el cliente, requerimientos de información, identificación de funciones, operaciones, bienes, servicios y actividades productivas; así como el conocimiento organizacional del grupo, con el objetivo de realizar el examen global de la información administrativa de la empresa, puesto que serán objeto de análisis para la puesta en marcha del estudio.

**3- Recopilación y ejecución del estudio:** Con el objetivo de cumplir con las disposiciones legales la empresa debe conservar la información que preparan y recolectan al llevar a cabo la determinación de los Precios de Transferencia, si bien es posible generalizar el tipo de documentación que se debe obtener y preparar en esta etapa, se suelen incluir los siguientes puntos:

- Información general sobre el contribuyente y las empresas vinculadas con las que realiza operaciones, incluyendo el tipo de negocio a que se dedica cada empresa, la estructura corporativa de la organización, recopilando la mayor cantidad de información.
- Conocimiento del entorno económico.
  - Recopilación de información externa a la entidad, por ejemplo, identificación de competencia, proveedores, clientes, políticas, procesos claves del negocio y cualquier otra información que tenga relevancia e incidencia en la empresa.
  - Obtención de bases de datos internas, contratos y aspectos legales que rigen a la entidad.

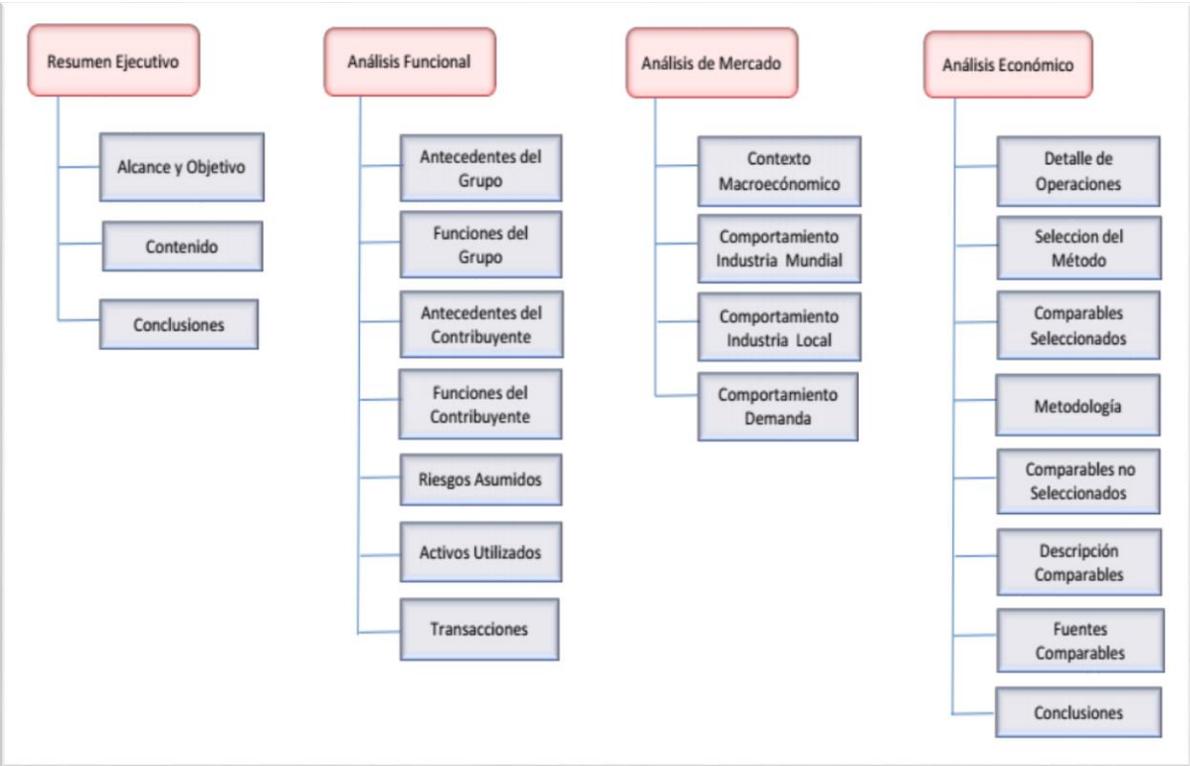
**4- Análisis económico de las transacciones:** Implica que se debe analizar detalladamente cada una de las transacciones que se llevan a cabo con sujetos relacionados de forma separada, como si se tratase de entidades independientes, seleccionando términos comparables tanto internos como externos, cumpliendo con los requerimientos que exige la normativa técnica y con el principio de plena competencia.

**5- Informe y discusión:** En esta etapa se presenta un borrador del informe para ser sometido a discusión con la máxima autoridad de la entidad, a fin de aclarar los puntos de vista y observaciones por parte del contribuyente para posteriormente presentar el informe final.

**6- Fases posteriores al estudio, documentación y cierre:** Se procede a ordenar toda la información y documentos que respalden el informe, autorización y revisión de los papeles que servirán de salvaguarda y que darán legalidad ante terceros. Es importante mantener los requerimientos de terceros y archivos sobre la cual se respalda el informe, y resguardarlo el tiempo que sea requerido ante posibles participaciones en juicios administrativos.

# Estructura de documentacion del Estudio de Precios de Transferencia

Ilustración 6 Documentación y contenido del Estudio de Precios de Transferencia.



Fuente: Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

#### **1.4.10. Regulación tributaria de Precios de Transferencia en El Salvador**

A raíz de poder controlar la forma de las relaciones comerciales de las empresas, se han realizado reformas al marco legal aplicable que regulan las operaciones entre partes relacionadas, incluyendo consideraciones con respecto a Precios de Transferencia.

### **1. CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Código tributario obliga al contribuyente en los siguientes aspectos en relación a los Precios de Transferencia:

- Determinación de Precios de Transferencia
- Elaborar y presentar Informe de operaciones con sujetos relacionados
- Conservación de documentación, información y pruebas
- Nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente

#### **Determinación de Precios de Transferencia**

Para efectos tributarios el artículo 62-A del Código Tributario establece, los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o servicios de la misma especie, entre sujetos independientes. Igualmente, los contribuyentes deberán determinar a precio de mercado las operaciones o transacciones que se celebren con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. (Mendoza Orantes, 2018, pág. 30)

La misma disposición tributaria en el referido artículo establece que se consideran regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, los que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Aquellos que no estén gravados en el extranjero, o lo están con un Impuesto sobre la Renta calculado sobre ingresos o renta neta o imponible, inferior al ochenta por ciento del Impuestos sobre la Renta que se causaría y pagaría en El Salvador.
- Los que clasifique la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de ésta obligación a los contribuyentes, el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos, emite guías de orientación para facilitar a los contribuyentes el reconocimiento de la metodología admitida por la administración tributaria. Asimismo, actualiza cada año el listado de los países considerados con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

### **Sujetos Relacionados**

El artículo 199-C del Código Tributario establece los criterios a cumplir por los contribuyentes para ser considerados sujetos relacionados, en relación al nivel de participación patrimonial, administrativa o comercial existente entre los sujetos involucrados.

#### Participación en capital o derecho a voto

- Posesión directa o indirecta al menos del veinticinco por ciento de su capital social o de sus derechos de voto;
- Unidad de decisión o grupo empresarial;
- Persona natural con grado de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

## Específicos o Comerciales

- Uniones de personas, sociedades de hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación de participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe en más del veinticinco por ciento del resultado o utilidad;
- Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residencia en el extranjero;
- Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última;
- Una persona domiciliada en el país y su proveedor del extranjero cuando este le efectuó compras, y estas representen más del cincuenta por ciento;
- Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero;
- Un establecimiento permanente situado en el país y su casa central o matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

## **Informe de operaciones con Sujetos Relacionados**

El artículo 124-A del Código Tributario, establece la obligatoriedad de presentar el informe de operaciones con sujetos relacionados, a través del formulario (F-982), para los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, cuando los montos de las operaciones del ejercicio, ya sea de forma individual o conjunta, son iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00).

Debiendo presentar el informe a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal (Antes del 31 de marzo). El informe deberá contener:

- ✓ Detalle de operaciones: Nombre del sujeto relacionado, NIT de su domicilio, país, tipo de relación, tipo de operación, monto.
- ✓ Determinación de precios: Método de análisis, factor de comparabilidad, elemento para ajuste.

Al no presentar el F-982 en el tiempo que establece el artículo 124-A del Código Tributario, se constituye incumplimiento de obligaciones formales y por tanto recae una sanción según el artículo 244 Literal 1) del Código Tributario, la multa es del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revaluó de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales.

### **Obligación de documentar operaciones entre partes relacionadas**

De acuerdo al artículo 147 Literal e) del Código Tributario, los contribuyentes deberán presentar o exhibir a la administración tributaria la documentación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. La documentación se debe conservar por un periodo de diez años.

La documentación comprobatoria que deberán conservar en buen orden y estado, debe contener el soporte con el cual el contribuyente demuestre que sus operaciones han sido determinadas considerando valores de mercado. El documento idóneo consiste en un “Estudio de Precios de Transferencia” el cual debe obtener lo siguiente: Resumen ejecutivo, análisis funcional, análisis de mercado y análisis económico.

El no conservar o destruir anticipadamente al plazo establecido en el Código Tributario, los libros o registros de contabilidad y documentos anexos, sistemas o programas computarizados de contabilidad, soportes magnéticos, libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, documentos legales del aludido impuesto y demás documentación exigida en el Código, constituyen incumplimiento con relación a la obligación de permitir el control de la administración tributaria según el artículo 245 Literal d) del Código Tributario y para tal efecto constituye una multa del dos por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revaluó de activo no realizado la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.

### **Estimación de la base imponible**

De acuerdo al artículo 199-A del Código Tributario se faculta a la administración tributaria para efectuar estimaciones de la base imponible del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) e Impuesto sobre la Renta.

Será aplicable esta disposición cuando los valores establecidos por los contribuyentes resulten inferiores o superiores al valor de mercado, o no se hubieren emitido los documentos a que se refiere el Código Tributario o las Leyes Tributarias correspondientes, o el valor de las operaciones no estuviere determinado o fuere o no pudiere ser conocido, originado impago de impuesto, un saldo a favor superior al que le corresponde, una tributación inferior, un diferimiento en la tributación, o la reclamación de un beneficio o incentivo fiscal superior al que corresponde. (Mendoza Orantes, 2018, pág. 156)

## **Precio de mercado**

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 199-B del Código Tributario “se entenderá como precio de mercado, 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” (Mendoza Orantes, 2018, pág. 156).

Si por cualquier razón, el precio de mercado no puede determinarse, la administración tributaria lo establecerá adoptando el precio o el monto de las contra prestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestaciones de servicios no relacionados distintos a aquellos a los que transfirió bienes o prestó servicios a un precio inferior o superior al de mercado.

## **Criterios de comparabilidad y criterios de eliminación de diferencias**

Para la determinación del precio de mercado, según el artículo 62-A del Código Tributario comprende un análisis de comparabilidad de operaciones realizadas por el contribuyente con operaciones realizadas con sujetos independientes; por tanto el artículo 199-D del mismo código define que los bienes o servicios son de la misma especie, si no existen diferencias relevantes entre las características económicas de las operaciones realizadas por el contribuyente y las operaciones realizadas entre sujetos independientes, para lo cual toma en cuenta los siguientes factores, según sea el caso:

- a) Las características de las operaciones efectuadas, sean estas transferencias de bienes materiales (Características físicas de los bienes, su calidad, disponibilidad, etc.), bienes intangibles (Características referidas a la forma de la transacción, la clase de derecho de propiedad, la duración, etc.) o prestaciones de servicio (Características referidas a la naturaleza, duración, conocimiento técnico o experiencia, etc.);
- b) Análisis de las funciones o actividades desempeñadas (Diseño, fabricación, investigación, desarrollo, compra, publicidad, transporte, financiamiento, etc.),

incluyendo los activos utilizados (capacidad de producción, valor de mercado, etc.) y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación (fluctuaciones en el precio, riesgos de pérdidas asociados con la inversión, riesgos financieros, etc.);

- 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 (comprendiendo la división de responsabilidades, riesgos y beneficios entre partes considerando las cláusulas del contrato);
- d) Circunstancias económicas (ubicación geográfica, tamaño de mercado, competencia en el mercado, disponibilidad de bienes y servicios, niveles de oferta y demanda, costos de producción etc.);
- e) Estrategias de negocio (diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de cambios políticos, estrategias de penetración en el mercado o expansión etc.).

Con el fin de eliminar diferencias resultantes de la aplicación de criterios de comparabilidad, deben tenerse en cuenta, los siguientes elementos:

1. Plazo de pago
2. Cantidades negociadas
3. Propaganda y publicidad
4. Costo de intermediación
5. Acondicionamiento, flete y seguro
6. Naturaleza física y de contenido
7. Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.

Teniendo en cuenta que los ajustes de comparabilidad pueden ser ajuste por efectos contables y ajuste para eliminación de diferencias, se conceptualizan a que se refiere cada uno.

- **Ajuste por efectos contables:** Son aquellos tendientes a la búsqueda de consistencia contable, destinados a eliminar las diferencias provocadas por la diversidad de criterios contables entre las operaciones con sujetos relacionados y las efectuadas entre sujetos independientes, reconociéndose entre estos: ajustes o reclasificaciones efectuadas a cuentas de resultados y/o patrimoniales reflejadas en los Estados Financieros para mejorar la comparabilidad en el análisis de Precios de Transferencia.
- **Ajustes para eliminación de diferencias:** si luego de comparar las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el contribuyente con otras operaciones realizadas entre sujetos independientes, se establece que los bienes o servicios son de la misma especie, pero que estos presentan diferencias relevantes que afecten de manera significativa el precio o monto de la contraprestación, estas diferencias deberán eliminarse en virtud de ajustes razonables que permitan un mayor grado de comparabilidad.

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

### **Obligaciones del auditor en materia de Precios de Transferencia**

El auditor fiscal debe cumplir con la obligación de reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales que cumplen con las leyes tributarias y el código tributario, según el artículo 135, Literal f) del Código Tributario.

Por tanto, el auditor fiscal opina sobre:

- Determinación de precios a valor de mercado, según el artículo 62-A del Código Tributario

- Documentación de las operaciones
- Presentación del F-982

El dictamen e informe fiscal debe presentarse a más tardar el 31 de mayo del año siguiente al periodo que dictamina, de acuerdo a lo establecido en el artículo 134 del Código Tributario.

La administración tributaria sanciona a los auditores por incumplir con las obligaciones previstas en el artículo 135, Literales a), b), c), d) y f) del Código Tributario, con una multa equivalente a cinco salarios mínimos mensuales, según lo establecido en el artículo 248, Literal d) del mismo Código. (Mendoza Orantes, 2018, pág. 85)

## **2. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **No deducibilidad de Costos y Gastos**

Obligaciones en materia de Precios de Transferencia para los contribuyentes, que no se admitirán como deducibles de la renta obtenida son las siguientes:

- Operaciones de pérdidas con sujetos relacionados

En ningún caso las pérdidas de capital, todas aquellas que provengan de transacciones a las que se refiere el artículo 14, 14-A y 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; así mismo tampoco serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, según lo establecido en el artículo 29-A, Numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

- No retención de Impuesto sobre la Renta con sujetos relacionados

Según lo estipulado en el artículo 29-A Numeral 12) y 13) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando se

haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto.

- Pagos por operaciones financieras con sujetos relacionados

El artículo 29-A Numeral 14), Literales b) y c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

- Si el prestamista domiciliado no lo declaro como renta gravada en el ejercicio o periodo impositivo de su devengo
- Intereses que exceden la tasa promedio de interés activa (publicada por el Banco Central de Reserva) más cuatro puntos
- Deuda de seguros o reaseguros exceda el resultado de multiplicar por tres veces el valor patrimonio

**Retención de impuesto sobre la Renta en operaciones con sujetos relacionados y sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales**

- Retención a sujetos relacionados no domiciliados

Retención de una tasa como pago definitivo del veinte por ciento (20%) o reducidas según corresponda, cuando las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos, uniones de personas o sociedades de hecho domiciliadas en el país, que paguen o acrediten a un sujeto o entidad no domiciliado en la república, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se tratara de anticipos de tales pagos, según lo establecido en el artículo 158 del Código Tributario.

- Retención a sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

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

### **Retenciones por pago o Acreditación de Utilidades**

A efectos del artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que la retención se efectuara en los siguientes casos:

- Cuando el sujeto domiciliado pague o acredite utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, participes, inversionistas o beneficiarios, estarán obligados a retener un porcentaje del cinco por ciento (5%) de tales sumas.
- Cuando los sujetos pasivos domiciliados paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, fideicomisarios, participes, inversionistas o beneficiarios, domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, se aplicará la retención del veinticinco por ciento 25%, regulada en el artículo 158-A del Código Tributario.

En cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la retención se efectuará cuando:

- Los representantes de casas matrices, filiales, sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que paguen o acrediten utilidades a sujetos no domiciliadas en El Salvador, deberán retener el cinco por ciento en concepto de impuesto sobre la renta.

## **Retención por Préstamos**

De conformidad con el artículo 74-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica domiciliadas en El Salvador, deberán retener el cinco por ciento (5%) en concepto del impuesto sobre la renta por las sumas de dinero o bienes en especie que entreguen en concepto de préstamos, mutuos, anticipos o cualquier otra forma de financiamiento a:

- a) Sus socios, accionistas, asociados, partícipes, fideicomisarios o beneficiarios y a los sujetos relacionados a éstos según lo dispuesto en el artículo 25, inciso final de la presente ley.
- b) Sujetos o entidades constituidos, ubicados o domiciliados en el exterior en países, estados o territorios de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
- c) Su casa matriz ubicada o domiciliada en el exterior, o en su caso, a sucursal, agencia u otro establecimiento ubicado o domiciliado en el exterior relacionado con su casa matriz. (Mendoza Orantes, Ley de Impuesto sobre la Renta, 2016)

Salvo en las disposiciones señaladas en los numerales del 1 al 5 del mismo artículo y los casos de exención del artículo 74-B de la misma Ley.

### **3. GUÍA DE ORIENTACIÓN DG-001/2018**

El 21 de marzo 2018, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emitió la nueva Guía de orientación general para facilitar la determinación de Precios de Transferencia establecida en el Art. 62-A del Código Tributario y otras disposiciones pertinentes.

Esta guía tiene como objeto facilitar a los contribuyentes la aplicación del tratamiento tributario en las operaciones y transacciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Esta guía constituye modificaciones a la Guía de Orientación DG-001/2012 emitida el 21 de marzo de 2012, misma a la que sustituye, debido a la reforma promovida al artículo 62-A del Código Tributario(CT), que consta en Decreto Legislativo N° 763 de fecha 31 de julio de 2014, mismo que fue derogado por la Sala de lo Constitucional, el pasado doce de diciembre 2018, en el proceso de inconstitucionalidad 126-2014, referido a reformas del Código Tributario; pero por ser una guía de orientación que facilita la comprensión de las leyes tributarias y su función es servir como una herramienta para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan, de conformidad a lo establecido en el Código Tributario y demás Leyes Tributarias, queda a disposición para el uso de los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos ubicados en algún régimen fiscal preferente, así como a los auditores que los dictaminen.

La guía contiene:

- Identificación de los sujetos relacionados de conformidad con el Código Tributario
- Análisis de comparabilidad
- Determinación del precio
- Pasos para aplicación de metodología
- Presentación del F-982
- Conservación de documentación, información y prueba
- Tratamiento tributario de las operaciones
- Obligaciones tributarias del auditor fiscal
- Ejemplos generales

## **CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

### **2.1. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN**

Con base al diagnóstico situacional realizado en la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., se identificó que entre las principales dificultades que afectan al personal de la sociedad en relación a la determinación de Precios de Transferencia se encuentran:

- La selección del método a aplicar para la determinación de Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas
- La selección de bases de comparabilidad de precios establecidos en operaciones realizadas por sujetos independientes a la sociedad, en transferencias de bienes similares a los transferidos entre los sujetos relacionados
- Los riesgos fiscales que implica el incumplimiento de las obligaciones tributarias, relacionados con los Precios de Transferencia, que compruebe y sustente que las operaciones entre sujetos relacionados son asignadas en consideración a precios de mercados según el principio de plena competencia

En atención al alto grado de importancia y relevancia de estas dificultades como equipo investigador consideramos sumamente importante contribuir a dar solución a las problemáticas antes mencionadas.

Con la finalidad de contribuir al fiel cumplimiento de la normativa legal vigente y a la reducción de los riesgos tributarios para la sociedad Granjita El Progreso S.A. de C.V., se pretende dar solución a las problemáticas anteriormente planteadas a través del diseño de “PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019”.

## **2.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN**

El método de investigación que se aplicará es el método científico, el cual consiste en abordar inicialmente mediante pasos ordenados de manera general y finalizando con los componentes particulares o específicos de la problemática diagnosticada; razón por la cual podemos afirmar que la investigación será de tipo:

- **BIBLIOGRÁFICA**

Tomando como base la información obtenida de diferentes sitios de internet, documentos, tesis, libros e informes fiscales.

- **DESCRIPTIVA**

A través de la cual se expone el fenómeno en estudio y la manera en como éste se encuentra altamente ligado a los aspectos tributarios del país, lo que da lugar a serias consecuencias y riesgos fiscales en caso de una aplicación indebida.

- **INVESTIGACIONES DE CAMPO**

Pretende evidenciar e identificar la complejidad que genera para la sociedad la determinación de Precios de Transferencia entre partes relacionadas, como consecuencia de la ambigüedad de la normativa aplicable y el escaso material de consulta sobre el tema.

- **EXPLICATIVA**

Va más allá de la descripción de conceptos y problemáticas o del establecimiento de relaciones, se dirige a responder a las causas que originan dichas problemáticas.

### **2.3. UNIDADES DE ESTUDIO**

En esta investigación se considera esencialmente como unidades de estudio a:

- Granjita El Progreso, S.A. de C.V.; por ser considerada la responsable de la correcta aplicación de la normativa nacional e internacional en materia de Precios de Transferencia, de las operaciones efectuadas entre la sociedad en estudio y sus partes relacionadas.
- Las empresas consideradas partes relacionadas con Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

### **2.4. POBLACIÓN O UNIVERSO DE INVESTIGACIÓN**

Nuestro universo de estudio lo constituyen los profesionales de contaduría pública de la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., y las empresas relacionadas o vinculadas con las cuales realiza operaciones comerciales de transferencia de bienes o prestaciones de servicios; así como los responsables de los entes reguladores en materia de Precios de Transferencia en El Salvador.

### **2.5. MÉTODOS DE MUESTREO Y TAMAÑO DE LA MUESTRA.**

No es aplicable por tratarse de una población reducida por lo que se vuelve viable llevar a cabo la investigación sobre el 100% de la población, integrado por los profesionales de contaduría pública de la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y las empresas relacionadas.

## 2.6. TÉCNICAS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN

### a) Técnicas de investigación de campo

- **Cuestionario.** Aplicado para la recolección de datos, con preguntas cerradas, y semi-cerradas y en algunos casos de selección múltiple, dirigida a los profesionales en contaduría pública que laboran en Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sociedades relacionadas. Mediante éste se recopilará información de campo que brinda apoyo para demostrar la existencia e importancia de dar solución a la problemática encontrada.
  
- **Entrevista.** Se vuelve uno de los instrumentos fundamentales en la realización de la investigación a través de la cual se obtiene información de diversos ámbitos relacionados con la determinación de Precios de Transferencia y el ambiente en que se ve inmerso dicho tema. Las personas a entrevistar son personal clave íntimamente ligado con la aplicación y cumplimiento de la normativa tributaria dentro de la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus partes relacionadas.

### b) Técnicas de investigación documental

Gran parte de la información teórica general sobre el tema proviene de una búsqueda bibliográfica y de organismos especializados como el Ministerio de Hacienda, información que viene a formar parte del sustento y formación de una base sólida sobre la investigación en materia de Precios de Transferencia.

## 2.7. PLAN DE LEVANTAMIENTO DE DATOS

Tabla 3 Plan de levantamiento de datos

¿CUÁNDO?	¿QUÉ INSTRUMENTOS?	¿CÓMO?	RESPONSABLES	¿CON QUÉ?	¿DÓNDE?
La recolección de la información será llevada a cabo el día jueves 21 de febrero de 2019. De 8:00 am a 12:00 md.	Los instrumentos utilizados para la recolección de la información serán: la entrevista y el cuestionario dirigidos al contador general y al administrador de la sociedad.	Se entrevistará tanto al administrador como al contador general de la sociedad. Asimismo también les serán suministrados cuestionarios a las mismas personas.	El grupo de investigación conformado por: Fátima de los Angeles Montano Montano, Jennifer Odalis García Hernández, Lorenza del Carmen Díaz Nolasco y Jorge Abimael Ayala Guillen.	Será necesario el uso de computadoras portátiles y dispositivos de almacenamiento de información.	La información será recolectada en las instalaciones de la sociedad Granjita El Progreso S.A. de C.V., las que se encuentran ubicadas sobre el kilómetro 63 carretera a Sensuntepeque, caserío Santa Lucía, cantón Maquilishuat del municipio de Ilobasco, Cabañas.

## 2.8. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Luego de obtenida la información mediante el suministro de los instrumentos de investigación será necesario para un mejor manejo la utilización de una matriz de vaciado como la siguiente:

Tabla 4 Matriz de vaciado

Preguntas	Respuestas	Quién respondió
1- ¿Qué transacciones dan origen a Precios de Transferencia?	----- ----- ----- ----- -----	----- ----- ----- ----- -----

Para el procesamiento de la información recolectada a través de los instrumentos y técnicas de investigación, fue necesario el uso del paquete utilitario de Microsoft Office 2016, facilitando el manejo, ilustración e interpretación de la información obtenida.

## 2.9. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

Con el objetivo de realizar una eficaz interpretación y análisis de la información obtenida de las distintas técnicas e instrumentos de investigación, ésta será presentada mediante tablas y gráficos resultantes de la información, alcanzados a través de los diferentes cuestionamientos al personal seleccionado de la sociedad. Posteriormente al procesamiento de la información se desarrolló un análisis e interpretación de la información y de esta manera se determinó con mayor evidencia las áreas que requieren mayor apoyo de acuerdo a los resultados mayoritarios obtenidos de cada pregunta y dar una propuesta de solución para las distintas problemáticas encontradas.

## **CAPITULO III: SITUACIÓN ACTUAL DE GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V.**

### **3.1. GENERALIDADES**

Luego del vaciado de la información obtenida mediante la administración de las entrevistas al administrador general y al contador general de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., se obtuvieron los elementos necesarios para construir la situación actual en diferentes aspectos, logrando identificar las necesidades en el desarrollo de las operaciones en términos de Precios de Transferencia.

Según la escritura de constitución, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., surgió el 10 de diciembre del 2007, integrada por ocho socios del núcleo familiar y cuyo giro principal es la crianza y desarrollo de aves ponedoras, producción y venta de huevos, producción y venta de cerdos y como actividad secundaria la producción de miel (apicultura).

La idea de constitución de la sociedad nace del fundador, en miras del crecimiento económico y como una manera de formalización de operaciones, tras llevar más de 20 años operando como comerciante individual, al mismo tiempo, esto le permitiría ir integrando a sus hijos como co-propietarios, a través de la distribución de acciones.

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., tiene como misión: “Deleitar las exigencias de nuestros clientes a través del consumo de productos de primera calidad, ofreciendo los mejores y más exquisitos cortes de carne de cerdo, embutidos, huevos y miel 100% frescos y saludables provenientes de nuestras granjas salvadoreñas, garantizando la obtención de productos a precios competitivos”.

La visión como institución es: “Ser líderes en la comercialización de los mejores productos pecuarios a nivel nacional y regional logrando establecernos como un concepto innovador y de alta calidad”.

### **3.2. HISTORIA DEL GRUPO EL PROGRESO**

La historia inicia en los años 70 cuando el principal fundador comenzó a escribir un momento de superación, emprendimiento y visión para conseguir un futuro mejor, no sólo para él y su familia, sino para muchos salvadoreños. Tras los frutos que empezaba a dar el negocio hacia finales de los años 80 pudo inscribirse formalmente como empresa.

Es ahí donde nace con el primer nombre y apellido, cuando el Ministerio de Hacienda preguntó al fundador cómo quería llamarle, y sin pensarlo movido por la inspiración del instante pronunció “Granja El Progreso”. Es así que ya inscrito, comenzó la contratación de personal e inició la búsqueda de alternativas de perfeccionamiento de los procesos para poder industrializarlos, controlarlos y sistematizarlos.

Conforme se iba diversificando el negocio, decidió formar las diferentes alternativas de productos y servicios: “Granja El Progreso”, destinada a la producción porcina; “Granjita El Progreso, S.A. de C.V.”, destinada a la producción avícola; “Porcicultores Unidos, S.A. de C.V.”, destinada a la facilitación del mejoramiento de procesos y estándares de calidad; “Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V.”, como alternativa para comercializar los productos que provenían de las granjas y “La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V.”, destinada a ofrecer productos no sólo de cerdo, sino también de pollo y de res, en cadena de restaurantes. (La Canastita de Maria, 2019)

Es así como las sociedades antes descritas fueron nombradas Grupo El Progreso en el año 2016, de quienes resulta importante mencionar que el grupo no está inscrito legalmente, por tanto, no cuentan con un documento que respalde su existencia. Se puede decir que existe solamente de hecho a nivel de publicidad y de propaganda.

Anteriormente se veía como una administración independiente entre una empresa y la otra, no tanto como grupo; las reuniones solo eran de las áreas productivas entre Granjita

El Progreso, S.A. de C.V. y Granja El Progreso, es decir las otras empresas funcionaban por separado.

El grupo surgió a raíz de que las empresas tenían necesidad de abastecimiento y adquisición de materias primas, compras, ventas de productos y servicios. Así mismo, las contabilidades de las empresas pasaron a manos de una sola persona, sirviendo para reivindicar criterios en cuanto al procesamiento de la información e incluso en la parte del sistema se unificaron criterios a fin de que, en la medida de lo posible, fuesen uniformes en todas las empresas, es ahí donde inicia a funcionar como grupo El Progreso.

### **3.2.1. Riesgos y beneficios de pertenecer a un grupo empresarial**

La concentración de los recursos y operaciones funcionando como una misma sociedad, implica al mismo tiempo un incremento y agrupación de los riesgos, generando que la totalidad de los activos se encuentren afectados por una serie de riesgos, esto no ocurre si se encuentra distribuido el capital entre varias sociedades, es decir, al funcionar de forma independiente los riesgos de una sociedad, no generan el mismo impacto en las sociedades relacionadas.

Además si las sociedades relacionadas trabajan de manera independiente generan valor agregado a sus productos terminados, por ejemplo; si Granjita El Progreso, S.A. de C.V., vende cerdos en pie a Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., ésta última tiene que reubicar y agregarle los costos en que incurre, como: el pago de salarios a un contador de costos, auxiliares, así como por el pago a personal de ventas, pagos de servicios básicos y otros, significando la determinación de un nuevo precio de venta de los productos transformados.

Por su parte el funcionamiento en forma conjunta puede generar también factores positivos o beneficios relacionados al tema de financiamiento, cuando existe necesidad de solicitar financiamiento bancario, los bancos no se basan en observar la situación financiera de una empresa determinada, sino que analizan la información del grupo en general, tanto los proveedores, el nivel de rentabilidad, liquidez y otros, indicando que aunque la empresa

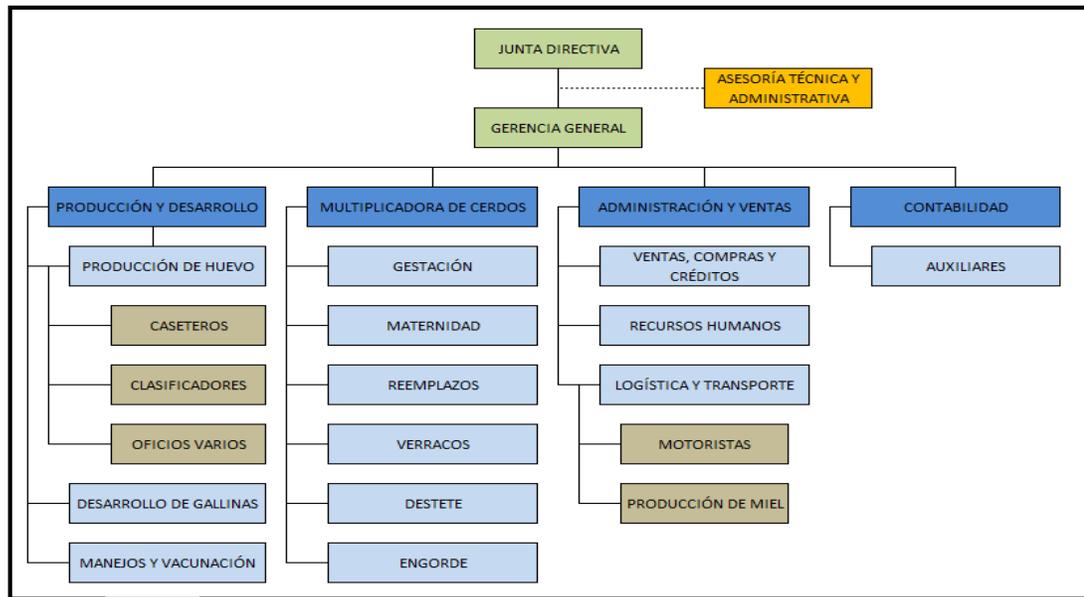
solicitante, analizada de forma independiente no demuestre rentabilidad con sus razones financieras, incluso puede no ser atractiva para los bancos, pero al analizarla de forma conjunta como un todo resulta rentable, esto genera una mayor confianza en relación al pago de la deuda a adquirir.

En términos financieros una empresa se vuelve respaldo de la otra, pues para obtener financiamiento se vuelve mucho más confiable analizar las operaciones de varias empresas relacionadas, no solo porque tienen un capital que se transfiere en bienes; sino más bien, porque los dueños del capital y la administración son los mismos, generando influencia al momento de solicitar financiamiento. Pese a lo anterior, aun existiendo un socio con mayor influencia sobre la gobernabilidad de políticas financieras; y capaz de ejercer control dentro de algunas de las sociedades relacionadas, no se aplica el proceso de consolidación de estados financieros.

### **3.3. ÁREA ADMINISTRATIVA**

De acuerdo a la estructura organizativa, la dirección de la sociedad es ejercida por la Junta Directiva conformada por el presidente, vicepresidente, secretaria y dos suplentes; cuya función principal es la toma de decisiones estratégicas a nivel general, en armonía con la visión de la entidad, requiriendo en algunas ocasiones de servicios de consultoría externa.

Ilustración 7 Estructura del Organigrama de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.



Fuente: Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

A nivel del organigrama existen cuatro departamentos importantes: producción y desarrollo, multiplicadora de cerdos, administración y ventas, y contabilidad; cada uno con las funciones definidas, que se presentan a continuación:

**Producción y desarrollo:** Esta área está dedicada a la producción de huevos, en donde realizan actividades los caseteros y los clasificadores, de acuerdo al tamaño de los huevos; y el desarrollo de las gallinas que comprende desde la compra de la pollita, alimentación y vacunación hasta la etapa de postura.

**Multiplicadora de cerdos:** También llamada producción de cerdos, es aquí donde llevan a cabo todas las actividades desde la etapa inicial de gestación hasta la etapa final de engorde, pasando por maternidad, destete, reemplazos, y verracos, hasta que el cerdo está listo para la venta. De acuerdo al sistema contable de la entidad cada una de las etapas es considerada como centro de costos.

**Administración y ventas:** En esta área desarrollan los procesos de cotización para hacer las compras a los proveedores tanto al contado como al crédito y el control de las

ventas a los clientes relacionados e independientes, evaluando procesos de contratación de nuevo personal para la empresa y abordando aspectos de logística y transporte.

**Contabilidad:** La función principal es registrar todas las operaciones que efectúan en la empresa como compras, ventas, arrendamientos, financiamientos y otros. Esta función es ejecutada por el contador y los auxiliares contables.

### **3.4. INVENTARIOS**

La empresa en estudio cuenta con un inventario listo para la venta, y un inventario para consumo propio. Debido a la existencia de un proceso de transformación en la actividad que desarrolla, invierte en medicamentos y concentrados para la alimentación de ganado porcino y producción avícola para obtener como resultado un inventario realizable de carnes, cerdos en pie, huevos y gallinas.

Para ello deben cumplirse parámetros establecidos que miden la condición alimenticia de los cerdos, uno de los parámetros es invertir 2.10 kilos de concentrado para obtener una libra de carne y para el caso de las gallinas muchos productores indican que la conversión ideal es un quintal de harina para obtener un cartón de huevos.

El método utilizado para el registro de los inventarios es el perpetuo o permanente y la valuación de los inventarios se hace a través del costo promedio.

#### **3.4.1. Estructura de los inventarios**

Materia prima: Comprende la materia prima para la elaboración de concentrado: maíz, soya y sorgo; y el concentrado terminado que es utilizado para la alimentación de los cerdos y las aves.

Inventario de medicamentos: Determinado por el plan de vacunación que le aplican a cada lote ya sea de cerdos o gallinas, durante las etapas de crecimiento y desarrollo.

Inventario de cerdos en crecimiento: Comprende los cerdos en la etapa de engorde.

Inventario de productos listos para la venta: Comprende huevos, embutidos y carne en las salas de venta llamadas Canastitas de María.

### **3.4.2. Técnicas de identificación**

#### **Producción de cerdos**

En Granjita El Progreso, S.A. de C.V., no existe una identificación para cada cerdo, el control lo llevan por lotes, todos los cerdos que nacen entre el día domingo y el día sábado de una misma semana forman un lote. La forma de asignar el número de lote es con base a las 52 semanas del año.

Por ejemplo, los cerdos que nacen en la semana uno, son llamados lote uno, los que nacen en la semana dos, son llamados lote dos y así sucesivamente conforme a la semana en que nacen. La forma de identificarlo en el sistema es lote 01 2019, lote 02 2019, por lo tanto, el primer lote no se repetirá durante el año en curso ni mucho menos en el siguiente año.

En la etapa de gestación los cerdos son identificados como lote 1 2019 acompañado de una G, a fin de evitar confusiones, teniendo en cuenta que la etapa de gestación es muy diferente a la etapa de crecimiento. Las cerdas inseminadas en la semana 1 van a parir en la semana 17 del año, entonces el lote de gestación no coincide con el lote de engorde o crecimiento.

#### **Producción de huevos**

En el caso de las gallinas, todas las pollitas compradas en un mismo día forman un lote. La forma de identificar los lotes es con base a un número correlativo, el cual inició desde el primer lote y así sucesivamente, independientemente del año en curso, el número correlativo continúa de forma ascendente.

La gallina propiamente no es parte de un inventario, lo que se vende es el huevo y no la gallina, si bien es cierto al final genera provecho como gallina de descarte, se vuelve parte de la venta, pero nunca estuvo en el inventario, es decir el giro no es vender gallinas, aunque esto se vuelva habitual en la empresa.

### **3.4.3. Período de rotación del inventario**

El inventario de cerdos rota todas las semanas, la venta de los cerdos es acorde a la disponibilidad, significa que en una semana debería de venderse el lote que está disponible. En cambio, el inventario de huevos tiene una rotación diaria, por ende, el huevo producido es distribuido en el mercado o directamente a los clientes específicos.

### **3.4.4. Máximos y mínimos**

Establecer máximos y mínimos es complicado, sin embargo, tiene mucha relación con las temporadas del año. Normalmente en la empresa ya conocen el tiempo en que las ventas aumentan, para los cerdos es entre los meses de noviembre y diciembre, por lo tanto, se trata que los lotes sean más poblados con la finalidad de no vender cerdos tan pequeños, resulta que muchas veces al no cubrir la demanda corresponde vender el cerdo más joven y esto desperdicia el potencial de crecimiento.

Para el huevo, la semana santa es una de las mejores épocas para introducirlo al mercado, para determinar las existencias no existe un procedimiento establecido, no obstante, en las salas de venta lo realizan con base a técnicas estadísticas. Procede a determinar cuánto fueron las ventas dentro de los últimos tres meses y establecer un promedio diario, en base a ello calcular el inventario mínimo y máximo para no desabastecerse de producto.

### **3.4.5. Levantamiento físico de inventario**

El inventario físico a nivel general tanto de cerdos y huevos lo hacen mensualmente comprobado desde la parte contable y documentado mediante una bitácora de levantamiento físico de inventario. En el caso de los cerdos llevan un inventario selectivo cada semana, tomando un lote específico con recuento individual. Así mismo en las canastitas de María (salas de venta) efectúan un inventario diario, determinando las existencias al terminar el día. De igual modo para el huevo se lleva un inventario selectivo una vez por semana comprobado desde contabilidad, más sin embargo el encargado de producción realiza inventario diario.

Las diferencias encontradas al realizar inventario físico, para el huevo deben ser facturadas y para el cerdo muchas veces puede ocurrir que no actualizan los datos, puede suceder que murieron algunos cerdos o fueron vendidos y no informaron en el momento, para tales casos llevan a cabo una investigación hasta determinar de dónde provienen las diferencias encontradas logrando en muchas ocasiones subsanarlas.

### **3.4.6. Resguardo de inventarios**

Como medidas de seguridad existentes para la salvaguarda de los inventarios, la sociedad cuenta con cámaras de vigilancia en las salas de venta y en las entradas principales de la granja, así mismo existen cámaras de seguridad al interior de la granja, en el área de clasificación y en las bodegas. Pagan vigilancia privada, existe un seguro que cubre el transporte de materiales y transporte de mercaderías y una póliza que cubre incendios por daños, siniestros y tormentas. Por otro lado, en los camiones hacen uso del Sistema de Posicionamiento Global (GPS) para localización y monitoreo de las rutas.

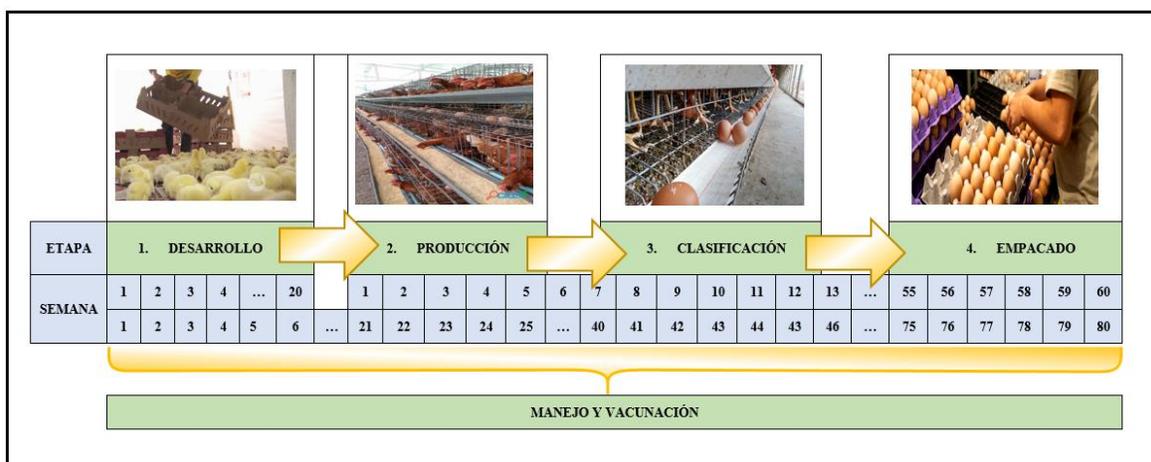
### 3.5. PROCESOS PRODUCTIVOS

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., ofrece dos líneas principales de productos a sus clientes, transformando materias primas a través de los procesos productivos detallados a continuación:

#### 3.5.1. Producción de huevo

En el área de producción de huevo han establecido cinco etapas de producción, las cuales son las siguientes:

Ilustración 8 Producción de Huevo



**1. Desarrollo:** Etapa que comprende el período de crecimiento de la pollita, cuya duración es de 0 a 20 semanas. Luego de adquiridas, se mantienen en esta etapa para posteriormente trasladarlas a la etapa de producción, para su respectivo adapte en las jaulas de producción e iniciar la etapa de postura o producción. La adquisición de las pollitas es realizada por medio de cajas al proveedor, cada caja contiene 102 pollitas de dos a cuatro días de nacidas incluyendo dos por reposición o mortalidad.

**2. Producción:** Etapa o período en el que la gallina produce huevos, está comprendida desde la semana 20 hasta la semana 80, es decir, una vez la gallina es ubicada en esta fase produce huevos durante 60 semanas. En promedio una gallina tiene un agotamiento de 80 semanas antes de su descarte, comprendidas entre la fase de desarrollo

desde la semana 1 hasta la semana 20 y la fase de producción desde la semana 20 hasta la semana 80.

**3. Clasificación:** Área considerada en el proceso de producción, en ella reciben el huevo a granel, clasificándolo y determinando su tamaño en Jumbo, extra grande, mediano, pequeño, chiquito, avería o raspado.

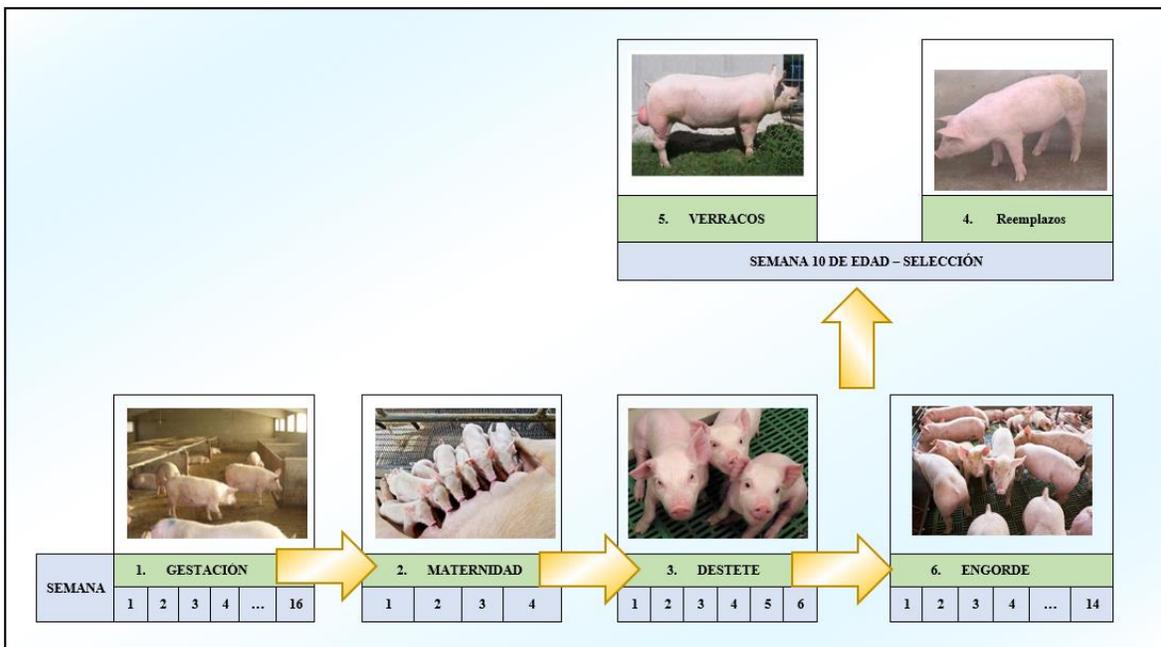
**4. Empacado:** Comprende el proceso de empacado del huevo.

**5. Manejo y vacunación:** Área dedicada al suministro de medicamentos necesarios para el sano desarrollo de las aves, como lo son los suplementos vitamínicos o tratamientos contra enfermedades; igualmente realiza despiques o selección para mantener uniformidad en la producción.

### 3.5.2. Multiplicadora de cerdos

En el área de multiplicadora de cerdos la empresa ha establecido seis etapas de producción, entre las que se encuentran:

Ilustración 9 Multiplicadora de cerdos o producción de cerdos.



**1. Gestación:** Es la primera etapa de la producción de cerdos cuya duración es de 16 semanas en donde la hembra es inseminada de forma artificial y puesta en separos independientes bajo climas controlados, una vez cumplidas las 16 semanas de gestación éstas son trasladadas a cunas de maternidad, que son instalaciones adecuadas para el cuidado de los lechones.

**2. Maternidad:** Esta etapa cuenta con un ambiente sumamente controlado con un sistema de ventilación para que las cerdas se mantengan en un ambiente fresco. Una vez las cerdas paren, cada cerda amamanta a sus lechones, requiriendo de personal maternal laborando en turnos de 24 horas.

Debido a que el nacimiento de lechones ocurre todos los días y en todo momento, ésta área requiere de mucha atención y cuidados, ocurre que los lechones, al no ser separados de su madre corren el riesgo de ser aplastados por ella durante el amamantamiento, esta etapa tiene una duración de 3 a 4 semanas. Una vez finalizada la cerda es separada de los lechones y vuelve a la etapa de vacías, en esta etapa la cerda puede pasar una semana vacía después del parto antes de volver a ser inseminada y los lechones son trasladados a la etapa de destete.

**3. Destete:** Una vez que los lechones son separados de la madre, en la semana 3 o 4 de vida pasan a esta etapa, tiene una duración entre 6 o 7 semanas, en las que el cerdo se mantiene en piso de plástico; posteriormente en la semana 10 de vida se seleccionan las hembras que serán llevadas al área de reemplazo y los demás son llevados a la etapa de engorde.

**4. Verracos:** Esta es un área donde sólo se encuentran cerdos machos de quiénes es extraído el semen, que posteriormente es preparado y esterilizado para inseminar a las cerdas reemplazo de forma artificial.

**5. Reemplazos:** En esta etapa se encuentran todas aquellas cerdas en desarrollo que aún no han tenido su primer parto, estas cerdas son seleccionadas y separadas en la semana 10 de vida para posteriormente convertirse en madres.

**6. Engorde:** En las primeras semanas de esta etapa, los cerdos se encuentran en piso plástico con una altura aproximada de un metro y medio del piso, ahí son alimentados y les aplican todo el tratamiento de vacunación que los vuelven inmunes a las enfermedades. En el proceso de producción no realizan la castración de cerdos debido a que efectúan dos aplicaciones de un medicamento para la esterilización del cerdo, esta etapa dura entre 14 o 15 semanas.

Un cerdo puede estar listo para su venta durante todo el proceso productivo, pero alcanza el ideal de venta en la etapa de engorde. Asimismo, durante cada una de las etapas de producción de cerdo, pueden presentarse mortalidades o descartes de cerdas.

### **3.6. COSTOS**

Los costos constituyen uno de los elementos fundamentales en la elaboración de todo tipo de bienes y servicios, influyendo elementalmente en la competitividad de mercado y en la fijación de precios.

#### **3.6.1. Elementos del costo**

Los elementos del costo en Granjita El Progreso, S.A. de C.V., para ejecutar las diversas etapas del proceso productivo, están conformados de la siguiente manera:

- Uso de materia prima (concentrados y medicamentos)
- Mano de obra directa (salarios, horas extras, vacación, aguinaldo y demás prestaciones de ley)
- Costos indirectos de fabricación (agua, servicio de energía eléctrica, servicio de transporte, licencias, depreciaciones, análisis veterinarios)

- Costo de adquisición y costo de medicación para el caso de la producción de huevo, y para la multiplicación de cerdos únicamente separan el costo de medicación

Tabla 5 Elementos del costo

<b>PRODUCCIÓN DE HUEVO</b>	<b>MULTIPLICADORA DE CERDOS</b>
1. Materia prima	1. Materia prima
2. Mano de obra directa	2. Mano de obra directa
3. Costos indirectos de fabricación	3. Costos indirectos de fabricación
4. Costo de adquisición	4. Costo de medicación
5. Costo de medicación	

En síntesis, los elementos del costo productivo son: materias primas, mano de obra y costos indirectos; estos son constantes, independientemente de la fase en la que se encuentre el lote o grupo de animales. Asimismo, las actividades que llevan a cabo en cada uno de los procesos son: alimentación y cuidado de animales, limpieza de instalaciones y administración de vacunación y medicamentos en el tiempo asignado.

### **3.6.2. Costeo de productos**

Para la determinación del costo de los productos, la sociedad cuenta con un sistema de acumulación de costos, que le permite controlar y registrar los costos incurridos durante cada proceso productivo de manera eficiente, de modo que registra detalladamente el consumo de materiales, materias primas, medicamentos, mano de obra y costos indirectos como depreciaciones, agua potable y energía eléctrica.

En el caso de la producción de cerdos realizan la acumulación de costos por lotes de cerdos, clasificados así al momento del nacimiento, una vez identificado el lote todo lo que vaya consumiendo en cuanto a materiales, materias primas, medicamentos, mano de obra y

costos indirectos es cargado o aplicado mediante una hoja de costos, proporcionada directamente por el sistema, registrando por ejemplo la cantidad de concentrado consumido así como las notas de envío con la que fue descargado, el tipo de concentrado con el que se alimentó y la fecha en que fue realizado.

La sociedad al final del mes realiza un prorratio tanto de la mano de obra como de los costos indirectos utilizados en todos los lotes de cerdos, con base al factor de distribución (número de cerdos en existencia por lotes), mientras ese cerdo no es colocado en el mercado es considerado como inventario en crecimiento. En el caso de mortalidad, los costos acumulados de los cerdos hasta la fecha, son distribuidos en el lote al que pertenecían.

Para la determinación de costos en la producción de huevo, no es posible la acumulación de costos de un mes para otro, como en el caso de la multiplicación de cerdos, lo que hace es una distribución del costo total de la producción consumida en el mes, ya sea en materias primas, materiales, mano de obra, costos indirectos y agotamiento de gallinas si los hubiere, entre la producción del mes; por ende el costo total incurrido en la producción del mes es dividido entre las unidades producidas en el mes, que en este caso son cajas de huevos, obteniendo así el costo de las cajas de huevos.

Para la asignación de costos por unidad se lleva a cabo un proceso diferente ya que el huevo es clasificado en diferentes tamaños: jumbo, extra grande, mediano, pequeño, chiquito y avería o raspado. En este caso cada tipo de huevo tiene diferente precio de venta en el mercado, utilizándose el método de costeo por absorción de costos, significando que el huevo de mejor precio en el mercado es el que absorbe más costos de producción, garantizando así la rentabilidad de los productos de menor precio en el mercado y evitando vender productos por abajo del costo.

En cuanto a las medidas de control interno aplicadas para el área de costos, cuentan con un control de inventario de materias primas, permitiendo determinar las entradas y salidas del inventario y respaldado con las notas de envíos y recepción debidamente firmadas por la persona que las entregó y la que recibió, además cuentan con un historial de la emisión y recepción de estos documentos en el sistema.

### 3.7. COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS

La sociedad obtiene los siguientes productos para comercializar: cerdos en pie en un 85%, abasteciendo mayormente a la empresa Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., y cerdos cortados en un 15% de la producción total; y huevos respectivamente.

Para la comercialización de éstos productos utiliza tres segmentos de mercado: La venta de huevos y cerdo cortado en las salas de venta conocidas como Canastitas de María, que comprende las ventas al detalle, además de las diferentes ventas a clientes institucionales por medio de contratos, tales como Grupo Callejas, sociedad Medrano Flores, S.A. de C.V. (Pan Sinaí), Club de Playa Salinitas, Foodtechn, S.A. de C.V. y a clientes informales compuesto por comerciantes individuales mayoristas y minoristas de la zona.

Las ventas se distribuyen entre partes relacionadas e independientes en los siguientes porcentajes:

Tabla 6 Porcentajes de ventas

PRODUCTO	CLIENTES INDEPENDIENTES			PARTES RELACIONADAS
	INSTITUCIONALES	INFORMALES	DETALLE	
Huevos	25%	40%	34%	1%
Cerdos	15%	0%	25%	60%

La modalidad de comercialización de los productos entre partes relacionadas es realizada en su totalidad al crédito con un plazo de 60 días, y con clientes independientes el 50% al crédito y 50% al contado.

La estructura de las cuentas por pagar y por cobrar están divididas en cuatro segmentos: De 0 a 30 días, 30 a 60 días, 60 a 90 días y más de 90 días, haciendo distinción entre partes relacionadas e independientes.

Para la producción de cerdos consideran como competidores directos a las granjas ubicadas en las zonas aledañas como Granjita San José, Granja Jovel's y otras dedicadas a la misma o similar actividad comercial. Por otro lado, para la producción de huevos, existe variedad de competidores desde comerciantes individuales del sector formal e informal hasta competidores directos como El Granjero, S.A. de C.V. y Granja la Catalana, S.A. de C.V.

Las técnicas de selección para la venta de un cerdo son determinadas mediante el despunte realizado en la semana 20 de edad, entendiéndose como la separación de cerdos que aún no han cumplido la edad promedio, pero si el peso promedio de venta, oscilante entre 240 y 250 libras y por la edad del cerdo alcanzada entre la semana 24 y 25 de vida.

### **3.7.1. Otorgamiento de descuentos y promociones**

Normalmente los precios de venta de los productos son a precio de mercado, sin embargo, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., cuenta con políticas de descuento y promociones a sus clientes, otorgado a partir del nivel de venta por cliente.

## **3.8. PROVEEDORES**

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., no exige requisitos para la clasificación de una empresa como proveedor principal, cada proveedor es seleccionado mediante cotización de precios según las necesidades y así entablar una relación comercial, entre los proveedores considerados como principales están:

- ADM Importaciones, S.A. de C.V. El Salvador, en cuanto al suministro de materias primas.

- Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V., quien provee los medicamentos, materiales para el cuidado y desarrollo tanto del área de producción y desarrollo de gallinas ponedoras como para el área multiplicadora de cerdos.
- Empresa Grupo Mallo, S.A. de C.V. El Salvador en cuanto al suministro de materiales y equipamiento de instalaciones porcinas.
- Ferreterías de la zona, las cuales abastecen de material de construcción.

Las compras son realizadas mediante requisiciones semanales enviadas por el área solicitante, posteriormente se realiza la inspección de existencias en inventario para expedir la respectiva orden de compra.

### **3.9.ASPECTOS LEGALES SANITARIOS**

En cuanto a medidas sanitarias Granjita El Progreso, S.A. de C.V., es supervisada por el Ministerio de Salud (MINSAL) y por el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales (MARN) y cuenta con los respectivos permisos de autorización sanitaria por parte de las instituciones antes mencionadas. Dado que el proceso de renovación del permiso debe realizarse cada tres años, por el momento éste se encuentra en proceso de renovación.

Para solicitar o renovar el permiso reciben una visita de campo por parte de la institución encargada, la labor consiste en inspeccionar la granja a fin de que se encuentre en las mejores condiciones, que el lugar sea seguro en términos ambientales, verificando así el cumplimiento de los requisitos no solo del Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales, sino también del Ministerio de Salud, Ministerio de Agricultura y Ganadería, y de la alcaldía municipal, este último corresponde al manejo zootécnico de los desechos, el tratamiento del agua residual, la correcta infraestructura de la granja, así como el cuidado de la flora y mantos acuíferos.

De igual modo examinan la existencia de fuga de agua hacia quebradas o ríos más cercanos, filtraciones de agua sucia directamente al suelo en las lagunas de sedimentación,

el correcto manejo de los desechos, recipientes que acumulen agua, bolsas plásticas o basura alrededor de las instalaciones. También evalúan que se haya realizado exámenes al personal de la institución, estos deben hacerse cada seis meses y que para el tratamiento de los animales se utilicen medicamentos que se encuentren registrados en el país.

### **3.9.1. Medidas de salud medioambiental**

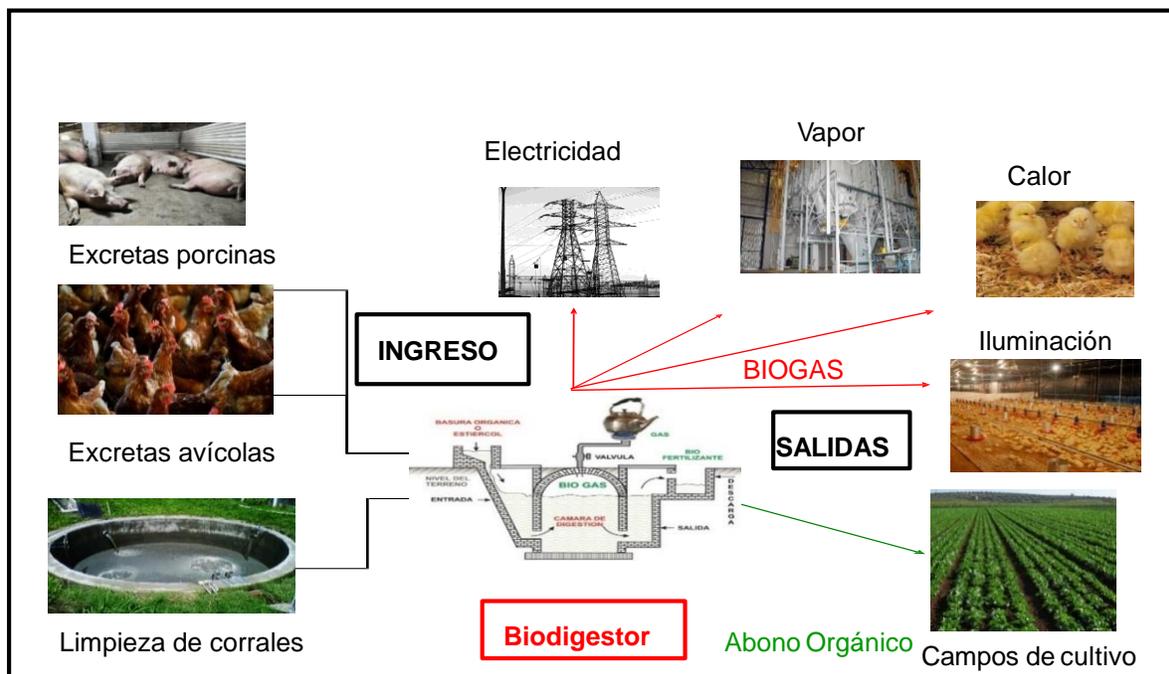
Granjita El Progreso, S.A. de C.V., debe cumplir con diversas medidas de salud medioambiental, obligándola a tener un especial cuidado con el tratamiento de los desechos generados por los cerdos y gallinas de la granja, debido a eso contrata los servicios de Granja El Progreso, para que le brinde el servicio de tratamiento de aguas, a través del traslado de estos desechos a un biodigestor capaz de generar Energía Renovable No Convencional que se obtiene a partir del gas metano que emanan los desechos de los cerdos y gallinas.

Los excrementos son trasladados a un contenedor cerrado llamado biodigestor, donde a través de agua es activado un proceso bacterial que transforma el gas metano en biogás, el que a su vez pone en marcha un motor que genera energía eléctrica, dicho gas también puede ser utilizado para generar calefacción, para lo cual ya se cuenta con un proyecto de licitación abierto por parte del propietario del sistema de tratamiento de aguas.

El resto de los desechos tratados a través del biodigestor al quedar libre de nutrientes que generen atracción bacteriana o larvaria, se convierte en un eficaz biofertilizante utilizado y comercializado para la fertilización de cultivos en los campos.

## Estructura de funcionamiento del biodigestor

Ilustración 10 Estructura del funcionamiento del biodigestor



### 3.10. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La recopilación de información en materia de Precios de Transferencia fue obtenida a través de la administración de entrevistas y cuestionarios al contador general de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., dado que es el encargado de supervisar la contabilidad de las empresas que conforman Grupo “El Progreso”, permite determinar los aspectos que generan mayor dificultad al momento de establecer los precios entre los sujetos o empresas relacionadas; sin embargo, no cuentan con un área dedicada específicamente al análisis, elaboración y presentación de las obligaciones establecidas en el Código Tributario respecto a los Precios de Transferencia.

La legislación salvadoreña, específicamente el Código Tributario (2019) en el artículo 62-A, obliga a los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones,

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

Como consecuencia de la particularidad de las operaciones de la sociedad, el método establecido por la legislación para la determinación de Precios de Transferencia entre partes relacionadas, se vuelve inaplicable, al no existir en el mercado nacional sociedades independientes que lleven a cabo operaciones de similar naturaleza en cuanto a la línea de productos ofrecidos por Granjita El Progreso, S.A. de C.V.; por lo tanto, es difícil establecer comparaciones de mercado.

Por ésta razón la sociedad en mención debe basarse en el método que más se adapte a sus características, según lo establecen las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), a fin de aplicar un método que no requiera ajustes significativos y se adhiera más a la realidad; debido a la complejidad que el tema representa, la entidad en estudio no puede determinarlo por sí misma, sino, que resulta de la elaboración del estudio de Precios de Transferencia realizado mediante la contratación de servicios profesionales de una firma de auditoría externa.

El estudio determina, que luego de analizadas las características de las operaciones de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., el método a aplicar es el Método del Margen Neto Operacional, proporcionando únicamente las bases de información necesaria.

El estudio de Precios de Transferencia para las empresas pertenecientes al grupo empresarial El Progreso, es realizado por una misma firma de auditoría independiente, requiriendo que las empresas proporcionen la información respecto al desarrollo de las operaciones con sujetos relacionados (F-982), los libros de compras y ventas, estados financieros definitivos y sus anexos; misma que es recolectada por el contador general de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., de la cual depende en términos laborales. Por tal actividad recibe una retribución en concepto de honorarios por el servicio prestado a las demás empresas.

La firma de auditoría es la encargada de hacer el análisis respectivo, de verificar que todas las transacciones entre partes relacionadas estén contabilizadas de manera fidedigna y

determinar el método a utilizar para la determinación de los precios de las operaciones entre sujetos relacionados, adaptándolo a cada transacción según los resultados obtenidos; no siempre resulta el mismo método para todas las empresas, ni el mismo método para una misma empresa en dos años consecutivos.

El proceso realizado para la elaboración del estudio de Precios de Transferencia por parte de la firma encargada es el siguiente:

Ilustración 11 Proceso de recolección de información



### **3.10.1. Análisis de la aplicación de los métodos para la determinación de Precios de Transferencia en Granjita El Progreso, S. A. de C. V.**

La selección del método a utilizar depende básicamente de la naturaleza de las operaciones y de la información disponible para comparar, indicando que no todas las operaciones serán analizadas con un mismo método en específico.

La regulación salvadoreña existente en la actualidad, contenida en el art. 199-B del Código Tributario, obliga a los contribuyentes a determinar el precio de las transacciones entre partes relacionadas a precio de mercado, es decir, considerando precios a los que realizarían las operaciones como si se tratase de sujetos independientes. En caso de inaplicabilidad de este método, las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), establecen otros métodos, que pueden ser aplicables de acuerdo a las características particulares de las transacciones realizadas por cada empresa.

#### **Método del Precio Libre Comparable**

La aplicación de este método es posible en la medida en que pueda compararse el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por los mismos bienes o servicios en una operación con sujetos independientes, en condiciones similares.

#### **Venta de huevos**

Granjita El Progreso, S. A. de C. V., efectúa venta de huevos a partes relacionadas, aunque no en gran escala, debido a que la mayor parte de la producción de huevo, es comercializada con sujetos independientes. Por tal razón, esta operación posibilita la aplicación del método del precio libre comparable, debiendo tomar el precio de las ventas a sujetos independientes como el principal referente para la determinación del precio otorgado a la sociedad vinculada.

## **Venta de cerdos en pie**

Debido a que Granjita El Progreso, S.A. de C.V., vende cerdos en pie a entidades relacionadas, pero a las independientes le vende cerdo cortado, incurriendo en costos adicionales: costos de empaque y de destazo; significa que no puede hacerse un análisis de precio a precio, debido a que en ningún momento el precio de la venta será igual, pues el bien no es transferido en las mismas condiciones.

## **Arrendamiento de instalaciones**

El arrendamiento de las instalaciones en que opera Granjita El Progreso, S.A. de C.V., para el desarrollo de sus actividades, forma parte de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, para tal efecto Granja El Progreso establece un contrato de arrendamiento en el que cede el uso y goce de las mismas.

Esta transacción puede ser analizada considerando como comparables el precio acordado por cada metro cuadrado arrendado en condiciones similares, o en su caso considerar como comparable la existencia del reporte de valuación de las instalaciones arrendadas hecho por un perito valuador.

## **Intereses por financiamiento**

Los intereses pactados en el financiamiento entre partes vinculadas, serán analizados tomando en cuenta el contrato establecido y la tasa de interés pactada a precio de mercado, con base al artículo 29-A, numeral 14 literal c de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2019), mismo que establece que no serán deducibles los intereses que excedieren a la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal, aplicada por el sistema financiero y publicada por el Banco Central de Reserva.

Para el análisis de esta operación los comparables considerables serán las tasas de interés a las que Granjita El Progreso, S.A. de C.V., adquiere préstamos de la banca

comercial o en su caso tomando en cuenta la tasa de interés publicada por el Banco Central de Reserva.

### **Método del Precio de Reventa**

Éste método es utilizado principalmente por las empresas distribuidoras y comercializadoras que revenden a partes independientes, normalmente sin hacer ningún tipo de transformaciones a los productos adquiridos a sus partes relacionadas, puesto que a menos modificaciones es más confiable el resultado del método.

Con base a lo mencionado se determina que no es posible aplicar este método en la venta de cerdos en pie ni en las demás operaciones realizadas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., por tratarse de transacciones que involucran procesos productivos que cambian substancialmente el valor de los bienes.

### **Método del Coste Incrementado**

Método que define al precio de plena competencia como la comparación del precio determinado mediante la incrementación de un margen apropiado de ganancia al valor de adquisición o coste de producción en operaciones idénticas o similares con personas relacionadas y personas independientes, en caso de no poseer un margen apropiado de ganancia con personas independientes en el mercado local, se vuelve necesario realizar comparaciones con bases internacionales.

Este método es generalmente aplicable en operaciones relacionadas con la industria manufacturera y la prestación de servicios, en circunstancias que posibiliten la comparación de operaciones similares con personas independientes, por tanto, no es posible aplicarlo en las operaciones de la empresa analizada, debido a la naturaleza de las operaciones en análisis.

## **Método de la Distribución del Resultado**

Este método resulta aplicable en aquellas operaciones entre partes relacionadas en donde un mismo negocio ha sido desarrollado a partir de la participación de varias empresas, por lo cual no es preciso segmentar la información financiera y en consecuencia analizarlas de manera separada, es decir, negocios realizados conjuntamente por dos o más empresas relacionadas.

Lo fundamental de este método radica en la manera de distribuir los resultados obtenidos en negociaciones conjuntas; debiendo asignar a cada ente involucrado en la operación, la proporción correspondiente de acuerdo al grado de participación (riesgos asumidos, activos utilizados, funciones realizadas, etc.). Con el objetivo de llevar a cabo una distribución razonable, como si se tratase de operaciones con sujetos independientes.

En el caso del residual de partición de utilidades funciona de manera similar, involucrando la propiedad de activos intangibles muy valiosos, como derechos de propiedad o la propiedad intelectual del producto resultante del negocio de que se trate, por lo tanto, ese activo intangible sea el que proporcione la diferencia entre obtener utilidades bajas o elevadas.

De conformidad a las particularidades del funcionamiento de las sociedades relacionadas en estudio, éste método resulta inaplicable, por tratarse de operaciones separadas, razón que posibilita la determinación individual del grado de participación de cada una de las sociedades.

## **Método del Margen Neto Operacional**

Normalmente las empresas realizan gran cantidad de actividades con sus partes relacionadas. Sin embargo, cada operación realizada debe evaluarse para poder determinar si la empresa está operando conforme a valores de mercado con sus partes relacionadas.

Siguiendo la prelación de los métodos, el método del Margen Neto Operacional es el último método establecido por las directrices de la OCDE, para verificar las operaciones

controladas entre relacionadas, tales como: ventas, compras, prestaciones de servicios, pagos, préstamos, etc.

### **Ingresos por venta de cerdos en pie**

En el caso de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., y sus operaciones de venta de cerdos con sus relacionadas, es necesario analizar si el producto está siendo vendido tanto a independientes como a partes relacionadas. Tras el análisis efectuado en las circunstancias en que ocurre esta operación, resultó necesario evaluar esta operación aplicando el Método del Margen Neto Operacional, es decir, analizando la rentabilidad a nivel operativo, éste método es aplicable a cualquier tipo de transacción de acuerdo a diferentes indicadores de utilidad, comparando las operaciones que está obteniendo la empresa con la utilidad de operaciones que tengan empresas similares que no involucren transacciones con partes relacionadas.

Resulta razonable la aplicación de éste método, debido a la inaplicabilidad de los métodos anteriores por las características mismas de la operación analizada, al no existir información interna adecuada para aplicar el método del precio libre comparable, en el sentido que la información resulta ser insuficiente al momento de realizar el análisis, imposibilitando la realización de ajustes apropiados para la eliminación de diferencias de comparabilidad.

La aplicación de este método consiste en determinar en las transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como: activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. (OCDE, 2017, pág. 133)

Para la obtención de los indicadores de beneficio neto deberá ser seleccionada una compañía independiente, a través de bases funcionalmente comparables, coherentes con las particularidades de la operación analizada, brindando fiabilidad en la información sin requerir ajustes significativos.

## **Egresos por compra de medicamentos y tratamiento de aguas residuales**

Por tratarse las transacciones anteriores de operaciones de egresos con partes relacionadas que no cuentan con comparables internos de similar naturaleza con sujetos independientes, es necesario determinar el cumplimiento del principio de plena competencia, a través del método Margen Neto Operacional, comparando la información financiera de la empresa o sociedad proveedora, con información financiera de empresas que realicen operaciones funcionalmente comparables con sujetos independientes, mediante el análisis de rentabilidad operativa de acuerdo a diferentes indicadores de utilidad.

### **3.10.2. Limitaciones para la aplicación de los Precios de Transferencia**

Para obtener acceso a las bases de datos acerca de indicadores económicos sobre información financiera de empresas internacionales comparables para la determinación de Precios de Transferencia, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., deberá incurrir en gastos, teniendo en cuenta que el acceso a éstas requiere la cancelación de un monto o valor económico que le permita obtener licencia de uso.

En términos generales el Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., manifiesta la dificultad existente al momento de interpretar la legislación del Código Tributario, considerando que el tema Precios de Transferencia está expresado de forma muy general dando lugar a muchas dudas en cuanto a su aplicación.

Es importante mencionar que las constantes reformas a la legislación de Precios de Transferencia han venido a esclarecer algunas situaciones que tradicionalmente se han considerado de gran complejidad para su comprensión y aplicación, sin embargo, requiere de un personal capacitado y actualizado para la correcta asignación de los precios.

### **3.10.3. Operaciones que dan origen a los Precios de Transferencia.**

#### **Compras y ventas**

Del margen de la producción total de cerdos, un 60% es destinado a Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., este porcentaje de ventas es transferido como cerdo en pie, convirtiéndose a su vez en la materia prima principal utilizada por esta sociedad para la producción de embutidos y ahumados, de igual modo, Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V. vende algunos de estos productos a Granjita El Progreso, S.A. de C.V., para que sean distribuidas en las salas de venta llamadas las Canastitas de María.

En el caso de la producción de huevo, los porcentajes transferidos a sociedades relacionadas ocurre en niveles muy bajos, destinando solamente un 1% a la Bodeguita del Cerdito, S. A. de C. V., sociedad dedicada al servicio de restaurante.

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., es la encargada de la producción del concentrado para la alimentación de aves y cerdos; para ello, adquiere núcleos y sustancias vitamínicas suministrados por Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V., de la misma manera se adquieren materiales y medicamentos para el cuidado y desarrollo de las áreas de producción.

#### **Arrendamiento**

Las instalaciones utilizadas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., para la realización de sus operaciones y la planta de elaboración de concentrado son propiedad de Granja El Progreso, debiendo cancelar una cuota por la explotación y manejo de tales instalaciones.

La Junta Directiva de la sociedad en estudio estima conveniente arrendar las instalaciones, minimizando efectos negativos en la información financiera de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., pues la compra de toda esta propiedad planta y equipo, elevaría las cuentas por pagar o los pasivos en la situación financiera, afectando la evaluación por parte del sistema bancario al momento de adquirir un financiamiento, por tratarse en la mayoría de los casos de evaluaciones con base a la deuda.

Por tal motivo, formalizaron la celebración de un contrato de arrendamiento financiero (leasing), a través del cual Granjita El Progreso, S.A. de C.V., después de cierto tiempo del pago periódico de una cuota de arrendamiento, tendrá la posibilidad u opción de compra de los bienes arrendados y de esta manera Granja El Progreso irá transfiriendo paulatinamente estos bienes a la sociedad, mediante una especie de financiamiento.

### **Financiamiento**

Los financiamientos adquiridos por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., son a través de la banca nacional, habiendo contratado con los bancos; Davivienda, Banco de América Central y Banco Atlántida, y con sujetos vinculados pertenecientes al grupo El Progreso, generalmente con Granja El Progreso. Del mismo modo, entre las compañías miembros del grupo ocurre una especie de financiamiento en la adquisición o venta de mercadería al crédito, al no establecerse cargos por intereses durante el plazo del crédito.

### **Recurso Humano**

La contratación de recurso humano dentro de la sociedad ocurre generalmente de dos formas, contratación permanente, es decir, bajo dependencia laboral y contratación eventual, entendiéndose por esta la contratación sin dependencia laboral. Por políticas internas de la entidad, para que un empleado pase a formar parte del personal permanente debe cumplir entre otros requisitos, el haber estado durante al menos tres meses como personal eventual.

En períodos anteriores entre las compañías miembros del grupo existía una especie de intercambio de personal, sin embargo, a partir del año 2019 han tratado que cada empresa ubique dentro de sus planillas al personal que realiza sus operaciones, con el objetivo de evitar el uso de personal miembro de otra sociedad.

Únicamente el fundador es considerado dentro del personal que ejerce funciones en más de una de las empresas miembros del grupo empresarial, al ejercer funciones como comerciante individual y a la vez ser representante legal de la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., por lo que percibe honorarios en concepto de representación.

## **Tratamiento de aguas residuales**

Como producto del desarrollo de sus actividades, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., está obligada a mantener un cuidado especial con el tratamiento de los desechos generados por los cerdos y gallinas de la granja, por consiguiente, contrata los servicios de Granja El Progreso, para que le brinde el servicio de tratamiento de aguas residuales mediante el traslado de estos desechos a un biodigestor.

### **3.10.4. Riesgos asociados a las operaciones entre partes relacionadas**

#### **Riesgos de mercado**

Los precios de los productos comercializados por la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., se ven altamente influenciados, por factores como la oferta y la demanda, la saturación de mercado, las relaciones bilaterales entre países, epidemias, etc. La saturación de productos en el mercado afecta principalmente los precios del huevo, debido a que cuando los precios se encuentran elevados, muchas personas deciden dedicarse a la cría de aves para su posterior explotación y postura, logrando que los habitantes de su entorno sean abastecidos por estos productores.

Los precios de la carne de cerdo se han visto altamente influenciados por el brote de una epidemia global que afecta desde hace unos meses a los productores en varios continentes, especialmente al principal productor de cerdo del planeta (China). “Pese a los enormes esfuerzos del gigante asiático por contrarrestar esta epidemia, el brote de la misma, ya ha afectado a todas las provincias del país, excepto Hong Kong, Macao y la isla de Hainan” (El País, 2019, pág. 2).

De acuerdo a datos oficiales del banco neerlandés Rabobank se estima que sólo en el país asiático se tendrá que sacrificar entre 150 y 200 millones de cerdos, provocando una caída en la producción de hasta un 30%. “Al igual que China otros países del oriente del continente asiático se están viendo afectados por esta epidemia, generándose temor en la

FAO (Food and Agriculture Organization), de que el brote pueda expandirse hacia el continente europeo” (Agropecuario, 2019).

China es considerado el mayor productor de cerdo en el mundo, alcanzando una producción de hasta 54 millones de toneladas de carnes, representando un 47% de la producción mundial, sin embargo, también su población es considerada la mayor consumidora de productos porcinos a nivel mundial, siendo su producción insuficiente para cubrir la demanda de su población, pues solo alcanza a cubrir un 97% de la demanda de consumo de su población. Quedando un 3% que debe ser cubierto por producto importado, tras lo ocurrido por las afectaciones de la epidemia se mantiene con una tendencia al alza.

Todo esto ha provocado que las cotizaciones de los precios en la Bolsa de Materias Primas de Chicago CME (por sus siglas en inglés), hayan pasado de \$1.30 el kilo en principios de 2019 hasta casi alcanzar \$2.10 en el mes de abril del presente año (País, 2019, pág. 3).

La demanda de carne porcina por parte de la población china, ha generado una considerable alza en los precios, beneficiando las exportaciones de países de América Latina, Estados Unidos y Europa, lo que a su vez eleva los precios en el mercado nacional beneficiando a productores nacionales como es el caso de la sociedad Granjita El Progreso, S. A. de C. V.

Actualmente las negociaciones comerciales entre Estados Unidos y Canadá se encuentran bajo mínimos en represalia por la detención de la directora financiera del gigante tecnológico Huawei por las autoridades de Ottawa, lo que ha provocado que estos grandes productores de cerdo en América, hayan generado una saturación de carnes porcinas en el mercado Centroamericano y del Caribe, afectando esto directamente a Granjita El Progreso, S.A., de C.V., pues debido a la alta tecnología que en estos países emplean en la producción porcina pueden darse el lujo de exportar a muy bajos precios, obligando con ello a los productores nacionales a bajar sus precios para poder competir en el mercado, teniendo esto un impacto en los resultados económicos de dichos productores nacionales.

Los precios de los principales productos comercializados por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., también se ven afectados, por los precios de las materias primas que son utilizadas para la fabricación del concentrado, es por eso que cuando ocurre desabastecimiento de maíz, soya y sorgo en el mercado, esto también tiene efecto en los precios de los cerdos y las gallinas ponedoras, el producto que principalmente puede ser considerado más volátil es el huevo, ya que su precio soporta cambios con frecuencia.

En el caso del cerdo y el precio de sus derivados a pesar de que también se ve afectado por diversos factores, puede ser considerado más estable con respecto al precio del huevo, al no enfrentar frecuentes caídas substanciales de precios en el mercado.

### **Riesgos de inventario**

La sociedad debe considerar dentro de sus riesgos, el riesgo climático, pues en el caso del huevo este puede verse afectado por condiciones climatológicas tanto de humedad como de calor, razón por la cual la rotación de los inventarios de la sociedad es bastante frecuente, no permitiendo que en el caso del huevo se mantenga producto con más de ocho días de producción. Además, en condiciones de alta demanda del producto, es necesario surtir en muy pocos días las salas de ventas.

Por su parte los embutidos y carnes comercializadas en las salas de venta de las canastitas de María, son sometidos a un control de revisión de caducidad o vencimiento periódicamente, a fin de evitar que exista producto próximo a vencer dentro de las salas de venta manteniendo abastecidos los inventarios con cantidades que vayan acorde a la demanda, o en su caso surtir con mayores cantidades cuando se reciben órdenes de pedidos especiales, de lo contrario se mantienen márgenes estándar.

Cuando a través del control de revisión de caducidad se determina que existe producto (embutidos), próximo a vencer, la sociedad da un tratamiento a estos productos llevándolos nuevamente a la planta de producción, en la cual son agregados ingredientes preservantes que prolongarán un poco más la vida del producto. En relación a las carnes

comercializadas libres de cualquier proceso de cocción, estas son mantenidas en cámaras de refrigeración a temperaturas que protejan el producto de la propagación de bacterias.

Desde el momento que Granjita El Progreso, S.A. de C.V., manda los cerdos al rastro, Porcicultores Unidos, S.A. de C.V., se encarga del servicio de matanza y entregarlos a Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., para que este se encargue de despostar y realizar los distintos cortes y de la refrigeración de producto.

### **3.11. ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Los controles internos fomentan la eficiencia, reducen el riesgo de pérdida de valor de los activos y ayudan a garantizar la confiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y normas vigentes. El control interno está integrado por cinco componentes detallados a continuación:

#### **3.11.1. Ambiente de control**

En relación a los Precios de Transferencia, dentro de las empresas pertenecientes al grupo empresarial El Progreso y sus partes relacionadas, los organismos de dirección y gerencia, tienen definida una segregación de funciones a fin de establecer y distribuir funciones de acuerdo al nivel de competencia, debiendo el personal reunir las habilidades necesarias para desempeñar cada cargo. Sin embargo, la función de preparar y reunir la información requerida por la firma de auditoría para la realización del estudio de Precios de Transferencia para todas las empresas del grupo, se encuentra centralizada en una única persona.

Debido a lo anterior se vuelve sumamente importante la capacitación del personal en el área de Precios de Transferencia, permitiendo al personal involucrado, comprender la importancia de un adecuado tratamiento de la información sobre operaciones entre

empresas relacionadas, reduciendo los riesgos o sanciones fiscales y al mismo tiempo contribuyendo al logro de los objetivos de la organización.

### **3.11.2. Valoración de riesgos**

Como toda empresa, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., trabaja constantemente en la minimización de los riesgos que asechan sus operaciones entre partes relacionadas, principalmente el riesgo tributario que conlleva la determinación de Precios de Transferencia. Para el logro de tal objetivo, continuamente evalúa la necesidad de contratar operaciones de compra o venta con empresas relacionadas, a fin de evitar operaciones que pueden ser fácilmente sustituibles por operaciones con sujetos independientes a la sociedad y que a su vez representarían un nivel de riesgo tributario inferior.

### **3.11.3. Actividades de control**

Tanto Granjita El Progreso, S.A. de C.V., como las empresas relacionadas a la misma, recurren a la contratación de servicios profesionales de una firma de auditoría para la realización de sus estudios de Precios de Transferencia, que permita garantizar a la administración tributaria, que la asignación de Precios de Transferencia entre sujetos relacionados, ha sido determinada en consideración con los factores y precios de mercado, sin ningún ánimo de favorecer a alguna de las empresas miembros del grupo.

La alta dirección del grupo empresarial tiene definidos los procedimientos a seguir para la recolección, entrega y documentación de la información que la firma requerirá y estos consisten en que cada equipo de contabilidad de las empresas relacionadas, prepare un resumen de las operaciones realizadas con partes relacionadas, mismo que deberá conciliar con los registros de ambas partes contratantes.

Una vez preparado, deberá ser trasladado al personal encargado de Precios de Transferencia de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., es decir, toda la documentación de las operaciones realizadas entre miembros del grupo empresarial será reunida en ésta sociedad,

siendo la encargada de enviar o trasladar a la firma la requisición completa de la información de las operaciones llevadas a cabo durante el ejercicio o periodo de imposición entre las empresas relacionadas.

#### **3.11.4. Información y comunicación**

Entre Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y cada una de las empresas relacionadas, mantienen adecuadas líneas de comunicación, mediante la implementación de procesos plenamente definidos para la identificación, resguardo y recuperación de información. Para tal efecto, desde la conformación del grupo empresarial se utilizan los mismos sistemas de información y contabilidad, con el propósito de alcanzar una homogenización de información que facilite la interpretación y refleje concordancia de registros entre sociedades.

#### **3.11.5. Monitoreo**

A través de la experiencia adquirida por Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus partes relacionadas, desde que surgió la obligación de adoptar regulaciones en materia de Precios de Transferencia, ha sido posible reducir continuamente errores cometidos en el pasado, a través de la atención a recomendaciones surgidas de evaluaciones anteriores. Conjuntamente con la experiencia adquirida por la sociedad, también se cuenta con asesoría legal que viene a fortalecer la efectividad del sistema de control interno para la ejecución de las operaciones.

### **3.12. EXPECTATIVAS DE LA SOCIEDAD**

La sociedad considera tres expectativas económicas para llevar a cabo en el corto plazo, estas son:

En cuanto a la multiplicación de cerdos: una granja dedicada a la explotación porcina se mide con base al número de vientres que posee, por ello la sociedad tiene la expectativa de llegar a tener 2,500 vientres para colocar un promedio de 1,200 cerdos semanales en el mercado. Hasta a finales de 2018 se alcanzaron un total de 1,800 cerdas reproductoras alcanzando un promedio de colocación en el mercado de aproximadamente 800 cerdos por semana.

De la misma manera en la producción de huevos, debido al crecimiento de 10,000 aves en los últimos dos años, generando un promedio de 220 cajas de huevos diarias, pero que, según estudios otras granjas de igual rubro están produciendo 650 cajas de huevos diarias, por tanto, la expectativa es obtener 1,000 cajas de huevos diarias dentro de los próximos 2 años, sin embargo, esto requerirá de una inversión en el área de desarrollo y producción de aves.

Finalmente, en cuanto al posicionamiento y preferencia en el mercado por medio de las sucursales, existe una proyección para expandirse a nivel nacional, esto se logrará mediante la creación de más sucursales, indica que debe pasar de 12 sucursales existentes hasta llegar a las 25, a fin de cubrir la mayor parte del territorio nacional con el abastecimiento de los productos que ofrece.

### **3.13. CONCLUSIONES**

De acuerdo al análisis de los resultados obtenidos en la investigación realizada en Granjita El Progreso, S.A. de C.V., haciendo uso de instrumentos como entrevistas, cuestionario, y observación directa, se establecen las conclusiones siguientes:

1. Grupo El Progreso no cuenta con un registro legal que lo acredite jurídicamente como grupo de derecho, solo es a nivel de nombre comercial.
2. Dentro de las instalaciones de la sociedad en estudio no cuentan con un departamento o unidad específica, que efectúe el análisis y determinación de los Precios de Transferencia.
3. Se determinó la necesidad de potenciar el conocimiento en materia de Precios de Transferencia, debido a que según lo manifestaron en las entrevistas, el personal del área financiera no cuenta con la experiencia en la elaboración del estudio de Precios de Transferencia.
4. No existe segregación de funciones en cuanto al manejo de la información en términos de Precios de Transferencia, puesto que solamente el contador se encarga de consolidar la información de las empresas pertenecientes al grupo El Progreso, que servirá para la elaboración del estudio de Precios de Transferencia.
5. Debido a la complejidad de la aplicación de Precios de Transferencia, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., no define por sí misma el método a aplicar en la determinación del precio de las operaciones entre sujetos relacionados, lo que permite que la entidad en estudio contrate servicios externos.
6. No efectúan consolidación de Estados Financieros, limitando el conocimiento global de los resultados obtenidos por las sociedades que forman parte del grupo empresarial.

7. En Estudios de Precios de Transferencia realizados anteriormente para la determinación de los Precios de Transferencia de las operaciones entre partes relacionadas, no se consideran las operaciones de manera individual para la asignación del método, de conformidad a lo establecido en las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).
  
8. Se comprobó la inexistencia de una herramienta que facilite el análisis y determinación de los precios en las operaciones entre partes relacionadas, en empresas cuyo giro involucre la explotación porcina.

### **3.14. RECOMENDACIONES**

1. Para la conclusión 3 y 5: Involucrar al personal que labora en la sociedad en capacitaciones, seminarios, conferencias, diplomados u otros, con la finalidad de evaluar por sí mismos la aplicación de Precios de Transferencia, obteniendo al mismo tiempo un ahorro en gastos por consultoría.

2. Para la conclusión 2 y 4: Aumentar la participación de personal, en cada una de las empresas relacionadas con Granjita El Progreso, S. A. de C.V., con la finalidad de diversificar criterios profesionales.
3. Para la conclusión 1 y 6: Efectuar la consolidación de Estados Financieros para un mejor análisis de la información vinculante entre las sociedades relacionadas.
4. Para la conclusión 8: Implementar procedimientos basados en los métodos autorizados por la administración tributaria, que les permitan determinar los Precios de Transferencia de forma confiable; para la aplicación, análisis y disminución de riesgos fiscales.
5. Para la conclusión 7: Aplicar los procedimientos para evaluar las operaciones de manera individual y así determinar el método a aplicar, que permitirá reducir riesgos fiscales, y todo tipo de incertidumbre acerca de la fiabilidad de los precios establecidos.

## **CAPITULO IV PLAN DE INTERVENCIÓN Y PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019.**

### **4.1.PLAN DE INTERVENCIÓN**

Para la elaboración del plan de intervención se han retomado las recomendaciones cuatro y cinco planteadas en el capítulo tres, sobre la situación actual de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., obtenidas en el desarrollo de la investigación “PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019”

En el plan de intervención presentado se detalla la planificación de todas las actividades que se desarrollaron a fin de establecer de forma ordenada y sistemática los procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia entre sujetos relacionados.

Del análisis de la situación actual se obtuvieron las recomendaciones citadas en el capítulo tres, consideradas para darle solución por parte del equipo investigador las siguientes:

- Implementar procedimientos basados en los métodos autorizados por la administración tributaria, que les permitan determinar los Precios de Transferencia de forma confiable; para la aplicación, análisis y disminución de riesgos fiscales.
  
- Aplicar los procedimientos para evaluar las operaciones de manera individual y así determinar el método a aplicar, que permitirá reducir riesgos fiscales, y todo tipo de incertidumbre acerca de la fiabilidad de los precios establecidos.

## **PLAN DE INTERVENCIÓN**

PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019.

**Recomendación uno:** Implementar procedimientos basados en los métodos autorizados por la administración tributaria, que permita determinar los Precios de Transferencia de forma confiable; para la aplicación, análisis y disminución de riesgos fiscales.

**Estrategia:** Desarrollar un caso práctico, para identificar la aplicación de los métodos autorizados por la administración tributaria para la determinación de los Precios de Transferencia entre partes relacionadas.

**Objetivo de la estrategia:** Identificar con facilidad el método idóneo aplicable a las operaciones: venta de cerdos y sus derivados, venta de huevos, compra de núcleos y medicamentos, arrendamiento de instalaciones, financiamiento y la prestación del servicio de aguas residuales.

**Indicador de la estrategia:** Que la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., seleccione de forma adecuada el método a aplicar, con la finalidad de reducir ajustes significativos que afecten la fiabilidad de los precios establecidos.

Tabla 7 Plan de intervención

FECHA	LUGAR	ACTIVIDAD	OBJETIVO DE LA ACTIVIDAD	METODOLOGÍA A DESARROLLAR	MATERIALES Y EQUIPO	RESPONSABLES	INDICADORES VERIFICABLES	FUENTES DE VERIFICACIÓN
10/08/19	Oficinas administra tivas de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., Ilobasco Cabañas.	Coordinar reuniones con el contador general de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., para obtener la información necesaria de las operaciones entre partes relacionadas.	Identificar las operaciones de Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus partes relacionadas que dan origen a la aplicación de Precios de Transferencia.	Administrar entrevistas que permitan recopilar información de los procedimientos realizados en materia de Precios de Transferencia.	Laptop Memorias USB Grabadora de voz Instrumentos de entrevistas Papel bond Lapiceros Lápices	Ayala Guillen, Jorge Abimael. Díaz Nolasco, Lorenza del Carmen. García Hernández, Jennifer Odalis. Montano Montano, Fátima de los Angeles.	Haber obtenido la información requerida para el desarrollo de la investigación.	Control de reuniones con el contador.       Matriz de vaciado
17/08/19	Universidad de El Salvador Facultad Multidisciplinaria	Reunión con el especialista, para el diseño del caso practico	Analizar la información obtenida de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.	Desarrollar reuniones con el especialista para plantear el caso práctico.	Laptop Memorias USB Grabadora de voz	Ayala Guillen, Jorge Abimael. Díaz Nolasco, Lorenza del Carmen.	Documento físico del caso práctico con las observaciones subsanadas.	Control de reuniones con el especialista.

	Paracentral, San Vicente.		Definir los elementos a desarrollar en el caso práctico.	Obtener a observaciones de los avances del caso práctico.	Papel bond Lapiceros Lápices	García Hernández, Jennifer Odalis.  Montano Montano, Fátima de los Angeles.		Lista de asistencia de los miembros del equipo investigador.
				Elaborar el caso práctico definitivo.				
15/10/19	Oficinas administrativas de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., Ilobasco Cabañas.	Reunión con el contador general y el administrador general de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.	Presentar el documento físico con el contenido del caso práctico desarrollado.	Presentar el caso práctico al contador general y al administrador.  Entregar el archivo de forma física y digital a la administración de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.	Laptop Proyector Papel bond Pilot	Ayala Guillen, Jorge Abimael.  Díaz Nolasco, Lorenza del Carmen.  García Hernández, Jennifer Odalis.  Montano Montano, Fátima de los Angeles.	Documento físico del caso práctico definitivo.	Documento que contenga el caso práctico.

**Recomendación dos:** Aplicar los procedimientos para evaluar las operaciones de manera individual y así determinar el método a aplicar, que permitirá reducir riesgos fiscales, y todo tipo de incertidumbre acerca de la fiabilidad de los precios establecidos.

**Estrategia:** Desarrollar lineamientos para la evaluación individual de las operaciones realizadas entre Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus relacionadas, que permitan determinar la aplicación del principio de plena competencia y la reducción de riesgos fiscales.

**Objetivo de la estrategia:** Determinar la fiabilidad de los precios establecidos en cada operación realizada por Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus empresas relacionadas.

**Indicador de la estrategia:** Que la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., aplique correctamente los procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia en las operaciones con partes relacionadas, con base a la normativa tributaria vigente, al año 2019.

Tabla 8 Plan de intervención

FECHA	LUGAR	ACTIVIDAD	OBJETIVO DE LA ACTIVIDAD	METODOLOGÍA A DESARROLLAR	MATERIALES Y EQUIPO	RESPONSABLES	INDICADORES VERIFICABLES	FUENTES DE VERIFICACIÓN
15/10/19	Universidad de El Salvador Facultad Multidisciplinaria Paracentral, San Vicente.	Obtener los elementos necesarios para la elaboración de lineamientos de evaluación las operaciones entre Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus partes relacionadas.	Establecer procedimientos para la evaluación de los Precios de Transferencia, considerando la aplicabilidad del principio de plena competencia.	Solicitar información relacionada con la entidad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.  Consultar legislación nacional e internacional en materia de Precios de Transferencia.  Asesorías con el especialista para la elaboración de los procedimientos.	Laptop Memorias USB Grabadora de voz  Papel bond Lapiceros Lápices	Ayala Guillen, Jorge Abimael.  Díaz Nolasco, Lorenza del Carmen.  García Hernández, Jennifer Odalis.  Montano Montano, Fátima de los Angeles.	Código Tributario, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.	Lista de asistencia a reuniones con el especialista.  Documento que contenga la propuesta sobre los procedimientos para la evaluación de las operaciones realizadas entre Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus relacionadas.

#### **4.2. PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019.**

El análisis de la situación actual reveló áreas que requieren intervención específica de aplicación normativa, por esta razón, la siguiente propuesta incluye una evaluación de los precios establecidos en cada una de las operaciones desarrolladas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., con partes relacionadas; todo esto permitirá a los miembros de la sociedad en estudio, mayor factibilidad de aplicación de la normativa en materia de Precios de Transferencia, a través de las etapas siguientes:

- ❖ Conocer de las generalidades de la sociedad en estudio
- ❖ Análisis funcional de las operaciones desarrolladas por la sociedad en estudio y las sociedades relacionadas
- ❖ Análisis económico del entorno en que operan las sociedades o empresas relacionadas
- ❖ Evaluación de riesgos asumidos por la sociedad en estudio y las sociedades relacionadas
- ❖ Selección de comparables
- ❖ Ajustes y eliminación de diferencias
- ❖ Determinación de rango de plena competencia

Posteriormente son ejemplificados a detalle todos los procedimientos a desarrollar para la determinación de los Precios de Transferencia entre partes relacionadas, a través de la información financiera de las compañías involucradas.



GRANJITA  
**EL PROGRESO**  
S.A. DE C.V.

GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V.



AVICULTURA

SALAS DE VENTA



PORCICULTURA

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	cxxx
OBJETIVOS.....	cxxxii
JUSTIFICACIÓN.....	cxxxiii
IMPORTANCIA DE LA PROPUESTA.....	cxxxiv
ALCANCE.....	cxxxv
BASES LEGALES APLICABLES.....	cxxxvi
PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS..	139
A. DESCRIPCIÓN DE NEGOCIO DEL GRUPO EMPRESARIAL.....	139
B. DESCRIPCIÓN DEL NEGOCIO DEL CONTRIBUYENTE.....	141
C. IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES.....	143
D. ANÁLISIS ECONÓMICO.....	146
DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO.....	158
A. COMPORTAMIENTO DE LA ECONOMÍA.....	159
B. DESCRIPCIÓN DE NEGOCIO DEL GRUPO EMPRESARIAL.....	166
C. DESCRIPCIÓN DEL NEGOCIO DEL CONTRIBUYENTE.....	168
D. ANALISIS ECONOMICO.....	170

## **INDICE DE ILUSTRACIONES**

Ilustración 13 Logo Grupo El Progreso.....	166
Ilustración 14 Logo de Granjita El Progreso, S. A. de C.V.....	168
Ilustración 15 Estructura del Organigrama de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.....	169
Ilustración 16 Rango de plena competencia. Segmento cerdos.....	193
Ilustración 17 Rango de plena competencia. Segmento Huevos.....	199
Ilustración 18 Rango de plena competencia. Arrendamiento.....	204
Ilustración 19 Rango de plena competencia. Medicamentos .....	209
Ilustración 20 Rango de plena competencia. Aguas Residuales .....	214
Ilustración 21 Rango de plena competencia. Financiamiento .....	218

## **ÍNDICE DE TABLAS**

Tabla 9 Análisis general sobre los métodos para determinar los Precios de Transferencia	152
Tabla 10 Operaciones de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., con sujetos relacionados...	158
Tabla 11 Últimas proyecciones de crecimiento de Perspectivas de la economía mundial. (Valoración porcentual).....	161
Tabla 12 Indicadores económicos. ....	163
Tabla 13 Grupo Empresarial El Progreso.....	167
Tabla 14 Actividades realizadas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V. ....	170
Tabla 15 Activos Utilizados año 2018 .....	175

## INTRODUCCIÓN

A partir de las conclusiones y recomendaciones sobre: “PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS CON LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., CON BASE A LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2019”, y trabajando en las recomendaciones, resulta la propuesta; cuyo contenido establece procedimientos para determinar los Precios de Transferencia de las operaciones de la entidad en estudio y sus partes relacionadas, para cumplir con la obligación señalada en el artículo 62-A del Código Tributario.

La anterior obligación hace alusión al hecho que el contribuyente debe cumplir con el principio de plena competencia (*arm's length principle*) en las operaciones realizadas con sujetos relacionados, utilizando alguna metodología de Precios de Transferencia para compararlas con operaciones similares realizadas entre sujetos independientes.

Los métodos y técnicas en referencia corresponden a aquellos señalados en el Código Tributario, la Guía de Orientación de Precios de Transferencia (emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, en marzo 2018) y las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante Directrices OCDE).

Los principales elementos en el análisis de comparabilidad y determinación de precios se basan en: las características de las operaciones, el análisis funcional, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocios para seleccionar el método más adecuado y comprobar si el precio o margen de rentabilidad de sus operaciones, cumple con el principio de plena competencia.

El desarrollo de un caso práctico, ejemplifica la aplicación de la normativa tributaria nacional y la normativa técnica internacional, en consideración de las más recientes reformas en relación a la materia, con el objeto de facilitar la aplicación a los contribuyentes que asumen esta obligación.

## **OBJETIVOS**

- Elaborar procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia en operaciones realizadas entre sujetos relacionados de acuerdo a la normativa tributaria vigente, justificando que los precios establecidos cumplen con el principio de plena competencia.
- Contribuir en la reducción de riesgos tributarios por parte de los contribuyentes, a través del desarrollo de una herramienta didáctica basada en la aplicación de la normativa vigente.
- Aplicar el método adecuado considerando las características de las transacciones realizadas por la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus partes relacionadas, de conformidad a la información disponible.

## **JUSTIFICACIÓN**

Con la finalidad de dar cumplimiento a lo establecido en la normativa tributaria vigente autorizada por la administración tributaria y las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Directrices OCDE) en materia de Precios de Transferencia, es desarrollada la presente propuesta de procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia en las operaciones entre sujetos relacionados con la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., que surge como respuesta a las necesidades detectadas en el proceso de identificación, selección, análisis y comparación de las transacciones realizadas entre compañías relacionadas.

Para tal efecto el contenido servirá de base e indicará detalladamente los lineamientos a seguir al momento de establecer los Precios de Transferencia, comparando el precio pactado en una operación relacionada con el precio de mercado de bienes o servicios de similar naturaleza convenido entre sujetos independientes, permitiendo que el contribuyente local cumpla con el principio de plena competencia y disminuya los riesgos fiscales a los que se expone en caso de no justificar debidamente y con la documentación respectiva cada transacción o precio determinado.

Mediante la aplicación y desarrollo de los procedimientos propuestos, se está presentando una herramienta de apoyo a entidades dedicadas a la explotación avícola y porcina, obligadas a la determinación de Precios de Transferencia entre partes relacionadas, reduciendo incertidumbres en relación al contenido y aplicación normativa.

## **IMPORTANCIA DE LA PROPUESTA**

La importancia de la existencia de procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia en la presente propuesta radica en proporcionar a la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., una herramienta útil que facilite el análisis y determinación de los Precios de Transferencia en operaciones entre partes relacionadas, debido a que la sociedad no cuenta con ningún documento o herramienta que apoye la comprensión y conocimiento de Precios de Transferencia, que garantice la implementación de procedimientos basados en los métodos autorizados por la administración tributaria y determine los Precios de Transferencia de forma fiable disminuyendo posibles riesgos fiscales.

De igual manera, permitirá que las operaciones entre sujetos relacionados estén debidamente documentadas con la información requerida, a fin de demostrar que han sido realizadas bajo un tratamiento enmarcado dentro de los márgenes aceptables por la legislación tributaria vigente, en relación al precio al que los bienes o servicios sujetos de negociación hubiesen sido transferidos a entidades independientes.

## **ALCANCE**

El alcance de esta propuesta está orientado a aportar a la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., un modelo de procedimientos para la determinación de los Precios de Transferencia en las operaciones entre partes relacionadas que detalle los pasos a seguir para una adecuada aplicación de la normativa en materia de Precios de Transferencia, dirigida al debido cumplimiento de las leyes tributarias vigentes en El Salvador, comprendiendo tanto obligaciones formales como obligaciones sustantivas, reduciendo simultáneamente los riesgos tributarios ante la Hacienda Pública.

## **BASES LEGALES APLICABLES**

- La obligación tributaria para la determinación de Precios de Transferencia, está contenida en el artículo 62-A del Código Tributario estableciendo:

(...) los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados, estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o servicios de la misma especie, entre sujetos independientes. (Mendoza Orantes, 2018, pág. 30)

La más reciente reforma al Código Tributario expuesta con base a la sentencia N° 96-2014, emitida el 28 de mayo de 2018, por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, declarando inconstitucional el Decreto Legislativo No 763 Reformas al Código Tributario, 2014, referente a la aplicación del artículo 62-A, generó incertidumbre en relación a la legalidad de la aplicación de los métodos para la determinación de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE, habiendo quedado fuera del marco tributario nacional la referenciación a utilizar éste marco normativo internacional.

Sin embargo, la inconstitucionalidad obedece a un vicio de forma en el proceso de formación legislativa, al no haber existido la posibilidad real de deliberación y discusión parlamentaria del citado decreto, contraviniendo el contenido del artículo 135 inciso 1 de la Constitución de la República. (Deloitte, Declaratoria de Inconstitucionalidad de Decretos Legislativos N°762, 763, 764, 2018)

A pesar de las anteriores reformas al artículo en mención, en entrevista dirigida al jefe de la Unidad de Precios de Transferencia, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Impuestos Internos., expresó que de acuerdo a su criterio personal estima conveniente la continuidad del uso y aplicación de la normativa internacional de

acuerdo a las directrices emitidas por la OCDE en materia de Precios de Transferencia, considerando que, si bien es cierto, no existe en el marco tributario nacional normativa alguna que precise la aplicación, tampoco existe base legal que la prohíba.

➤ El artículo 124-A del Código Tributario, establece la obligatoriedad de presentar el informe de operaciones con sujetos relacionados, a través del formulario (F-982), para los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, cuando los montos de las operaciones del ejercicio, ya sea de forma individual o conjunta, son iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00). Este informe se debe presentar en línea a más tardar el 31 de marzo de cada año.

➤ El artículo 199-C del Código Tributario establece los criterios a cumplir por los contribuyentes para ser considerados sujetos relacionados, en relación al nivel de participación patrimonial, administrativa o comercial existente entre los sujetos involucrados.

#### **PARTICIPACIÓN EN CAPITAL O DERECHO A VOTO**

- Posesión directa o indirecta al menos del veinticinco por ciento de su capital social o de sus derechos de voto.
- Unidad de decisión o grupo empresarial.
- Persona natural con grado de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

## ESPECÍFICOS O COMERCIALES

- Uniones de personas, sociedades de hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación de participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe en más del veinticinco por ciento del resultado o utilidad.
  - Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residencia en el extranjero.
  - Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última.
  - Una persona domiciliada en el país y su proveedor del extranjero cuando este le efectúe compras, y estas representen más del cincuenta por ciento.
  - Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
  - Un establecimiento permanente situado en el país y su casa central o matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.
- Las guías de orientación general emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos para facilitar el tratamiento tributario de las operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, relacionados con los Precios de Transferencia.

## **PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS**

La obligación de determinar los precios y montos de las contraprestaciones de las operaciones con sujetos relacionados a precio de mercado nace en el art. 62-A del Código Tributario, razón suficiente para que los contribuyentes requieran herramientas que proporcionen la base para determinar de forma correcta los precios de esas transacciones, siguiendo las líneas establecidas por la administración tributaria en relación a la normativa tributaria vigente.

A continuación, se desarrollan los procedimientos necesarios para el cumplimiento de esta obligación en función de la estructura de la documentación sugerida por la Guía de Orientación DG-001/2018.

### **A. DESCRIPCIÓN DE NEGOCIO DEL GRUPO EMPRESARIAL**

Incorpora información general sobre las empresas y sociedades que integran el grupo empresarial.

- **Información general**

Comprende los aspectos generales del grupo empresarial al que pertenece como lo es antecedentes de formación del grupo, nombre de las empresas que lo conforman, Numero de Identificación Tributaria, dirección y representante legal.

- **Estructura organizativa del grupo**

Representa las líneas de dirección del grupo empresarial e indica quienes son los encargados de la toma de decisiones a nivel general.

- **Principales líneas de negocio**

Hace referencia al sector o sectores económicos incursionados por las empresas que integran una unidad de negocios.

- **Funciones del grupo / Riesgos / Activos**

Las funciones de un grupo empresarial están determinadas por una serie de actividades que llevan a cabo para el logro de sus objetivos de negocios. Esta parte consiste en analizar las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el contribuyente y por su entidad relacionada (parte analizada), con el objetivo de verificar si las operaciones entre compañías relacionadas son comparables a operaciones realizadas entre sujetos independientes, resulta indispensable comprobar la similitud de funciones que realizan y si los activos que utilizan y los riesgos que asumen en su actividad, pueden ser semejantes o iguales, siendo necesaria la comprensión de la estructura y organización del grupo, así como también definir los derechos y obligaciones del contribuyente en el ejercicio de sus funciones.

Deben identificarse las principales funciones desarrolladas por la parte analizada. Algunas funciones generales pueden estar referidas al diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, publicidad, el transporte, la financiación y la gestión.

- **Análisis industrial (global y local)**

Las variaciones económicas son un factor esencialmente influyente en la toma de decisiones de una empresa, siendo capaces de alterar los precios y riesgos relacionados a los productos comercializados por una empresa, como consecuencias de cambios políticos, especulaciones, oferta demanda, etc.

“La economía del comportamiento forma parte del análisis económico y financiero que se aplica de manera científica sobre factores humanos y sociales, cognitivos y emocionales para poder comprender y anticipar mejor las decisiones económicas de los consumidores e inversionistas y entender cómo el comportamiento afecta a los precios en el mercado y la manera en la que se asignan recursos”. (Psyma Group, 2019).

El comportamiento de la economía incluye indicadores económicos que miden el rendimiento y los problemas de la economía como, por ejemplo:

- El Producto Interior Bruto (PIB)
- Inflación
- Tipo de cambio
- Índice de Precios al consumidor (IPC)

La determinación de los precios de transferencia debe considerar y evaluar todos los factores anteriores que afectan el mercado donde se desarrollan las operaciones desempeñadas por sujetos relacionados, basándose en datos e información proveniente de fuentes confiables como, por ejemplo, El Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Central de Reserva (BCR), entre otros.

## **B. DESCRIPCIÓN DEL NEGOCIO DEL CONTRIBUYENTE**

Incorpora información específica sobre la empresa en estudio, dentro de la que se incluye la siguiente:

- **Antecedentes e información general**

El objetivo principal de este procedimiento es conocer la sociedad o empresa en estudio, tomando en cuenta la siguiente información:

- Antecedentes de la entidad
- Nombre de la entidad, de acuerdo con el registro de la administración tributaria
- Número de Identificación Tributaria, asignado por la administración tributaria
- Número del registro del contribuyente, asignado por la administración tributaria
- Dirección de entidad
- Nombre del Representante legal
- Nombre del auditor externo

- **Actividad desarrollada**

Identificar el giro o actividad desarrollada por la entidad, de acuerdo con la escritura constitutiva o modificada.

- **Estructura organizativa local / Estructura funcional / Accionaria**

La función principal de tener conocimiento de la estructura organizativa de la entidad es conocer por quienes es ejercida la dirección de la entidad y como se conforma, quiénes son las personas que toman las decisiones estratégicas a nivel general.

A nivel del organigrama conoceremos los departamentos por los que está conformada la entidad y sus funciones; o si la entidad requiere en algunas ocasiones de servicios de consultoría externa.

- **Productos del contribuyente**

Comprende las diversas líneas de productos que ofrece la entidad en el mercado, que son obtenidos del desarrollo de la actividad principal. Pueden ser bienes tangibles e intangibles o prestaciones de servicios. En el caso particular de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., son los productos derivados del cerdo y la producción de huevos.

- **Proveedores**

En esta categoría entran aquellas entidades o personas que abastecen a otros con existencias de productos o servicios utilizados directamente en la actividad que desarrolla. Pueden ser proveedores de materias primas, de productos terminados o proveedores de servicios (el bien es intangible).

- **Clientes**

Son aquellas personas o empresas, que a cambio de una retribución económica o en especie reciben productos o servicios de alguien que los comercializa o los produce. Pueden ser clientes potenciales o segmentos de mercado a los que están dirigidas las ventas de una empresa, como son clientes al detalle, clientes institucionales y clientes informales, entre los que destacan comerciantes individuales mayoristas y minoristas.

## C. IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES

Deberán identificarse las principales operaciones con partes relacionadas llevadas a cabo por la sociedad en estudio, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las operaciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable. Las operaciones con partes relacionadas tienen lugar cuando se encuentran presentes vínculos, relaciones o condiciones que influyen de forma directa o indirecta de manera significativa en la toma de decisiones de una compañía hacia otra.

En toda operación realizada entre dos o más compañías vinculadas o independientes, cada parte involucrada realiza distintas funciones, de acuerdo a ellas es determinada la actividad principal de cada una, tomando en cuenta el tipo de funciones que realice cada una, deberá determinarse el precio o contraprestación de la transacción.

- **Ingreso**

Operaciones provenientes de la actividad económica principal de la entidad en estudio susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que la entidad puede llevar a cabo tanto entre sujetos relacionados como con sujetos independientes.

A continuación, se mencionan algunos ejemplos de operaciones de ingresos:

- ✓ Venta de bienes de propia producción: es la transferencia de bienes o productos, que una compañía produce y transfiere a compañías relacionadas o independientes. Un ejemplo de estas compañías, son compañías industriales cuya actividad primordial es la producción de bienes.
- ✓ Venta de bienes producidos por terceros: es la transferencia de bienes o productos, que una compañía adquiere de otra para su posterior transferencia a sujetos relacionados o independientes. Un ejemplo de estas compañías, son compañías

comerciales quienes son intermediarias entre productor y consumidor, su función principal es la compra-venta de productos terminados.

- ✓ Prestación de servicios: es la ejecución de labores basadas en la experiencia, capacitación y formación profesional que un sujeto natural o jurídico presta o realiza a cambio de un precio.
- ✓ Otros ingresos: Como su denominación lo indica, son ingresos fuera de las operaciones principales de una entidad, como pueden ser la ganancia en la venta de activos de planta.

- **Egreso**

Son todas aquellas operaciones producto de la actividad económica principal de la entidad en estudio susceptible de causar disminuciones en el patrimonio o afectando los resultados del periodo, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero.

A continuación, se mencionan algunos ejemplos de operaciones de egresos y adquisiciones de activos que generan desembolsos económicos:

- ✓ Compra de bienes para la producción: son todas aquellas compras de materiales tales como materia prima destinados al uso o transformación para la creación de otro bien o producto.
- ✓ Comisiones y honorarios: son todos aquellos egresos que se realicen en concepto de trabajos realizados. En el caso de los honorarios se refiere a pagos que se realicen en concepto de trabajos profesionales realizados sin dependencia laboral y en el caso de las comisiones se refiere a pagos que se realicen en concepto de trabajos profesionales realizados con dependencia laboral calculada con base a un salario base.
- ✓ Intereses: pagos realizados en concepto de costo por un financiamiento obtenido.

- ✓ Compra de activos fijos: son todos aquellos egresos realizados para la adquisición de bienes tangibles o intangibles, que normalmente son necesarios para el funcionamiento normal de una entidad y que no se destinan a la venta.
- ✓ Otros egresos: comprende cualquier otro egreso en que la entidad puede incurrir fuera del funcionamiento normal de sus operaciones principales.

- **Activo**

Son todas aquellas que afectan bienes y derechos tangibles e intangibles propiedad del ente económico, y que son fuente potencial de beneficios presentes o futuros.

A continuación, se mencionan algunos ejemplos de operaciones de activo:

- ✓ Cuentas por cobrar a relacionados locales y del exterior: comprende principalmente todas aquellas ventas o prestaciones de servicios realizados al crédito.
- ✓ Inventarios: comprende principalmente todos aquellos bienes o productos provenientes de la propia producción o adquiridos de otras entidades generalmente para su posterior venta.
- ✓ Activos fijos: comprende todos aquellos bienes que normalmente son necesarios para el funcionamiento normal de la entidad que generalmente son destinados para su uso y no para su venta, son activos fijos los bienes muebles o inmuebles, maquinaria, material de oficina, entre otros.

- **Pasivo**

Son todas aquellas que representan las obligaciones contraídas por el ente económico, pagaderas en dinero, bienes o en servicios.

A continuación, se mencionan algunos ejemplos de operaciones de pasivo:

- ✓ Cuentas por pagar a relacionados locales y del exterior: comprenden las deudas contraídas por la entidad en concepto de compra de bienes o prestación de servicios

en términos de crédito, relacionadas directamente con la actividad económica de la empresa.

- ✓ Ingresos recibidos por anticipado: comprende todos aquellos ingresos por la contra prestación de un servicio o la venta de un producto, pero que aún no se ha hecho efectiva la prestación del servicio o la entrega del producto, por lo tanto, se adeuda al cliente la contraprestación por el dinero recibido por anticipado. Por ejemplo, cuando se cobra por anticipado un arrendamiento por seis meses. En este caso se ha recibido el dinero, pero el servicio de arrendamiento no se ha prestado, por tanto, hasta que el servicio sea efectivamente prestado, esa obligación de prestar el servicio deberá ser reconocida como un pasivo porque debemos un servicio.
- ✓ Otros pasivos: comprende todas aquellas demás operaciones que representen obligaciones contraídas por la entidad.

#### **D. ANÁLISIS ECONÓMICO**

Los Precios de Transferencia requieren evaluar el sector económico en que los contribuyentes desarrollan sus operaciones, siendo este un factor fundamental para la selección de comparables.

- **Descripción de la operación**

Comprende las características de cada una de las actividades sujetas a análisis de Precios de Transferencia.

OPERACIÓN	CARACTERÍSTICAS
Bienes tangibles	Características físicas del bien, calidad, función, disponibilidad y volumen de suministro.
Bienes intangibles	Debemos tener en cuenta:

---

Tipo de activo, por ejemplo: patentes marcas, software

Clase de desecho de propiedad: industrial o intelectual

Forma de la operación: Licencias o ventas

Duración

Grado de protección

Beneficios derivados de la utilización de activos

---

Prestación de servicios      Naturaleza del servicio

Duración

Alcance del servicio

---

#### **i. Naturaleza de la operación**

Consiste en la identificación del tipo de operaciones desarrolladas por una organización empresarial: Industria, Comercio y Servicios.

#### **ii. Política de Precios de Transferencia a analizar, precio o información financiera**

Lineamientos específicos adoptados por el contribuyente para la realización de estándares generales en la determinación de Precios de Transferencia en operaciones con partes relacionadas.

#### **• Análisis funcional**

Implica identificar las transacciones que se realizan entre las empresas del grupo, así como también las características, activos, riesgos y todos los elementos involucrados en las mismas para determinar el precio.

## **i. Funciones**

Análisis de las funciones y actividades desempeñadas por la empresa, a fin de encontrar entidades con características similares para ser comparadas.

### DESCRIPCIÓN DE LAS FUNCIONES Y ACTIVIDADES DESEMPEÑADAS

Funciones realizadas	Fabricación
	Diseño
	Servicios
	Compras
	Publicidad
	Transporte
	Ensamblaje investigación y desarrollo
	Financiamiento
	Mercadeo

## **ii. Activos**

Para el desarrollo de las operaciones ejercidas por cualquier empresa se ve involucrado el uso o empleo de distintos activos, por esta razón, en operaciones entre partes relacionadas es necesario detallar la relación existente del involucramiento de activos por cada una de las partes involucradas.

El efecto del uso de activos se vuelve substancialmente notable cuando son involucrados activos intangibles (marcas, patentes, derechos, licencias de uso, etc.), en las operaciones desarrolladas entre partes relacionadas, debido a que éstas generan un valor agregado que puede influir altamente en la asignación de productos desarrollados en negocios conjuntos.

### **iii. Riesgos**

Toda actividad comercial enfrenta riesgos que asechan constantemente su continuidad, sin embargo, la toma de decisiones acertadas y oportunas puede contribuir a minimizar el efecto que estos pueden generar.

Entre los principales riesgos comerciales se encuentran:

- ✓ Riesgo de mercado: Incorpora las posibles variaciones derivadas de la volatilidad de precios, como consecuencia de la oferta y la demanda en un mercado competitivo. Dichas variaciones se encuentran fuera del alcance del productor o comerciante y pueden influir tanto negativa como positivamente en los precios de los productos.
  - ✓ Riesgo cambiario: Se trata de aquel riesgo asumido por los comerciantes al realizar operaciones con proveedores o aliados comerciales de distintos países, acordando ventas o adquisiciones pagadas en unidades monetarias distintas a la moneda de circulación en sus países de domicilio.
  - ✓ Riesgos de inventario: Comprende todos aquellos riesgos asociados al manejo de los inventarios: la caducidad de los productos, deterioro, robos, etc.
  - ✓ Riesgos de cartera: Reúne los riesgos asociados a ventas de mercadería al crédito, considerando un margen de incobrabilidad de los créditos otorgados.
  - ✓ Riesgo operativo: Consiste en la posibilidad de ocurrencia de pérdidas financieras, originadas por fallas o insuficiencias de procesos, personas, sistemas internos, tecnología, y en la presencia de eventos externos imprevistos (AUDITOOL, 2019).
- **Términos contractuales aplicables**

En caso de transferencia de bienes o prestación de servicios pueden encontrarse en contratos por escrito, que contenga las cláusulas según las operaciones.

Es importante analizar los contratos celebrados entre partes relacionadas de manera minuciosa para determinar las verdaderas condiciones de la operación, asegurando que

todas las cláusulas se han seguido y cumplido y que no son simuladas, porque en los grupos empresariales pueden discrepar con respecto a contratos con sujetos independientes, en donde cada uno vela por sus intereses, por cumplir y respetar cada termino contractual y las modificaciones contractuales son tomadas en conjunto.

- **Circunstancias económicas**

En relación a los mercados en que opera la empresa analizada y las empresas posibles a comparar para determinar las similitudes.

Circunstancias económicas posibles para la identificación de mercados:

- Bienes y servicios
- Ubicación geográfica
- Competencia de mercado
- Disponibilidad de bienes y servicios
- Tipos de ventas en el mercado (por mayor o al detalle)
- Ciclo de producción o distribución de las empresas
- Aceptación de los productos por parte de los consumidores
- Niveles de oferta y demanda
- Costos de producción
- Alcance de las regulaciones

- **Estrategias empresariales**

Estas atienden un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, publicidad, la incidencia de las leyes vigentes, duración de acuerdos, el impacto de

cambios políticos, las estrategias de penetración, permanencia o expansión en el mercado, así como cualesquiera otros factores que incluyen en la gestión cotidiana de la empresa. Uno de los aspectos a considerar son las políticas establecidas por la empresa en estudio en relación a políticas de descuento, de depreciación, etc.

Por ejemplo, cuando una empresa está iniciando operaciones o incursionando en la producción y venta de un nuevo producto, o en un nuevo sector comercial, ésta a fin de atraer a los consumidores posiblemente este facturando con cifras inferiores con respecto a la competencia, motivo por el que sus ingresos y utilidades se ven afectadas.

Posiblemente todo lo anterior no sea malo y mucho menos prohibido, pero deberá ser tomado muy en cuenta para el establecimiento y búsqueda de operaciones comparables en la determinación de los Precios de Transferencia en un rango de plena competencia.

- **Selección y aplicación de la metodología (Métodos de Precios de Transferencia)**

- i. Selección del método**

Para la selección del método de determinación de los Precios de Transferencia debemos tomar en cuenta la información disponible en una situación particular, con base a lo que reflejen las transacciones realizadas será considerado el método adecuado.

Al momento de seleccionar un método se debe optar por el método más apropiado para cada operación en cada caso, podemos optar por la prelación de métodos analizando cada uno de los métodos hasta seleccionar el más apropiado.

La parte analizada evaluará los elementos internos o externos disponibles para comparar las operaciones en estudio, debiendo aplicar el método apropiado en relación a ello.

Elementos internos: elementos de comparación son entre operaciones realizadas por la empresa con sus independientes.

Elementos Externos: elementos de comparación se extraen de operaciones efectuadas entre compañías que no son parte del grupo económico, pueden ser empresas locales o extranjeras.

La selección del método dependerá de los criterios siguientes:

- El más adecuado con el giro del negocio.
- Calidad y la cantidad de información disponible.
- El grado de comparabilidad.
- El que requiera la menor cantidad de ajustes.

Métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia

- Tradicionales: incluye el Método del Precio Libre Comparable, el Método de Precio de Reventa y el Método de Coste Incrementado.
- Indirectos o Transaccionales: incluye el Método del Margen Neto Operacional y el Método de la Distribución del Resultado.

Análisis general sobre los métodos para determinar los Precios de Transferencia

Tabla 9 Análisis general sobre los métodos para determinar los Precios de Transferencia

MÉTODO	ANÁLISIS
Precio Libre Comparable	Si los precios acordados entre un grupo empresarial son iguales a los precios acordados entre la empresa analizada y sus partes independientes, si es aplicable este método debe prevalecer sobre cualquier otro. Puede ser utilizado para cualquier tipo de transacción.

---

Método de Precio de Reventa Este método se aplica cuando existe comercialización de bienes entre relacionadas, y la adquirente del bien a su vez, lo comercializa con sus clientes independientes después de desarrollar la actividad de comercialización.

No puede ser aplicado cuando la parte relacionada adquiere los bienes semielaborados o realice otras funciones además de la comercialización.

El precio de reventa también puede afectarse cuando el revendedor agrega un valor por transformación o desarrollo de un intangible o cuando medie un lapso significativo entre la compra y la venta.

---

Método de Coste Incrementado Es un método característico para ser aplicado en prestación de servicios, porque generalmente no resultan sensibles a los vaivenes del mercado, requiere poca inversión y la empresa puede asumir los costos.

Este método es utilizado para servicios prestados dentro del grupo, por ejemplo: manufactura, almacenamiento, distribución, coordinación de publicidad.

En este método se puede incluir la reventa de bienes semielaborados.

---

Método de la Distribución del Resultado Este método parte de la utilidad global de la operación. Se recomienda el uso de este método cuando las operaciones entre partes relacionadas están tan interrelacionadas que no puede ser posible separarlas.

---

---

Método del Margen Operacional	del Neto	Este método examina la ganancia neta que obtienen el contribuyente en estudio medida en función de algunas variables como: costos, ventas o activos.
-------------------------------	----------	--

Es importante y preferible poder comparar el margen neto que el contribuyente en estudio obtiene en las operaciones con sus partes independientes, pero si no es posible debe acudir a comparables externos.

Puede ser utilizado en cualquier tipo de operación.

---

## **ii. Selección de compañías comparables**

Para la selección de comparables, es necesaria la determinación de las operaciones comerciales y prestaciones de servicios realizados entre sujetos relacionados de conformidad con el principio de plena competencia, procediendo a realizar la comparación de las condiciones económicas de las operaciones de una empresa con sus partes relacionadas y sus operaciones entre empresas independientes.

Para que estas transacciones puedan ser comparables y que las comparaciones sean útiles, es importante tener en cuenta características económicas relevantes de las operaciones, implica que no debe haber ninguna diferencia entre las transacciones que se comparan que afecten materialmente las condiciones analizadas o si las hay que permitan realizar ajustes precisos para eliminar los efectos de las diferencias.

## **iii. Ajustes y eliminación de diferencias**

Las directrices de la OCDE establecen que, para la correcta aplicación de cualquiera de los métodos utilizados, con la finalidad de demostrar el principio de plena competencia, existe necesidad de realizar ajustes razonables a las transacciones o compañías seleccionadas como comparables, cuyo objetivo principal es disminuir las diferencias entre la operación o empresa analizada con respecto a los comparables seleccionados.

Luego de la selección de los comparables, se realizará un análisis de comparabilidad que permitirá identificar las diferencias existentes entre estos y la operación analizada. Si resultasen relevantes y afectaren significativamente el precio o monto de la contraprestación deberán eliminarse en virtud de ajustes razonables que permitan un mayor grado de comparabilidad.

Entre los ajustes de comparabilidad se encuentran los ajustes contables, que buscan eliminar las diferencias originadas por la aplicación de distintos criterios contables entre las operaciones vinculadas con las realizadas bajo condiciones competentes, los ajustes a razones financieras que permiten eliminar las operaciones no comparables y los ajustes de capital, que son efectuados por diferencias en el capital volviéndose necesarios para mejorar la confiabilidad de las comparaciones en la aplicación de los diferentes métodos.

Al momento de realizar ajustes es importante considerar solamente, aquellos con los que se espera mejorar la comparabilidad de los resultados, ya que es necesario documentar la transparencia de los ajustes efectuados, evidenciando las razones, procedimientos de cálculos efectuados y la forma en que este modifica el grado de comparabilidad.

#### **iv. Resultados del análisis**

Para la determinación de precios de transferencia con base a precios de mercado, es necesario comparar y evaluar operaciones de transferencia de bienes o suministro de servicios en circunstancias similares, considerando en primera instancia los comparables internos, si existieren, en caso contrario, se debe evaluar comparables externos, obtenidas a través de cotizaciones realizadas en entidades que desarrollen actividades u operaciones de similar naturaleza o haciendo uso de bases de datos internacionales.

Luego de seleccionar precios comparables por cualquiera de las vías anteriores, procedemos a determinar el rango intercuartil mediante medidas de posición estadística, como se detalla a continuación:

- El primer paso consiste en ordenar en orden ascendente los comparables seleccionados

- Procedemos a calcular la mediana a partir de la fórmula siguiente:

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

Donde n es la cantidad de datos. La mediana nos representará la posición central de los datos ordenados.

- El siguiente paso consiste en calcular la posición del primer y tercer cuartil, a partir de las siguientes fórmulas:

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

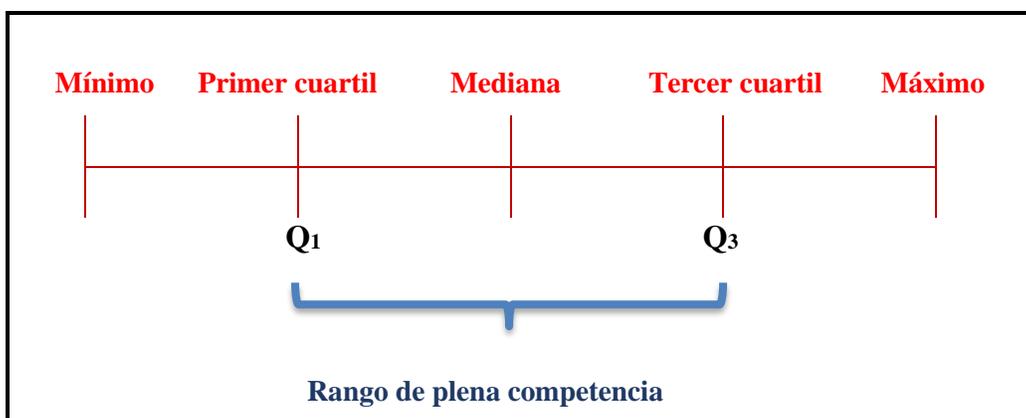
$$\text{Tercer cuartil: } Q_3 = 3\left[\frac{(n+1)}{4}\right]$$

Cuando la cantidad de datos seleccionados para la muestra de precios comparables es un número par, la posición del primer y tercer cuartil, resultará un número de posición decimal, teniendo que calcular la diferencia entre los comparables inferior y superior que delimitan la posición encontrada y posteriormente multiplicar esa diferencia por el resultado de restar a la posición encontrada la cantidad entera, y finalmente adicionar al comparable inferior el producto de esa multiplicación.

El primer cuartil representado por  $Q_1$  indica el valor bajo el cual se presenta el 25% de los precios comparables seleccionados; mientras que el tercer cuartil simbolizado por  $Q_3$  es el valor bajo el cual se presenta el 75% de los precios comparables en observación.

## Gráficamente:

Ilustración 12 Rango de plena competencia



Los Precios de Transferencia en operaciones entre partes relacionadas cumplen con el principio de plena competencia siempre que se encuentren ubicados dentro del rango intercuartil (primer cuartil al tercer cuartil, ambos límites inclusive) y éste haya sido establecido con base a la comparabilidad de operaciones razonablemente similares entre sujetos independientes.

### v. Conclusión

De acuerdo a la Guía de Precios de Transferencia 2018 (DG-001/2018), en aquellos casos donde el resultado se encuentre fuera del rango intercuartil y afecte de forma negativa la base imponible, “se considerará que el valor que hubieran utilizado sujetos independientes es el que corresponde a la mediana del mencionado rango”.

Por lo tanto, si resultado del análisis de Precios de Transferencia realizado se encuentra fuera del rango de mercado, tendría un efecto que fiscalmente podría interpretarse como incremento de utilidad gravable del ejercicio informado o como una no deducibilidad del costo o gasto en la operación relacionada. Lo anterior, dependerá del tipo de operación analizada y si el resultado afecta el interés fiscal.

### 4.3. CASOS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA SOCIEDAD GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V.

A efectos de ejemplificar los procedimientos detallados anteriormente, se desarrollan los siguientes casos prácticos, partiendo de información financiera hipotética de la compañía Granjita El Progreso, S.A. de C.V., miembro del grupo empresarial El Progreso y cumpliendo con lo señalado en el art. 62-A del Código Tributario, en referencia a que el contribuyente debe contar con la documentación suficiente que permita demostrar ante el Fisco que estas operaciones fueron pactadas a valor de mercado o en cumplimiento del principio de plena competencia.

Al término del ejercicio 2018 la compañía analizada presenta las siguientes operaciones con sujetos relacionados:

Tabla 10 Operaciones de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., con sujetos relacionados

Tipo de operación	Descripción	Sujeto relacionado	Criterio de relación	Monto
Ingresos	Venta de cerdo en pie	Alimentos Nutritivos. S.A. de C.V.	Accionaria	\$ 834,021.00
		Granja El Progreso	Accionaria	\$ 1,200.00
	Venta de huevos	La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V.	Accionaria	\$ 66,500.00
		La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V.	Accionaria	\$ 273,818.00
Egresos	Compra de medicamentos	Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V.	Accionaria	\$ 1,280,635.00
	Tratamiento de aguas residuales	Granja El Progreso	Accionaria	\$ 115,812.00

Activos	Arrendamiento de instalaciones	Granja El Progreso	Accionaria	\$ 100,275.00
Pasivos	Financiamiento	Granja El Progreso	Accionaria	\$ 80,764.75

## A. COMPORTAMIENTO DE LA ECONOMÍA

### **Economía Internacional**

Según el informe sobre las perspectivas de la economía mundial emitido por el Fondo Monetario Internacional (informe WEO, por sus siglas en inglés) el dinamismo de la economía mundial en el año 2018 se resume a continuación:

Tras una fuerte desaceleración en los últimos tres trimestres de 2018, el ritmo de la actividad económica mundial continúa siendo débil. En particular, el ímpetu de la actividad manufacturera se ha debilitado sustancialmente y ha tocado niveles no vistos desde la crisis financiera mundial. En términos más generales, las crecientes tensiones comerciales y geopolíticas han agudizado la incertidumbre que rodea el futuro del sistema de comercio mundial y la cooperación internacional, perjudicando la confianza de las empresas, las decisiones de inversión y el comercio internacional. Un notable vuelco hacia políticas monetarias más acomodaticias tanto a través de la acción como de la comunicación ha amortiguado el impacto de estas tensiones en el ánimo y la actividad de los mercados financieros, en tanto que la resiliencia general del sector de los servicios ha respaldado el aumento del empleo. Ahora bien, el panorama continúa siendo precario. (Fondo Monetario Internacional (WEO), 2019)

Para 2019 se prevé un crecimiento mundial de 3,0%, que representa el nivel más bajo desde 2008–09 y una rebaja de 0,3 puntos porcentuales de la proyección publicada en el informe de abril de 2019 de perspectivas de la economía mundial (informe WEO). Se prevé que el crecimiento repunte a 3,4% en 2020 (una revisión a la baja de 0,2 puntos porcentuales respecto de abril), más que nada gracias a la mejora proyectada del desempeño económico de varios mercados emergentes de América Latina, Oriente Medio y economías

emergentes y en desarrollo de Europa que se encuentran sometidas a tensiones macroeconómicas. Sin embargo, teniendo en cuenta la incertidumbre en torno a las perspectivas de varios de estos países, la desaceleración proyectada en China y Estados Unidos y los destacados riesgos a la baja, el ritmo de la actividad mundial bien podría resultar ser más moderado. Para evitar ese desenlace, las políticas deberían apuntar decisivamente a disipar las tensiones comerciales, reimpulsar la cooperación multilateral y brindar a la actividad económica un respaldo oportuno en los casos en que sea necesario. Para afianzar la resiliencia, las autoridades deberían abordar las vulnerabilidades financieras que plantean riesgos para el crecimiento a mediano plazo. Lograr un crecimiento más inclusivo, que es esencial para garantizar mejores perspectivas económicas para todos, debería seguir siendo un objetivo principal.

Tras sufrir una fuerte desaceleración durante los tres últimos trimestres de 2018, el crecimiento mundial se estabilizó en un ritmo débil en el primer semestre de 2019. Las tensiones comerciales, que habían cedido en el curso del presente año, recrudecieron drásticamente, traduciéndose en significativos aumentos de los aranceles entre Estados Unidos y China y asestando un golpe al ánimo de las empresas y a la confianza a nivel mundial. Si bien esta situación ha empañado los ánimos en los mercados financieros, el vuelco hacia una política monetaria más acomodaticia en Estados Unidos y en muchas otras economías avanzadas y de mercados emergentes ha sido una fuerza compensatoria. En consecuencia, las condiciones financieras siguen siendo en general acomodaticias y, en el caso de las economías avanzadas, lo son más que en el segundo trimestre.

Se proyecta que la economía mundial crezca 3,0% en 2019 un significativo retroceso respecto del nivel de 2017–18 para las economías de mercados emergentes y en desarrollo, así como para las economías avanzadas antes de recuperarse a 3,4% en 2020. Para 2021–24, se proyecta una tasa de crecimiento ligeramente más alta. Este patrón de crecimiento mundial refleja una importante desaceleración y una recuperación proyectada en un grupo de economías de mercados emergentes. Por el contrario, el crecimiento se moderaría a partir de 2020 en un grupo de economías de importancia sistémica que abarca Estados Unidos, la zona del euro, China y Japón, las cuales, combinadas, generan casi la mitad del PIB mundial.

## Proyecciones de crecimiento de la economía mundial.

Tabla 11 Últimas proyecciones de crecimiento de Perspectivas de la economía mundial.  
(Valoración porcentual)

	Proyecciones		
	2018	2019	2020
Producto Mundial	3,6	3,0	3,4
Economías avanzadas	2,3	1,7	1,7
Estados Unidos	2,9	2,4	2,1
Zona del euro	1,9	1,2	1,4
Alemania	1,5	0,5	1,2
Francia	1,7	1,2	1,3
Italia	0,9	0,0	0,5
España	2,6	2,2	1,8
Japón	0,8	0,9	0,5
Reino Unido	1,4	1,2	1,4
Canadá	1,9	1,5	1,8
Otras economías avanzadas	2,6	1,6	2,0
Economías de mercados emergentes y en desarrollo	4,5	3,9	4,6
Economías emergentes y en desarrollo de Asia	6,4	5,9	6,0
China	6,6	6,1	5,8
India	6,8	6,1	7,0
ASEAN-5	5,2	4,8	4,9
Economías emergentes y en desarrollo de Europa	3,1	1,8	2,5
Rusia	2,3	1,1	1,9
América Latina y del Caribe	1,0	0,2	1,8
Brasil	1,1	0,9	2,0
México	2,0	0,4	1,3
Oriente Medio y Asia Central	1,9	0,9	2,9
Arabia Saudita	2,4	0,2	2,2
África subsahariana	3,2	3,2	3,6
Nigeria	1,9	2,3	2,5
Sudáfrica	0,8	0,7	1,1
Países en desarrollo de bajo ingreso	5,0	5,0	5,1

Fuente: FMI, Perspectivas de la economía mundial (informe WEO), octubre de 2019.

## **América Latina y el Caribe**

Los países de América Latina y el Caribe enfrentan un escenario económico mundial complejo en los próximos años, en el cual se espera una reducción de la dinámica del crecimiento, tanto de los países desarrollados como de las economías emergentes, acompañada por un aumento en la volatilidad de los mercados financieros internacionales. A esto se suma el debilitamiento estructural del comercio internacional, agravado por las tensiones comerciales entre los Estados Unidos y China (NU. CEPAL, 2019).

Las proyecciones de crecimiento mundial se rebajan levemente, tanto para 2018 como para 2019, y prevalecen los riesgos a la baja para estos pronósticos. Se espera que en 2018 la economía mundial termine con un crecimiento del 3,2%. Asimismo, en 2018 se terminó la sincronía en el crecimiento observada en 2017, cuando se registró una aceleración del ritmo de crecimiento en la mayoría de los países. En 2018, esta aceleración se dio en los Estados Unidos (2,9%) y la India, que crecerá un 7,4% este año en comparación con un 6,7% en 2017.

Uno de los aspectos más débiles del contexto externo es la baja tasa de aumento del volumen de comercio mundial, (alrededor de un 3,9% en 2018, comparado con un 4,6% en 2017). Las proyecciones de crecimiento del comercio están sujetas a importantes riesgos a la baja no solo por la evolución del nivel de actividad económica mundial sino por la evolución de las tensiones comerciales.

La dinámica de los precios de las materias primas, un factor muy relevante para las economías de América Latina y el Caribe, mostró un alza del 11% en 2018, explicada principalmente por el alza del 28% en el precio del petróleo, mientras que los metales y los productos agropecuarios tuvieron subas menores, del 5% y el 3%, respectivamente. Para 2019 se espera una reducción generalizada de alrededor del 7% en los precios de los productos básicos. Los minerales y las materias primas agropecuarias se verían afectados por la desaceleración en la actividad económica mundial, en particular, de un importador clave como China. En el caso del petróleo, además de los factores de desaceleración de la demanda, se han relajado algunas restricciones a la oferta. En este contexto, la

Administración de Información Energética (EIA) pronostica para 2019 una caída del 16% en promedio de los precios del barril Brent y West Texas Intermediate (WTI)

### **Economía de El Salvador**

Según estimaciones de la CEPAL, en 2018 la economía de El Salvador crecerá un 2,4%, ligeramente por encima del 2,3% del año anterior. Este comportamiento se debe a una combinación de factores internos como el aumento del crédito a los hogares y las empresas, y la expansión del gasto y externos mayor flujo de remesas y una demanda externa dinámica. A pesar del incremento de los precios del petróleo, la inflación se ubicará en alrededor del 1,6%. Por su parte, el déficit fiscal del sector público no financiero, incluidas las pensiones, será de un 2,7% del PIB (2,5% en 2017). Por último, el déficit de la cuenta corriente de la balanza de pagos alcanzará el 3,2% del PIB (2,0% en 2017) y estará asociado al incremento de los precios internacionales de los hidrocarburos (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, (CEPAL), 2018).

Tabla 12 Indicadores económicos.

<b>El Salvador: Principales Indicadores Económicos, 2016-2018</b>			
	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018<sup>a</sup></b>
	<b>Tasa de Variación Anual</b>		
Producto Interno Bruto	2,6	2,3	2,4
Producto Interno Bruto Por Habitante	2,2	1,9	2,0
Precios al Consumidor	-0,9	2,0	1,4 <sup>b</sup>
Salario Medio Real <sup>c</sup>	1,0	1,0	1,0 <sup>d</sup>
Dinero (M1)	3,9	6,5	7,8 <sup>e</sup>
Tipo de Cambio Real Efectivo <sup>f</sup>	0,2	3,5	0,1 <sup>e</sup>
Relación de Precios del Intercambio	-6,6	5,0	-31
	<b>Porcentaje Promedio Anual</b>		
Tasa de Desempleo Urbano Abierto	6,9	6,8	...
Resultado Global del Gobierno Central / PIB	-0,9	-0,1	-8
Tasa de Interés Pasiva Nominal <sup>g</sup>	4,4	4,4	4,2 <sup>e</sup>
Tasa de Interés Activa Nominal <sup>h</sup>	6,4	6,5	6,5 <sup>e</sup>

	<b>Millones de Dólares</b>		
Exportaciones de Bienes y Servicios	6 877	7 220	7 590
Importaciones de Bienes y Servicios	10 727	11 366	12 445
Balanza de Cuenta Corriente	-500	-501	-808
Balanzas de Capital y Financiera <sup>i</sup>	9252	809	1 250
Balanza Global	453	308	442

---

A / Estimaciones.

B / Datos al mes de Agosto.

C / Salario medio declarado de los afiliados al seguro social.

D / Variación interanual del periodo de enero a julio.

E / Datos al mes de Septiembre.

F / Una tasa negativa significa una apreciación real. Se refiere al tipo de cambio real efectivo mundial.

G / Tasa básica pasiva hasta 180 días.

H / Tasa básica activa hasta un año.

I / Incluye errores y omisiones

**Fuente:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

### **Banco Central de Reserva**

En los primeros tres trimestres de 2018, el Producto Interno Bruto Real, registró una tasa de crecimiento promedio de 2.6%, superior en tres décimas al promedio registrado en los mismos períodos del año previo, informó el Banco Central de Reserva (BCR) (Banco Central de Reserva (BCR), 2018).

La dinámica del crecimiento en estos primeros tres trimestres se explica por los aportes del consumo privado (3.2%), la formación bruta de capital fijo (1.2%) y el consumo público (0.3%). Las exportaciones de bienes y servicios, por su parte, aportaron 0.6%,

mientras que las importaciones restaron al crecimiento en 1.4%. El funcionario detalló que solo durante el tercer trimestre, el PIB real creció 2.1%.

Los sectores que más contribuyeron al crecimiento económico promedio entre enero y septiembre fueron la Industria Manufacturera y Construcción que sumaron 0.4% cada una, mientras que Comercio y Reparación de Vehículos Automotores aportó 0.3%.

La demanda interna mantiene una buena dinámica, según los datos más recientes del Banco Central. Entre los indicadores mensuales de demanda agregada a noviembre de 2018 sobresale el dinamismo en los préstamos a empresas (9.7%) y hogares (4%), facilitado por la acumulación de depósitos (4.4%) y la estabilidad en las tasas de interés. En el sector externo continúan observándose condiciones favorables por el ingreso de remesas familiares, que creció 8.8%, mientras que las importaciones de bienes de capital aumentaron 9.8%. En el ámbito fiscal, se observa estímulo a la actividad productiva mediante los gastos en inversión pública (21.8%) y consumo (7.1%), para los mismos meses.

La tendencia registrada por la actividad económica en el presente año y la evolución de los indicadores de corto plazo, unido a la buena dinámica de crecimiento económico de los principales socios comerciales de El Salvador, permiten confirmar la proyección de crecimiento del PIB real de 2.6% para el año 2018 y 2019.

Estados Unidos, principal comprador de bienes y servicios salvadoreños, mantiene una economía sólida en términos de crecimiento económico y empleo, lo cual genera efectos económicos favorables en El Salvador.

## B. DESCRIPCIÓN DE NEGOCIO DEL GRUPO EMPRESARIAL

### a. Antecedentes e información general

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., pertenece al grupo empresarial El Progreso a partir del año 2016, surgiendo a raíz de que las empresas tenían necesidad de abastecimiento y adquisición de materias primas, compras, ventas de productos y servicios.

Ilustración 13 Logo Grupo El Progreso



Granjita El Progreso, S.A. DE C.V., como parte de este grupo empresarial, tiene como partes relacionadas a Granja El Progreso, Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., Porcicultores Unidos, S.A. de C.V., La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V., e Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V.

Tabla 13 Grupo Empresarial El Progreso.

<b>Nombre de la Empresa</b>	<b>Giro o actividad principal</b>
<b>Granja El Progreso</b>	Explotación de ganado porcino, ganado bovino lechero y arrendamiento de instalaciones para aves ponedoras.
<b>Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V.</b>	Compra, venta y distribución de huevos de aves de corral, carnes, embutidos, y derivados del cerdo, y todo tipo de carnes, mariscos y productos lácteos.
<b>Porcicultores Unidos, S.A. de C.V.</b>	Prestación de servicios de rastro y servicios de alquiler de inmuebles.
<b>La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V.</b>	Venta de alimentos preparados (Restaurantes).
<b>Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V.</b>	Comercialización de medicamentos veterinarios y productos afines.

## **C. DESCRIPCIÓN DEL NEGOCIO DEL CONTRIBUYENTE**

### **a. Antecedentes e información general**

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., es una sociedad anónima que surgió el 10 de diciembre del 2007, ubicada en el kilómetro 63 carreteras a Sensuntepeque, Caserío Santa Lucía, Cantón Maquilishuath del Municipio de Ilobasco, Departamento de Cabañas.

Ilustración 14 Logo de Granjita El Progreso, S. A. de C.V.



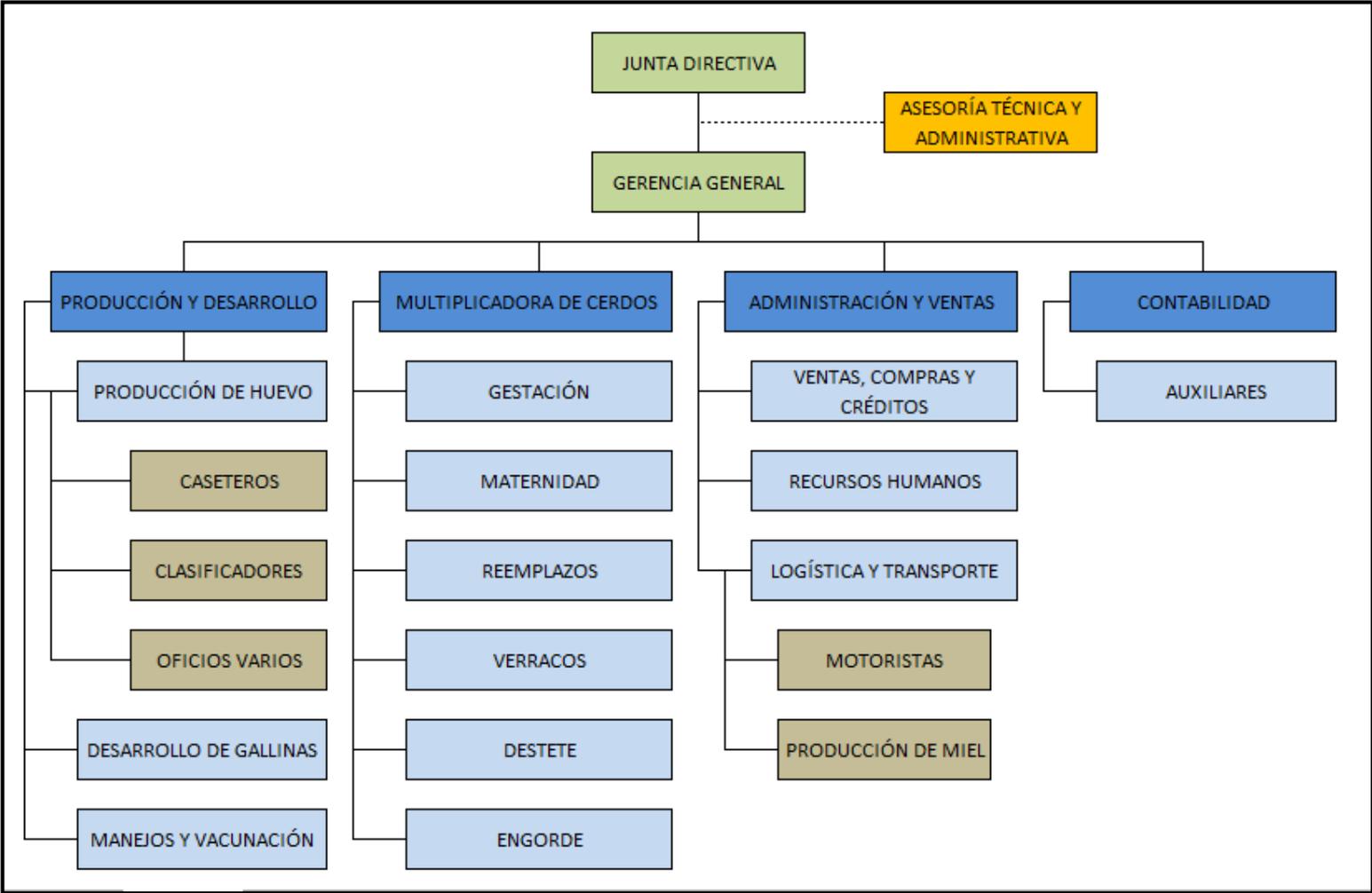
### **b. Actividad desarrollada**

La actividad principal es la crianza y desarrollo de aves ponedoras, producción y venta de huevos, producción y venta de cerdos y como actividad secundaria la producción de miel (apicultura).

### **c. Estructura organizativa local / Estructura funcional / Accionaria**

A nivel de la estructura organizativa, existen cuatro departamentos importantes: producción y desarrollo, multiplicadora de cerdos, administración y ventas, y contabilidad; cada uno con las funciones previamente definidas, tal como se muestra a continuación:

Ilustración 15 Estructura del Organigrama de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.



#### **d. Productos del contribuyente**

Los productos comercializados por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., son huevos, gallinas, cerdos en pie, cerdo cortado y subproductos derivados del cerdo, venta de materia prima y venta de otros productos (miel y embutidos), la prestación de servicios y otros ingresos que no son obtenidos por la compañía de sus actividades ordinarias.

#### **e. Proveedores**

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., no exige requisitos para la clasificación de una empresa como proveedor principal, cada proveedor es seleccionado mediante cotización de precios según las necesidades de la misma, estos proveedores son independientes y partes relacionadas. Cuenta con proveedores de materias primas, medicamentos, entre otros.

#### **f. Clientes**

Para la comercialización de los productos utiliza tres segmentos de mercado: las salas de venta conocidas como Canastitas de María, que comprende las ventas al detalle, además de las diferentes ventas a clientes institucionales por medio de contratos y a clientes informales, compuesto por comerciantes individuales mayoristas y minoristas. Los ingresos por ventas se distribuyen en un 25% entre partes relacionadas y un 75% a partes independientes.

### **D. ANÁLISIS ECONÓMICO**

#### **a) Análisis funcional**

##### **i. Funciones**

La compañía analizada durante el ejercicio de 2018 realizó dos actividades principales:

Tabla 14 Actividades realizadas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Actividad	Descripción
1	Explotación de ganado porcino
2	Explotación de gallinas ponedoras para la producción de huevo.

A continuación, se describen algunas funciones que se llevan a cabo para las actividades realizadas.

a) Investigación y desarrollo

La compañía realiza actividades de investigación y desarrollo, con el fin de realizar procesos innovadores que logren incrementar el nivel de ventas, mejoramiento de líneas de producción y reducción de costos.

b) Compras

Las compras de materia prima, servicios técnicos, medicamentos, núcleos, materiales, asimismo otros productos para la comercialización y demás artículos necesarios para el desarrollo de las actividades son realizados a proveedores locales definidos tanto independientes como a sujetos relacionados.

c) Ventas

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., distribuye y vende sus productos en el mercado local, supermercados y en los diferentes sitios a través de sus salas de venta para la distribución de productos al por menor, conocidas con el nombre comercial de “La Canastita de María”, cuya ubicación está en caserío Santa Lucía (Ilobasco), Ilobasco, Zacatecoluca, Cojutepeque, Zaragoza, Lourdes, Quezaltepeque, Santa Ana, Ciudad Delgado, Apopa Centro, Carretera de Oro y Aguilares.

d) Actividad Administrativa

La Compañía lleva a acabo todo tipo de funciones administrativas con personal propio por ello es responsable de obligaciones tales como salarios, indemnizaciones, riesgos y demás obligaciones que se deriven de la relación laboral.

#### e) Bioseguridad

La palabra bioseguridad hace referencia a la seguridad de la vida y es el conjunto de medidas técnicas, sanitarias e inmunológicas que buscan prevenir brotes o enfermedades en los animales en explotación sean estos aves, ganado porcino, vacuno entre otros, que involucra una serie de procedimientos y/o mecanismos técnicos basados en medidas sanitarias aplicadas en forma lógica y correcta que conllevan a la prevención de la entrada y salida de patógenos causantes de enfermedades; teniendo como finalidad mantener la salud de los animales. (MAG, 2013, pág. 3).

De acuerdo a la norma técnica de autorización sanitaria de granjas porcinas emitida por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social toda granja porcina debe cumplir las condiciones sanitarias siguientes:

- 1) **Ubicación:** Las granjas porcinas deben estar ubicada en la zona rural a un kilómetro del radio urbano y contar con una zona de protección sanitaria no menor de 50 metros lineales medidos a partir de las galeras más externas hacia la colindancia de la propiedad o sistema de tratamiento.
- 2) **Instalaciones e Infraestructura:** Las granjas porcinas deben contar con las condiciones de instalación e infraestructura siguiente:
  - Área perimetral arborizada, con el propósito de disminuir malos olores.
  - Muro o cerca perimetral que permita controlar el ingreso a las instalaciones de personas y animales.
  - Sistema de evacuación de aguas lluvias y aguas residuales por separado hacia cajas colectoras de las mismas, sistema que debe mantenerse limpio para evitar proliferación de agentes nocivos y malos olores.
  - Fosa para la disposición final de animales muertos y sus restos. Para tal efecto la distancia mínima entre el fondo de la fosa y el nivel freático, debe ser de seis metros, medido en forma vertical.

- Mecanismos de desinfección para empleados y visitantes a la entrada de la granja y la entrada de las galeras tales como Rodiluvio, Pediluvio o sus equivalentes respectivamente, con la finalidad de minimizar el riesgo de ingreso de cualquier agente patógeno al interior de la granja.
  - Área especial dentro de las instalaciones de la granja, que permita el almacenamiento de las herramientas y equipos utilizados.
- 3) **Instalaciones Sanitarias:** Toda granja porcina debe contar con servicios sanitarios independientes para mujeres y hombres; los cuales deben mantenerse en condiciones higiénicas y buen funcionamiento.
  - 4) **Manejo de aguas residuales de tipo especial:** Deben contar con un sistema de tratamiento eficiente para las aguas residuales de tipo especial, el cual debe ser aprobado por el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
  - 5) **Manejo de desechos sólidos comunes y excretos de cerdos:** Se debe realizar un manejo sanitario integral de los desechos sólidos comunes, para evitar que se constituyan en criaderos de vectores. En el caso de excretas procedentes de los corrales deben ser recolectadas en seco, dos veces al día y su traslado debe realizarse de tal manera que garantice que no exista derrame en su traslado y su disposición final debe ser a través de una fosa u otro sistema aprobado por el ministerio. (MINSAL, 2007, págs. 4-9)

De acuerdo al Manual de Bioseguridad para avicultura emitido por el Ministerio de Agricultura y Ganadería, toda granja avícola para la prevención de enfermedades en sus aves debe cumplir las condiciones sanitarias siguientes:

- 1) **Ubicación de la granja:** debe de estar ubicada en un ambiente sumamente tranquilo, bien ventilado y aislado de otras granjas a una distancia mínima de 3 kms, reduciendo al mínimo las posibilidades de contagio de patógenos, entre animales de una a la otra si lo hubiese. También es vital considerar que la distancia entre galpón y galpón no debe ser menor a los 15 metros de separación.

- 2) **Cerca perimetral:** La granja debe poseer una cerca perimetral confiable, que evite la entrada de personas y animales ajenas a la misma y animales domésticos de todo tipo capaces de introducir patógenos.
- 3) **Arco y vado sanitario:** A la entrada de la granja deberá estar ubicado un foso con un arco sanitario, o un equipo de aspersión, para desinfectar tanto a personas y vehículos que ingresen y salgan de las instalaciones de la granja avícola. El nivel del agua y la capacidad y calidad de los químicos, así como su concentración, deberá chequearse periódicamente.
- 4) **Baños o duchas:** Es necesario, previo a la entrada como a la salida de los trabajadores y todo visitante, a sus áreas de labores, tomar una ducha para eliminar o inactivar patógenos potenciales. Al mismo tiempo debe de existir ropa de cambio o trabajo en el interior de los mismos y esta debe lavarse en la misma granja. Las duchas deben de contar con agua caliente y fría. Para el lavado de la ropa de cambio debe existir una Área definida.
- 5) **Remoción de la cama o gallinaza:** Después de ser sacada la gallinaza el piso debe ser barrido completamente, debido a que cualquier material orgánico, hará menos efectivo el papel del desinfectante.
- 6) **Desinfección:** La desinfección como parte de la bioseguridad constituye un arma eficaz en la lucha contra las enfermedades aviares. Es el proceso mediante el cual se elimina toda presencia de agentes patógenos capaces de infectar u ocasionar daños a la parvada. (MAG, 2013).

## ii.Activos

Para desarrollar cada una de sus operaciones, la compañía durante el ejercicio fiscal 2018, contó con los siguientes activos:

Tabla 15 Activos Utilizados año 2018

<b>ACTIVO</b>		
<b>CORRIENTE</b>		
Efectivo y Equivalentes	\$ 309,054.00	4.50%
Cuentas por cobrar	\$ 112,250.00	1.64%
Documentos por cobrar	\$ 105,300.00	1.53%
Impuestos por recuperar	\$ 1,103,827.00	16.09%
Cuentas por cobrar a partes relacionadas	\$ 265,733.50	3.87%
Inventarios	\$ 617,432.50	9.00%
Gastos pagados por anticipado	<u>\$ 55,368.50</u>	0.81%
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>\$ 2,568,965.50</b>	<b>37.45%</b>
<b>NO CORRIENTE</b>		
Activos Biológicos	\$ 1,050,025.00	15.31%
Propiedad Planta y Equipo	\$ 4,188,872.50	61.06%
Depreciación Acumulada	<u>\$ (947,563.50)</u>	<u>-13.81%</u>
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b><u>\$ 4,291,334.00</u></b>	<b><u>62.55%</u></b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 6,860,299.50</b>	<b>100.00%</b>

## iii.Riesgos

**Riesgo de mercado:** Granjita El Progreso, S.A. de C.V., opera en un mercado local por lo que asume riesgos de aumentos o disminuciones en los costos y precios de los productos que ofrece, específicamente del huevo y de los productos del cerdo, determinados por la demanda de un mercado competitivo.

**Riesgo Cambiario:** No existe riesgo cambiario asumido por la compañía debido a que las operaciones son realizadas en un mercado local con una misma unidad monetaria (el dólar).

**Riesgo de inventario:** Al cierre del ejercicio de imposición de 2018, la compañía asume los riesgos del manejo de inventario de productos como materia prima, huevos y cerdos por un valor de \$ 617, 432.50, representando un 10.74% del total de los ingresos.

**Riesgo de cartera:** La compañía asume un riesgo moderado de cuentas incobrables.

**Riesgo operativo:** Granjita El Progreso, S.A. de C.V., emplea medidas de control en los procesos desarrollados por el personal que labora en la manipulación de maquinaria y producción de concentrados, asimismo, emplea rigurosas medidas de seguridad y protección sanitaria de los cerdos en desarrollo y aves.

#### **b. Estrategias empresariales**

Las estrategias de negocios de la compañía están dadas por la innovación y desarrollo de la explotación de gallinas ponedoras y de cerdos, para introducirse en nuevos segmentos de mercado y expandir la distribución de los productos

#### **c. Aplicación de la metodología**

Para analizar si los términos económicos acordados en las transacciones de Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y sus partes relacionadas son equilibrados con los que hubieran pactado entidades independientes en operaciones comparables cumpliendo con el principio de plena competencia estipulado por las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Directrices OCDE), en los párrafos 1.2 y 1.5.

##### **i. Selección del método**

La legislación fiscal salvadoreña, en su artículo 62-A del Código Tributario ha determinado que los precios y montos de las contraprestaciones de las operaciones o transacciones que celebren los contribuyentes con sujetos relacionados o con sujetos

ubicados en regímenes fiscales preferentes serán determinados a partir de los precios de mercado, utilizados en la transferencia de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

Para efectos del cumplimiento de la obligación anterior, los contribuyentes determinarán el precio de mercado utilizando los procedimientos y métodos técnicos contenidos en el Código Tributario y en las Directrices de la OCDE, los cuales son los siguientes:

Método de precio de mercado – MPM (Art. 199-B del Código Tributario)

### **1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)**

- Método del Precio Libre Comparable
- Método del Precio de Reventa
- Método del Coste Incrementado
- Método del Margen Neto Operacional
- Método de la Distribución del Resultado

Las transacciones de ingreso se analizarán de acuerdo a la aplicabilidad de cada método:

#### **a) Evaluación del Método del Precio Libre Comparable**

Las Directrices de la OCDE define a este método como:

“El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables”.

Para la aplicación de este método se procede a buscar transacciones comparables con partes independientes, que nos puedan servir de evidencia para comparar que la venta

de cerdo en pie, semen preparado, embutidos, carne de cerdo en canal, subproductos del cerdos, huevos y compras de medicamentos, prestación de servicios como el arrendamiento de inmuebles, financiamiento, prestación de servicio de aguas residuales se realizan a valores de mercado.

Para la aplicación de este método se requiere de una comparabilidad precisa entre las características de los bienes y servicios transferidos a partes independientes y a partes relacionadas.

De acuerdo con la información proporcionada por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., en la venta de cerdo en pie, no existen operaciones internas comparables, teniendo en cuenta que no se realizaron ventas en las mismas condiciones y volúmenes a clientes independientes, por lo tanto, este método no es factible para evaluar el cumplimiento de los términos económicos de estas operaciones.

Para los ingresos por la venta de huevo, depende de las cantidades con clientes relacionados y terceros independientes (comparables internos de la compañía), teniendo en cuenta que la empresa realizó ventas con partes independientes en las mismas condiciones que con sus relacionadas se determina que tiene comparables internos, por lo que es factible la aplicación de este método.

Asimismo, para los egresos por arrendamiento, se dispone de información externa sobre los precios por metro cuadrado de terrenos ubicados en los alrededores, arrendados por sujetos no vinculados (partes independientes), por tal razón este método es considerado factible.

Para los egresos por financiamiento se dispone de información interna sobre financiamiento recibido de Bancos Comerciales, teniendo en cuenta que la empresa en estudio adquiere financiamiento de la banca nacional, por tal razón, es factible la aplicación de este método.

Caso contrario para las operaciones de prestación de servicio de aguas residuales y medicamentos, de los cuales no existen proveedores independientes, mediante los cuales se

puedan buscar operaciones de adquisición de los mismos productos y servicios, por tanto, se considera que este método no es factible para la evaluación de estas operaciones.

#### **b) Evaluación del Método del Precio de Reventa**

Las Directrices de la OCDE establece que:

“El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de importación y, dependiendo de las funciones desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas”.

Este método no es factible para evaluar estas operaciones de ingreso por la venta de cerdo y demás productos del cerdo, porque estos productos no están siendo adquiridos de una empresa relacionada y revendidos a su vez por la empresa en estudio.

Adicionalmente, no se pudo aplicar este método para las operaciones de egresos por prestación de servicios de aguas residuales y medicamentos, por ser aplicable en circunstancias donde la sociedad analizada adquiere un bien o servicio de partes relacionadas para su posterior venta a sujetos independientes.

#### **c) Evaluación del Método del Coste Incrementado**

Las Directrices de la OCDE establece que:

“El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los bienes (o servicios) en una operación vinculada por los bienes transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. Este coste se

incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de incrementar el coste mencionado con dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada original”.

Este método es característico para ser aplicado en prestaciones de servicio, manufactura, almacenamiento, distribución o bienes semielaborados. Debido a que las operaciones en análisis consisten en venta de cerdo y demás productos del cerdo, el método se considera que no es factible dado que no se identificaron operaciones comparables que nos pudieran ofrecer un margen bruto sobre costos en condiciones de mercado realizadas con terceros independientes.

De igual manera para los egresos sujetos a estudio por prestaciones de servicios de aguas residuales y medicamentos, no fue posible la obtención de un margen de utilidad bruta sobre los costos, en consecuencia, hemos descartado este método.

#### **d) Evaluación del Método del Margen Neto Operacional**

Las Directrices de la OCDE establece que: “El método del margen neto operacional estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada (o una serie de operaciones que resulte adecuado agregar en virtud de lo expuesto en los párrafos 3.9 a 3.12)”.

Teniendo en cuenta las características y descripciones de este método se ha identificado que la información en estudio puede ser evaluada bajo este método porque su aplicación se centra en información financiera a nivel operativo, permitiendo así diferencias sustanciales entre las características de los productos o servicios.

Por lo tanto, las transacciones sujetas a estudio y con base a la información disponible, se considera que este método proporciona una medida confiable para evaluar el cumplimiento de los términos económicos de las operaciones de venta de cerdo en pie, semen preparado, embutidos, carne de cerdo en canal, subproductos del cerdo y para los

egresos por prestación de servicios de aguas residuales y medicamentos de acuerdo al principio de plena competencia.

**e) Evaluación del Método de la Distribución del Resultado**

Las Directrices de la OCDE consideran a este método como:

El método de la distribución del resultado identifica, en primer lugar, el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (“resultados conjuntos”). Las referencias a los términos “resultados” y “beneficios” deben entenderse como aplicables igualmente a las pérdidas. Véanse los párrafos 2.130 a 2.137 en los que se analiza cómo calcular los resultados objeto de distribución. Posteriormente se procede a la distribución de ese resultado común entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos, de forma que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubieran previsto y reflejado en un acuerdo pactado en condiciones de plena competencia. Véanse los párrafos 2.138 a 2.151, donde se analiza cómo proceder a la distribución de los resultados conjuntos.

El presente método se descarta porque su aplicabilidad se recomienda cuando las operaciones entre partes relacionadas están interrelacionadas que no se pueden separar o cuando las mismas involucren activos intangibles. En consecuencia, estas circunstancias no se aplican a las transacciones en estudio.

## OPERACIONES ANALIZADAS

Las cifras contenidas en la información financiera presentada, son cifras ilustrativas, manejadas para ejemplificar la aplicación de la normativa técnica y tributaria de los Precios de Transferencia de operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Durante el ejercicio fiscal 2018 la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V., reportó en su informe de operaciones entre partes relacionadas F-982, las operaciones de ingresos siguientes:

### OPERACIONES DE INGRESOS DE GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V.

Nº	OPERACIONES DE INGRESO PARTES RELACIONADAS	PERSONA O EMPRESA RELACIONADA	VALOR \$	% DEL TOTAL DE INGRESOS	PAIS
1	Venta de semen preparado	Granja El Progreso	\$ 1,200.00	0.02%	EL SALVADOR
2	Venta de cerdo en pie	Alimentos Nutritivos, S.A de C.V.	\$ 834,021.00	14.50%	EL SALVADOR
3	Venta de Huevos	Alimentos Nutritivos, S.A de C.V.	\$ 19,471.00	0.34%	EL SALVADOR
4	Venta de Huevos	Bodeguita del Cerdito, S.A de C.V.	\$ 273,818.00	4.76%	EL SALVADOR
5	Venta de embutidos	Bodeguita del Cerdito, S.A de C.V.	\$ 35,000.00	0.61%	EL SALVADOR
6	Venta de carne de cerdo en canal	Bodeguita del Cerdito, S.A de C.V.	\$ 25,000.00	0.43%	EL SALVADOR
7	Venta de subproductos del cerdo	Bodeguita del Cerdito, S.A de C.V.	\$ 6,500.00	0.11%	EL SALVADOR
<b>TOTAL</b>			<b>\$ 1,195,010.00</b>	<b>20.76%</b>	

La sociedad analizada obtuvo en operaciones con partes relacionadas el 20.76% de sus ingresos totales durante el ejercicio fiscal 2018, los cuales deben ser segmentados por tipo de operación, comparando por separado los ingresos relacionados a la producción de cerdos y los ingresos relacionados a la venta de huevos, por tratarse de dos operaciones funcionalmente distintas que dificultan la búsqueda de empresas comparables independientes que mantengan ambas operaciones en similares condiciones, por tal motivo analizaremos operación por operación.

El segmento cerdos queda comprendido por las operaciones; venta de semen preparado, venta de cerdo en pie, venta de embutidos, venta de carne de cerdo en canal y venta de subproductos del cerdo, alcanzando un total de \$ 901,721.00.

## ➤ **SEGMENTO CERDOS**

Como fue mencionado en el capítulo **3.10.1. Análisis de la aplicación de los métodos para la determinación de Precios de Transferencia en Granjita El Progreso, S. A. de C. V.**, la operación de venta de cerdo en estas circunstancias debe ser analizada aplicando el Método del Margen Neto Operacional

Debido a que Granjita El Progreso, S.A. de C.V., realiza el 100% de sus ventas de cerdo en pie a sociedades relacionadas, no es posible contar con comparables internos, tampoco es posible contar con información externa local que brinde fiabilidad de las operaciones, por esta razón es necesario utilizar bases de datos internacionales, empleando el Método del Margen Neto Operacional.

Para la aplicación del referido método se estima que el indicador de comparabilidad Margen del Costo Adicionado Neto (MCAN) proporciona una base aceptable de comparación, debido a que la acumulación de costos de producción y gastos operativos de los activos biológicos comercializados (cerdos), es independiente de si se comercializa entre independientes o relacionadas.

El Margen de Costo Adicionado Neto, representa el cociente de la utilidad de operación de una empresa entre la suma de sus costos más los gastos operativos.

$$\text{MCAN} = \text{UO} / \text{CV} + \text{GO}$$

Donde:

MCAN = Margen del Costo Adicionado Neto

UO = Utilidad de Operación

CV = Costo de Ventas

GO = Gastos operativos

Para la aplicación de este método es necesario contar con la información financiera siguiente:

- Estado de Resultados del año en estudio;

Es ineludible recordar que GRANJITA EL PROGRESO, S.A. DE C.V., obtiene ingresos de operaciones entre partes relacionadas en un 20.76% el resto son ingresos provenientes de operaciones con sujetos independientes, por esta razón para la selección de comparables es preciso detallar por separado los ingresos obtenidos como resultado de operaciones con partes relacionadas, comparando estos últimos con márgenes obtenidos por sujetos independientes en operaciones no vinculadas.

**GRANJITA EL PROGRESO, S. A. DE C. V.**  
**ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018**  
**(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)**

	<b>2018</b>
<b>INGRESOS</b>	
Ventas	\$ 5750,000.00
Costo de ventas	\$ (4500,000.00)
Utilidad bruta	<b>\$ 1250,000.00</b>
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>	
Gastos de Administración	\$ (345,000.00)
Gastos de Ventas	\$ (450,000.00)
Gastos Financieros	\$ (120,000.00)
<b>TOTAL GASTOS</b>	<b>\$ (915,000.00)</b>
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 335,000.00</b>
Otros Ingresos	\$ 1,500.00
Otros Gastos	\$ (19,000.00)
<b>UTILIDAD ANTES DE RESERVA LEGAL</b>	<b>\$ 317,500.00</b>
Reserva legal	\$ (22,225.00)
<b>UTILIDAD ANTES DE ISR</b>	<b>\$ 295,275.00</b>
Gastos por ISR	\$ (88,582.50)
<b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b>	<b>\$ 206,692.50</b>

- Detalle de ingresos por ventas a partes relacionadas, con sus respectivos costos:

PRODUCTO	INGRESOS ACUMULADOS	COSTOS ACUMULADOS
Segmento cerdos	\$ 901,721.00	\$ 695,794.70

- Datos de compañías que operan en circunstancias similares, obtenidos a través de bases de datos o información financiera interna de operaciones con sujetos independientes en circunstancias de similar naturaleza (comparables internos o externos). Una vez obtenido el acceso a las bases de datos, son seleccionadas las compañías dedicadas a una actividad económica similar, que obtengan volúmenes de ventas razonablemente comparables de productos similares y operen en un mercado competitivo.

### COMPARABLES DE EMPRESAS PRODUCTORAS DE CERDOS

INGRESOS	GRANJITA EL PROGRESO	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
Ventas a partes relacionadas	\$ 901,721.00	\$ 918,372.00	\$ 893,095.00	\$ 888,010.00	\$ 916,003.00	\$ 891,939.00
Costo de ventas a partes relacionadas	\$ (695,794.70)	\$ (631,314.19)	\$ (701,112.51)	\$ (679,846.73)	\$ (699,089.01)	\$ (671,630.89)
Utilidad bruta	\$ 205,926.30	\$ 287,057.81	\$ 191,982.49	\$ 208,163.27	\$ 216,913.99	\$ 220,308.11
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
Gastos de Operación	\$ (107,618.44)	\$ (162,512.14)	\$ (121,683.29)	\$ (152,090.74)	\$ (153,191.07)	\$ (133,238.76)
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 98,307.86</b>	<b>\$ 124,545.67</b>	<b>\$ 70,299.20</b>	<b>\$ 56,072.53</b>	<b>\$ 63,722.92</b>	<b>\$ 87,069.35</b>
<b>MCAN</b>	<b>12.24%</b>	<b>15.69%</b>	<b>8.54%</b>	<b>6.74%</b>	<b>7.48%</b>	<b>10.82%</b>

Cifras en dólares de los Estados Unidos de América.

$$MCAN = \frac{UTILIDAD OPERATIVA}{COSTOS + GASTOS OPERATIVOS}$$

$$MCAN = \frac{\$ 98,307.86}{\$ 695,794.70 + \$ 107,618.44}$$

$$MCAN = 12.24\%$$

Para el cálculo de las cifras comparadas de la sociedad analizada han sido considerados únicamente el valor de las ventas a partes relacionadas (\$ 901,721.00), con sus respectivos costos de ventas (\$ 695,794.70) y los gastos de operación correspondientes (\$ 107,618.44).

## ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Las operaciones de compañías seleccionadas como comparables deben ser provenientes de actividades cuyo origen involucre la cría, desarrollo y comercialización de cerdos, en similares condiciones, siendo vendidos a sujetos que no posean vínculos con la sociedad productora (sujetos independientes). Sin embargo, la determinación de Precios de Transferencia, requiere más que la selección de comparables, resultando necesario homogenizar las operaciones de la parte analizada con las operaciones de las compañías comparables a través de ajustes contables y económicos propios de cada comparable, que afecten la obtención de ingresos.

## AJUSTES CONTABLES

La empresa analizada considera los montos por depreciación dentro de sus gastos operativos, sin embargo, las empresas comparables 1 y 5 consideran dentro de sus costos un monto por depreciación por \$ 7,928.10 y \$ 9,401.29 respectivamente, obteniendo el resultado siguiente:

INGRESOS	GRANJITA EL PROGRESO	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
Ventas a partes relacionadas	\$ 901,721.00	\$ 918,372.00	\$ 893,095.00	\$ 888,010.00	\$ 916,003.00	\$ 891,939.00
Costo de ventas a partes relacionadas	\$ (695,794.70)	\$ (623,386.09)	\$ (701,112.51)	\$ (679,846.73)	\$ (699,089.01)	\$ (662,229.60)
Utilidad bruta	\$ 205,926.30	\$ 294,985.91	\$ 191,982.49	\$ 208,163.27	\$ 216,913.99	\$ 229,709.40
GASTOS DE OPERACIÓN						
Gastos de Operación	\$ (107,618.44)	\$ (170,440.24)	\$ (121,683.29)	\$ (152,090.74)	\$ (153,191.07)	\$ (142,640.05)
UTILIDAD DE OPERACIÓN	\$ <u>98,307.86</u>	\$ <u>124,545.67</u>	\$ <u>70,299.20</u>	\$ <u>56,072.53</u>	\$ <u>63,722.92</u>	\$ <u>87,069.35</u>
<b>MCAN</b>	<b>12.24%</b>	<b>15.69%</b>	<b>8.54%</b>	<b>6.74%</b>	<b>7.48%</b>	<b>10.82%</b>

La tabla anterior muestra los cambios obtenidos de la práctica de ajustes contables en las compañías comparables 1 y 5, las compañías restantes mantienen los mismos valores. Sin embargo, en el indicador de comparabilidad no se generan cambios al mantenerse la misma utilidad operativa.

### **CÁLCULOS PARA LA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS:**

Los costos y gastos de las empresas comparables 1 y 5 han sido ajustados de la manera siguiente:

#### **COMPARABLE 1**

Ajuste de costos de lo vendido = \$ 631,314.19 - \$ 7,928.10 = \$ 623,386.09

Ajuste a gastos operativos = \$ 162,512.14 + \$ 7,928.10 = \$ 170,440.24

#### **COMPARABLE 5**

Ajuste de costos de lo vendido = \$ 671,630.89 - \$ 9,401.29 = \$ 662,229.60

Ajuste a gastos operativos = \$ 133,238.76 + \$ 9,401.29 = \$ 142,640.05

### **AJUSTES ECONÓMICOS**

Además de los ajustes contables la administración tributaria salvadoreña requiere ajustes económicos sobre los cuales expresa lo siguiente: “también puede considerarse los Ajustes Económicos (Ajustes de Capital de Trabajo) entre la empresa analizada y las empresas comparables a través de los cuales se nivelan las diferencias en los inventarios, cuentas por cobrar y pagar, propiedad planta y equipo que requieren la aplicación de tasas de interés. Dichos ajustes deben realizarse a las empresas comparables, con el objeto de determinar cuál hubiera sido el precio o la utilidad de estas empresas en caso de operar bajo las condiciones de la empresa examinada”. (DGII, 2018, pág. 12)

Las empresas comparables en promedio durante los tres años inmediatos anteriores expresan en las cuentas de balance los valores siguientes:

CUENTAS DE BALANCE	GRANJITA EL PROGRESO	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
CUENTAS POR COBRAR	\$ 112,250.00	\$ 113,372.50	\$ 103,168.98	\$ 107,295.73	\$ 97,639.12	\$ 88,851.60
INVENTARIOS	\$ 617,432.50	\$ 530,991.95	\$ 615,950.66	\$ 529,717.57	\$ 455,557.11	\$ 482,890.54
CUENTAS POR PAGAR	\$ 738,691.04	\$ 760,851.77	\$ 783,677.32	\$ 728,819.91	\$ 750,684.51	\$ 773,205.04
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 4188,872.50	\$ 3895,651.43	\$ 3622,955.83	\$ 3731,644.50	\$ 3470,429.39	\$ 3748,063.74

A continuación, se detalla la definición de las variables a utilizar para los ajustes económicos:

Prom CPC = Promedio de Cuentas por Cobrar

Prom INV = Promedio de inventarios

Prom CPP = Promedio de Cuentas por Pagar

Prom PPE = Ajuste de Propiedad Planta y Equipo

i = Tasa Prime

Analizada = Entidad bajo análisis

Comp = Entidad comparable

Vtas = Ventas Netas

A partir del 01 de enero de 2001 El Salvador adoptó al dólar estadounidense como moneda de curso legal, por este motivo la economía estadounidense obtuvo fuerte influencia en la economía nacional, motivo que permite la utilización de la Tasa Prime en la evaluación de economías comparables para la determinación de Precios de Transferencia, ésta tasa es calculada por Bloomberg (compañía especializada en servicios financieros con

información acerca de indicadores económicos) y depende del comportamiento que tengan las tasas interés de 25 de los bancos más grandes de Estados Unidos.

“La Prime rate es un indicador de la tasa de interés más baja para préstamos ofrecida por los bancos a sus mejores clientes comerciales” (República, 2019). Para el cálculo de los ajustes para la eliminación de diferencias en las empresas seleccionadas como comparables utilizamos la tasa prime promedio durante el año 2018, el promedio anual reflejó una tasa prime de 4.91%.

Debemos tener en cuenta que para la aplicación de tasas en la realización de ajustes contables y económicos sobre la información financiera de compañías comparables no existe una tasa fija, debido a que será seleccionada de acuerdo a las particularidades de la economía en que opere la compañía analizada.

### **CÁLCULOS PARA LA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS:**

a) Determinación del ajuste de cuentas por cobrar

$$\text{Ajuste CPC} = \left[ \left( \left( \frac{\text{Prom CPC}}{\text{Vtas}} \text{ analizada} \right) * \text{Vtas Comp} \right) - \text{Prom CPC Comp} \right] * \left[ \frac{i}{1 + \left( i * \left( \frac{\text{Prom CPC Comp}}{\text{Vtas Comp}} \right) \right)} \right]$$

$$\text{Ajuste CPC} = \left[ \left( \left( \frac{\$112,250}{\$901,721} \right) * \$918,372 \right) - \$113,372.50 \right] * \left[ \frac{0.0491}{1 + \left( 0.0491 * \left( \frac{\$113,372.50}{\$918,372} \right) \right)} \right]$$

$$\text{Ajuste CPC} = \$ 46.38$$

**El ajuste a las cuentas por cobrar se realiza con el objetivo de eliminar un posible financiamiento implícito en las ventas, mismo que podría estar siendo compensado en el precio de la venta, sin embargo, la cantidad obtenida en esta empresa comparable no representa materialidad con respecto a la información total.**

b) Determinación de ajuste de inventarios

$$\text{Ajuste INV} = \left[ \left( \left( \frac{\text{Prom INV}}{\text{Vtas}} \text{ analizada} \right) * \text{Vtas Comp} \right) - \text{Prom INV Comp} \right] * i$$

$$\text{Ajuste INV} = \left[ \left( \left( \frac{\$ 617,432.50}{\$ 901,721} \right) * \$ 918,372. \right) - \$ 530,991.95 \right] * 0.0491$$

$$\text{Ajuste INV} = \$ \mathbf{4,804.04}$$

**El ajuste a los inventarios se realiza con el objeto de eliminar el efecto generado por las diferencias en los días de rotación de inventarios, el cual provoca funciones adicionales en el manejo de los inventarios, reflejando variaciones en los niveles de ventas.**

c) Determinación del ajuste de cuentas por pagar

$$\text{Ajuste CPP} = \left[ \left( \left( \frac{\text{Prom CPP}}{\text{Vtas}} \text{ analizada} \right) * \text{Vtas Comp} \right) - \text{Prom CPP Comp} \right] * \left[ \frac{i}{1 + \left( i * \left( \frac{\text{Prom CPP Comp}}{\text{Vtas Comp}} \right) \right)} \right]$$

$$\text{Ajuste CPP} = \left[ \left( \left( \frac{\$ 738,691.04}{\$ 901,721} \right) * \$ 918,372 \right) - \$ 760,851.77 \right] * \left[ \frac{0.0491}{1 + \left( 0.0491 * \left( \frac{\$ 760,851.77}{\$ 918,372} \right) \right)} \right]$$

$$\text{Ajuste CPP} = \$ \mathbf{(401.99)}$$

**Las cuentas por pagar son ajustadas con el objeto de eliminar variaciones en la obtención de financiamiento implícito a través de las compras a proveedores.**

d) Determinación de ajuste a propiedad planta y equipo

$$\text{Ajuste PPE} = \left[ \left( \left( \frac{\text{Prom PPE}}{\text{Vtas}} \text{ analizada} \right) * \text{Vtas Comp} \right) - \text{Prom PPE Comp} \right] * i$$

$$\text{Ajuste PPE} = \left[ \left( \left( \frac{\$ 4,188,872.50}{\$ 901,721} \right) * \$ 918,372. \right) - \$ 3,895,651.43 \right] * 0.0491$$

$$\text{Ajuste PPE} = \$ \mathbf{18,195.08}$$

**Este ajuste es realizado con la finalidad de eliminar diferencias funcionales en la intensidad de activos fijos de la compañía comparable y la compañía analizada, a mayor intensidad de activos mayores pueden ser las diferencias funcionales que afecten el resultado.**

COMPARABLES	AJUSTES			
	CPC	Inventario	CPP	PPE
COMPARABLE 1	\$ 46.38	\$ 4,804.04	\$ (401.99)	\$ 18,195.08
COMPARABLE 2	\$ 390.94	\$ (217.25)	\$ (2,450.22)	\$ 25,819.00
COMPARABLE 3	\$ 158.51	\$ 3,845.84	\$ (64.23)	\$ 19,322.55
COMPARABLE 4	\$ 800.50	\$ 8,428.24	\$ (13.86)	\$ 38,533.14
COMPARABLE 5	\$ 1,083.77	\$ 6,277.14	\$ (2,002.85)	\$ 19,412.53

Los cálculos anteriores reflejan los ajustes realizados a la empresa COMPARABLE 1, siendo el mismo procedimiento para la obtención de los ajustes a las empresas comparables restantes.

CUENTAS	SIN AJUSTE	AJUSTES COMPARABLE 1				AJUSTADOS
		CPC	Inventario	CPP	PPE	
Ventas Ajustadas	\$ 918,372.00	\$ 46.38			\$	918,418.38
Costos de venta Ajustados	\$ 623,386.09		\$ (4,804.04)	\$ 401.99	\$	618,180.06
Gastos operativos ajustados	\$ 170,440.24				\$(18,195.08)	152,245.16

Luego de practicar los ajustes económicos para la homogenización de diferencias entre las operaciones de la parte analizada y las empresas comparables los resultados en la información financiera a evaluar son los siguientes:

INGRESOS	GRANJITA EL PROGRESO	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
Ventas a partes relacionadas	\$ 901,721.00	\$ 918,418.38	\$ 893,485.94	\$ 888,168.51	\$ 916,803.50	\$ 893,022.77
Costo de ventas a partes relacionadas	\$ (695,794.70)	\$ (618,180.06)	\$ (698,879.54)	\$ (675,936.66)	\$ (690,646.91)	\$ (653,949.61)
Utilidad bruta	\$ 205,926.30	\$ 300,238.32	\$ 194,606.40	\$ 212,231.85	\$ 226,156.59	\$ 239,073.16
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
Gastos de Operación	\$ (107,618.44)	\$ (152,245.16)	\$ (95,864.29)	\$ (132,768.19)	\$ (114,657.93)	\$ (113,826.23)
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 98,307.86</b>	<b>\$ 147,993.16</b>	<b>\$ 98,742.11</b>	<b>\$ 79,463.66</b>	<b>\$ 111,498.66</b>	<b>\$ 125,246.93</b>
<b>MCAN</b>	<b>12.24%</b>	<b>19.21%</b>	<b>12.42%</b>	<b>9.83%</b>	<b>13.85%</b>	<b>16.31%</b>

## RANGO INTERCUARTIL

Después de haber eliminado las diferencias entre la empresa analizada y sus comparables seleccionadas se procede a calcular la mediana, ordenando inicialmente de forma ascendente los valores comparables y posteriormente calculando la posición en que se encuentra:

9.83%	12.42%	13.85%	16.31%	19.21%
-------	--------	--------	--------	--------

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

$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

9.83%	12.42%	13.85%	16.31%	19.21%
-------	--------	--------	--------	--------

El siguiente paso consiste en calcular la posición del primer y tercer cuartil, a partir de las siguientes formulas:

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

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = \frac{(5+1)}{4} = 1.5$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 12.42\% - 9.83\% = 2.59\%(0.5) = 1.30\%$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 9.83\% + 1.30\%$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 11.13\%$$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(n+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(5+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3[1.5]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 4.5$

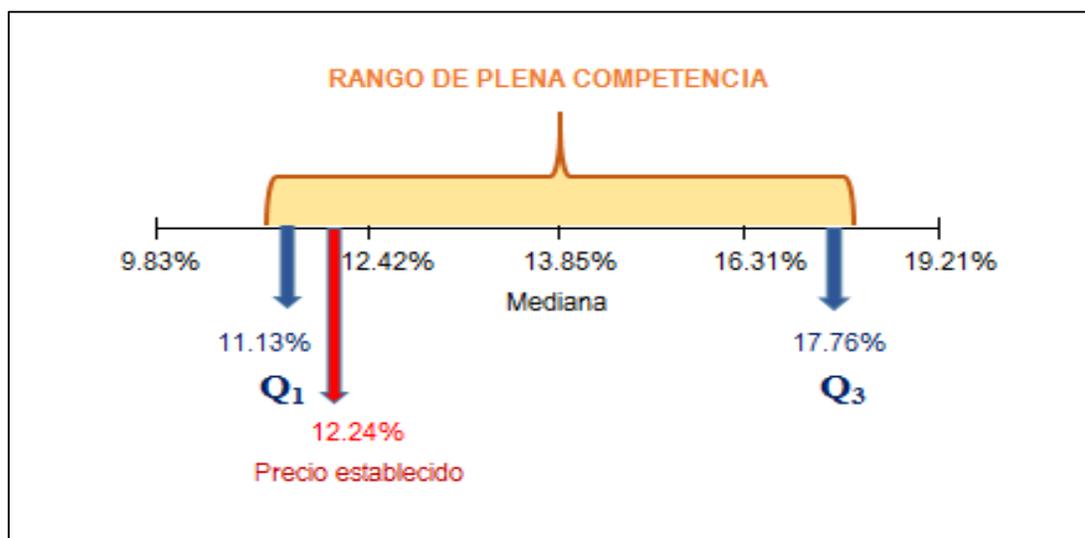
Tercer cuartil:  $Q_3 = 19.21\% - 16.31\% = 2.90\%(0.5) = 1.45\%$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 16.31\% + 1.45\%$

Tercer cuartil:  **$Q_3 = 17.76\%$**

Luego de determinar los valores máximos y mínimos y las medidas de posición es preciso establecer el rango de plena competencia, en las operaciones comparables como se muestra a continuación:

Ilustración 16 Rango de plena competencia. Segmento cerdos



## **INTERPRETACIÓN:**

El MCAN de la parte analizada y los comparables establecidos demuestran que los precios establecidos por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., en las ventas de productos de cerdo a la sociedad Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V., han sido establecidos con base al principio de plena competencia y se encuentran dentro del rango intercuartil o de plena competencia representado por la parte sombreada.

Los precios determinados por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., pese a encontrarse dentro de un rango de plena competencia pueden ser objeto de sospecha ante la administración tributaria por encontrarse muy cercanos al margen mínimo permitido.

### **➤ SEGMENTO HUEVOS**

Comprende el total de los ingresos obtenidos por venta de huevos a partes relacionadas, alcanzando un total de \$ 293,289.00.

En el caso de la venta de huevos Granjita El Progreso, S.A. de C.V., vende éste producto tanto a empresas independientes como a partes relacionadas (La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V. y Alimentos Nutritivos, S.A. de C.V.), por esta razón existe factibilidad de aplicación del método del Precio Libre Comparable, pues las circunstancias de la operación permiten que la empresa analizada cuente con información interna de operaciones de similar naturaleza, realizadas con sujetos independientes, misma que servirá de base para la determinación de comparables y para el establecimiento del rango de plena competencia.

Para la aplicación del método del Precio Libre Comparable es necesario contar con la información siguiente:

- Precio promedio establecido durante el ejercicio fiscal en estudio, en operaciones de venta de huevos a empresas relacionadas.

<b>PRECIO MENSUAL POR CARTON AÑO 2018</b>		
<b>MESES</b>	<b>HUEVO GRANDE</b>	
ENERO	\$	3.41
FEBRERO	\$	3.34
MARZO	\$	3.36
ABRIL	\$	3.46
MAYO	\$	3.21
JUNIO	\$	2.91
JULIO	\$	2.95
AGOSTO	\$	2.67
SEPTIEMBRE	\$	2.75
OCTUBRE	\$	2.70
NOVIEMBRE	\$	3.15
DICIEMBRE	\$	3.40
<b>PROMEDIO ANUAL</b>	<b>\$</b>	<b>3.11</b>

La clasificación de huevo vendido a La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V., es de tamaño grande, con un precio promedio anual de \$ 3.11, por lo que analizaremos operaciones comparables con el mismo tipo de huevo comercializado en condiciones similares de entrega y venta.

Todas las ventas de huevo realizadas a La Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V., superan las 50 unidades (cartones de huevo), por lo que los precios otorgados a ésta sociedad son sujetos a descuentos.

- Precios establecidos en operaciones de similar naturaleza con clientes independientes:

#### **COMPARABLES EN VENTA DE HUEVOS**

<b>COMPARABLES</b>	<b>PRECIO PROMEDIO</b>	<b>CANTIDAD NEGOCIADA</b>
EMPRESA 1	\$ 3.14	>50 CARTONES
EMPRESA 2	\$ 3.21	<50 CARTONES
EMPRESA 3	\$ 3.29	<50 CARTONES
EMPRESA 4	\$ 3.25	<50 CARTONES

Los precios anteriores han sido obtenidos de las ventas de huevo (tamaño grande) realizadas a clientes independientes de la sociedad analizada, por lo que podrían ser consideradas relativamente comparables, pese a esto, estos precios deben ser sometidos a ajustes, por tratarse de precios de venta, influenciados por las políticas de descuento comercial por cantidad.

La sociedad en estudio tiene como política el otorgamiento de un porcentaje de descuento en relación a la cantidad negociada, la cual considera un 10% de descuento en cantidades de ventas iguales o superiores a 50 cartones de huevo y un 4% de descuento en cantidades superiores a 25 pero inferiores a 50 cartones.

## **ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS**

Debido a que el precio por ventas realizadas a la empresa relacionada está sujeto a un 10% de descuento, mismo que es distinto al porcentaje de descuentos otorgados en ventas a sujetos independientes, en relación a las cantidades negociadas con las empresas comparables, se deben realizar los ajustes siguientes:

La EMPRESA 1 por contar con un mismo porcentaje de descuento con la empresa analizada no requiere se le practique ajuste por cantidad negociada.

### **EMPRESA 2**

$$\text{Ajuste} = [\text{Precio Prom.} * (\% \text{ desc. comparable})] - [\text{Precio Prom.} (* \% \text{ de desc. analizada})]$$

$$\text{Ajuste} = [ \$ 3.21 * 4\% ] - [ \$ 3.21 * 10\% ]$$

$$\text{Ajuste} = [ \$ 0.13 - \$ 0.32 ]$$

$$\text{Ajuste} = \$ (0.19)$$

### EMPRESA 3

$$\text{Ajuste} = [\text{Precio Prom.} * (\% \text{ desc. comparable})] - [\text{Precio Prom.} (* \% \text{ de desc. analizada})]$$

$$\text{Ajuste} = [ \$ 3.29 * 4\% ) - [ \$ 3.29 * 10\% ]$$

$$\text{Ajuste} = [ \$ 0.13 - \$ 0.33 ]$$

$$\text{Ajuste} = \$ (0.20)$$

### EMPRESA 4

$$\text{Ajuste} = [\text{Precio Prom.} * (\% \text{ desc. comparable})] - [\text{Precio Prom.} (* \% \text{ de desc. analizada})]$$

$$\text{Ajuste} = [ \$ 3.25 * 4\% ) - [ \$ 3.25 * 10\% ]$$

$$\text{Ajuste} = [ \$ 0.13 - \$ 0.32 ]$$

$$\text{Ajuste} = \$ (0.19)$$

Al resultar negativas las cantidades de los ajustes significa que debemos restar al precio promedio el valor del ajuste resultante.

COMPARABLES	PRECIO PROMEDIO	CANTIDAD NEGOCIADA	DESCUENTO	AJUSTE	PRECIO AJUSTADO
EMPRESA 1	\$ 3.14	>50 CARTONES	10%		\$ 3.14
EMPRESA 2	\$ 3.21	>25<50 CARTONES	4%	\$ (0.19)	\$ 3.02
EMPRESA 3	\$ 3.29	>25<50 CARTONES	4%	\$ (0.20)	\$ 3.09
EMPRESA 4	\$ 3.25	>25<50 CARTONES	4%	\$ (0.19)	\$ 3.06

## RANGO INTERCUARTIL

El siguiente paso consiste en calcular la mediana, debiendo ordenar en orden ascendente los comparables seleccionados:

\$	3.02	\$	3.06	\$	3.09	\$	3.14
----	------	----	------	----	------	----	------

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

$$\text{Mediana} = \frac{(4+1)}{2} = 2.5$$

En este caso el valor de la mediana se encuentra desplazada 0.5 a la derecha del segundo comparable, para su cálculo es necesario calcular la diferencia entre el segundo y tercer comparable de la manera siguiente:

$$\$ 3.09 - \$ 3.06 = \$ 0.03 (0.5) = \$ 0.02$$

$$\text{Mediana} = \$3.06 + \$0.02$$

$$\text{Mediana} = \$ 3.08$$

\$	3.02	\$	3.06	\$	3.08	\$	3.09	\$	3.14
----	------	----	------	----	------	----	------	----	------

Luego calculamos la posición del primer y tercer cuartil, a partir de las siguientes formulas:

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

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = \frac{(4+1)}{4} = 1.25$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = \$ 3.06 - \$ 3.02 = \$ 0.04 (0.5) = \$ 0.02$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = \$ 3.02 + \$ 0.02$$

Primer cuartil:  $Q_1 = \$ 3.04$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(n+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(4+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3[1.25]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3.75$

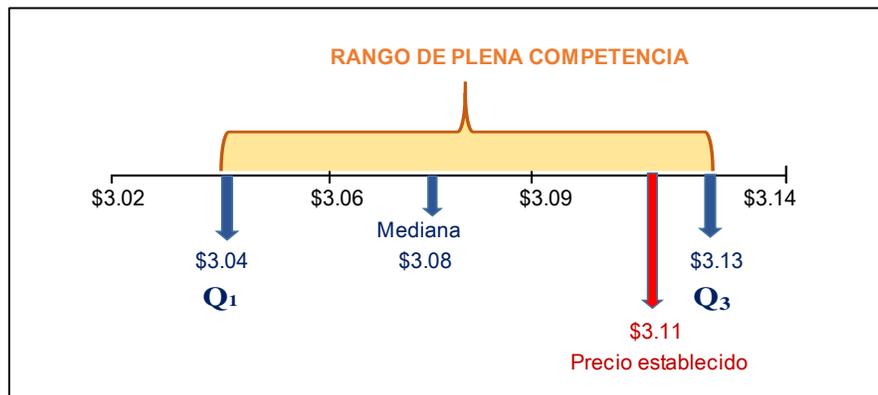
Tercer cuartil:  $Q_3 = \$ 3.14 - \$ 3.09 = \$ 0.05 (0.75) = \$ 0.04$

Tercer cuartil:  $Q_3 = \$ 3.09 + \$ 0.04$

Tercer cuartil:  $Q_3 = \$ 3.13$

Luego de determinar los valores máximos y mínimos y las medidas de posición es preciso establecer el rango de plena competencia, en las operaciones comparables como se muestra a continuación:

Ilustración 17 Rango de plena competencia. Segmento Huevos



## INTERPRETACIÓN:

El precio del huevo normalmente es volátil, viéndose afectado por diversos factores, sin embargo, los precios establecidos por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., en las operaciones de venta de huevo a la sociedad Bodeguita del Cerdito, S.A. de C.V., cumplen con el principio de plena competencia al encontrarse dentro de un rango de precios aceptables de mercado en operaciones con sujetos independientes.

## OPERACIONES DE EGRESOS

Nº	OPERACIONES DE EGRESOS A PARTES RELACIONADAS	PERSONA O EMPRESA RELACIONADA	VALOR \$	% DE COSTOS Y GASTOS TOTALES	PAÍS
1	Arrendamiento de instalaciones	Granja El Progreso	\$ 100,275.00	1.85%	El Salvador
2	Compra de núcleos y medicamentos	Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V.	\$ 1280,635.00	23.57%	El Salvador
3	Intereses por financiamiento	Granja El Progreso	\$ 80,764.75	1.49%	El Salvador
4	Tratamiento de aguas residuales	Granja El Progreso	\$ 115,812.00	2.13%	El Salvador
<b>TOTALES</b>			\$ 1577,486.75	29.03%	

La sociedad analizada realizó durante el ejercicio fiscal 2018 un 29.03% de sus egresos totales, en operaciones con partes relacionadas, siendo todos estos provenientes de diversas operaciones funcionalmente distintas, debiendo ser analizada cada una por separado, con compañías de similar naturaleza que realicen operaciones con sujetos independientes, cuyos giros sean semejantes al giro de cada uno de los proveedores relacionados con Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

- **ARRENDAMIENTO DE INSTALACIONES**

Al término del ejercicio fiscal 2018, Granjita El Progreso, S.A. de C.V., posee egresos por arrendamiento de instalaciones con sujetos relacionados específicamente con Granja El Progreso, por una cantidad de \$ 100.275.00 La granja cuenta con 573 metros cuadrados de instalaciones arrendadas y cancela \$ 175.00 anuales por metro cuadrado.

## **SOLUCIÓN**

Para el análisis de esta operación es de considerar la información disponible con la que cuenta la entidad analizada, dado que es un servicio que recibe de un sujeto relacionado debe verificarse la existencia de sujetos comparables con la prestadora del servicio, que permita determinar si los precios establecidos cumplen con el principio de plena competencia.

### **IDENTIFICACIÓN DE SUJETOS COMPARABLES INTERNOS**

Al hablar de comparables internos se hace referencia a una operación realizada con una sociedad o empresa vinculada, que a la misma vez es efectuada por el contribuyente con un tercero independiente. De esta forma los comparables internos pueden estar directamente relacionados con la operación vinculada, proporcionando una base de comparación inmediata y aceptable; de igual manera, la información obtenida de comparables internos puede resultar más completa y menos onerosa. En el caso particular de la compañía analizada no cuenta con arrendamiento de instalaciones prestado por sujetos independientes, por tanto, no existen comparables internos.

### **IDENTIFICACIÓN DE SUJETOS COMPARABLES EXTERNOS**

Los comparables externos son operaciones con sujetos vinculados donde no interviene el contribuyente, sino que es llevada a cabo por dos terceros que son independientes entre sí. Existen diversas fuentes de información a las que puede recurrirse para identificar posibles comparables externos, por ejemplo, bases de datos comerciales, los comparables extranjeros y la información no comunicada a los contribuyentes.

En el caso particular se llevaron a cabo investigaciones en las zonas aledañas a la ubicación de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., identificando inmuebles con características similares al arrendado. A continuación, se muestran los precios por metro cuadrado, cancelados por arrendamientos durante periodos anuales, por tanto, es factible

aplicar el método del Precio Libre Comparable, sin embargo, es necesario tomar en cuenta que el precio por metro cuadrado varía de acuerdo a la ubicación del bien inmueble.

Nº	Empresa x	Precio por m <sup>2</sup> anual
1	Comparable 1	\$ 215.00
2	Comparable 2	\$ 145.00
3	Comparable 3	\$ 185.00
4	Comparable 4	\$ 164.00
5	Comparable 5	\$ 197.00
6	Comparable 6	\$ 139.00
7	Comparable 7	\$ 153.00

#### DETERMINACIÓN DEL RANGO INTERCUARTIL

La mediana puede calcularse con la fórmula siguiente:

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

$$\text{Mediana} = \frac{(7+1)}{2} = 4$$

\$ 139	\$ 145	\$ 153	\$ 164	\$ 185	\$ 197	\$ 215
--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Este resultado indica la ubicación de la mediana o posición de la mediana en la tabla ordenada, es decir, la mediana es 4 cuyo valor es 164.

Luego se procede a calcular la posición del primer y tercer cuartil, a partir de las siguientes formulas:

**Primer cuartil:**  $Q_1 = \frac{(n+1)}{4}$

**Primer cuartil:**  $Q_1 = \frac{(7+1)}{4}$

**Primer cuartil:**  $Q_1 = 2$

Este resultado indica la ubicación del primer cuartil en la tabla ordenada. Para el caso, el primer cuartil es 2, por tanto,  $Q_1 = \$ 145$ .

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

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 3\left[\frac{(7+1)}{4}\right]$

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 3[2]$

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 6$

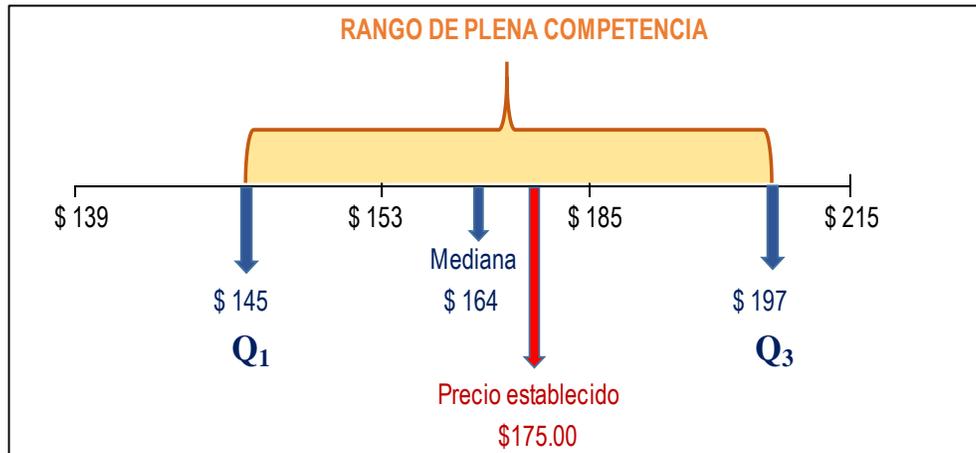
Este resultado refleja la posición del tercer cuartil en la tabla ordenada, siendo para este caso 6, cuyo valor es 197.

#### RESUMEN DE DATOS DEL RANGO INTERCUARTIL

DATO	POSICIÓN	RESULTADO
Dato mínimo	1	139
Primer cuartil	2	145
Mediana	4	164
Tercer cuartil	6	197
Dato máximo	7	215

Con base a la tabla anterior, con los valores máximos y mínimos y las medidas de posición determinadas, es fácil identificar el rango de plena competencia en las operaciones comparables como se muestra en la siguiente gráfica:

Ilustración 18 Rango de plena competencia. Arrendamiento



## INTERPRETACIÓN

El precio por metro cuadrado pactado entre la compañía Granjita El Progreso, S.A. de C.V., y el sujeto relacionado Granja El Progreso en concepto de arrendamiento, se encuentra dentro de un rango de precios aceptables de mercado en operaciones con sujetos independientes, cumpliendo con el principio de plena competencia.

- **COMPRA DE NÚCLEOS Y MEDICAMENTOS**

Los egresos por esta operación, son el resultado de las operaciones desarrolladas con la sociedad Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V., empresa considerada como vinculada de acuerdo al art. 199-C del Código Tributario por poseerse indirectamente más del 25% de su capital social.

Esta operación representa el 23.57% de los egresos totales de la sociedad analizada, requiriendo ser analizada a través del método del Margen Neto Operacional, por desarrollarse dicha operación en circunstancias que no permiten contar con información interna, que sirva de base para emplear un análisis de comparabilidad, siendo necesaria la utilización de bases de datos internacionales, a través de las cuales se posibilite el acceso a información de compañías funcionalmente comparables que desarrollen operaciones con sujetos independientes.

Debido a las circunstancias en que se desarrolla esta operación vinculada se estima que el indicador de comparabilidad Margen del Costo Adicionado Neto (MCAN) proporciona una base aceptable de comparación. La aplicación de éste método exige contar con la información que se detalla a continuación:

**COMPARABLES DE EMPRESA PROVEEDORA DE NÚCLEOS Y MEDICAMENTOS**

<b>INGRESOS</b>	<b>INNOVACIONES NUTRICIONALES</b>	<b>COMPARABLE 1</b>	<b>COMPARABLE 2</b>	<b>COMPARABLE 3</b>	<b>COMPARABLE 4</b>	<b>COMPARABLE 5</b>
Ventas a partes relacionadas	\$ 1280,635.00	\$ 1351,215.00	\$ 987,985.00	\$ 1265,478.00	\$ 1114,758.00	\$ 1295,238.00
Costo de ventas a partes relacionadas	\$ (845,780.00)	\$ (792,345.71)	\$ (642,670.59)	\$ (798,340.80)	\$ (738,274.18)	\$ (835,735.79)
Utilidad bruta	\$ 434,855.00	\$ 558,869.29	\$ 345,314.41	\$ 467,137.20	\$ 376,483.82	\$ 459,502.21
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
Gastos de Operación	\$ (156,379.45)	\$ (187,684.89)	\$ (120,437.70)	\$ (153,390.74)	\$ (137,291.77)	\$ (146,976.86)
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 278,475.55</b>	<b>\$ 371,184.40</b>	<b>\$ 224,876.71</b>	<b>\$ 313,746.46</b>	<b>\$ 239,192.05</b>	<b>\$ 312,525.35</b>
<b>MCAN</b>	<b>27.79%</b>	<b>37.87%</b>	<b>29.47%</b>	<b>32.97%</b>	<b>27.32%</b>	<b>31.80%</b>

Cifras expresadas en dólares de los Estados Unidos de América.

## ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Las operaciones de las compañías seleccionadas como comparables obtenidas a través de la utilización de bases de datos, deben ser provenientes de actividades cuyo giro involucre la comercialización de medicamentos veterinarios y productos afines, siendo vendidos a sujetos que no poseen vínculos con la sociedad que los comercializa (sujetos independientes). No obstante, la determinación de Precios de Transferencia requiere más que la selección de comparables, resultando necesario homogenizar las operaciones de la parte analizada con las operaciones de las compañías comparables, a través de ajustes contables y económicos propios de cada comparable, que afecten directamente la obtención de ingresos.

## AJUSTES ECONÓMICOS

Los ajustes económicos son realizados con la finalidad de determinar los ingresos que las compañías seleccionadas como comparables hubiesen obtenido al operar en las mismas condiciones de la sociedad analizada.

Para garantizar una mayor fiabilidad en las cifras comparables, es conveniente trabajar con las cantidades promedio durante al menos los tres años precedentes, con la finalidad de reducir posibles variaciones en el período analizado, con respecto a períodos inmediatos anteriores.

Las empresas expuestas a comparación durante los tres años inmediatos anteriores expresan en las cuentas de balance los promedios siguientes:

CUENTAS DE BALANCE	INNOVACIONES NUTRICIONALES	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
CUENTAS POR COBRAR	\$ 252,480.90	\$ 255,005.71	\$ 232,055.20	\$ 241,337.40	\$ 219,617.04	\$ 199,851.50
INVENTARIOS	\$ 1245,258.50	\$ 1070,922.31	\$ 1242,269.88	\$ 1068,352.10	\$ 918,782.80	\$ 973,909.77
CUENTAS POR PAGAR	\$ 867,321.14	\$ 893,340.77	\$ 920,141.00	\$ 855,731.13	\$ 881,403.06	\$ 907,845.15
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 2325,851.65	\$ 2163,042.03	\$ 2011,629.09	\$ 2071,977.96	\$ 1926,939.51	\$ 2081,094.67

La información financiera de las compañías comparables debe ajustarse a la información de la compañía analizada mediante la aplicación de los requerimientos establecidos por la administración tributaria, a través de la guía de orientación para la determinación de los precios de transferencia en operaciones entre sujetos relacionados.

Las cifras contenidas en la tabla siguiente muestran los ajustes practicados a cada una de las empresas comparables, realizando el mismo procedimiento aplicado en el segmento cerdos.

COMPARABLES	AJUSTES			
	CPC	Inventario	CPP	PPE
COMPARABLE 1	\$ 554.13	\$ 11,929.65	\$ 1,035.84	\$ 14,287.85
COMPARABLE 2	\$ (1,809.15)	\$ (13,825.44)	\$ (11,786.10)	\$ (10,668.44)
COMPARABLE 3	\$ 396.71	\$ 7,962.45	\$ 62.96	\$ 11,113.59
COMPARABLE 4	\$ 7.82	\$ 8,110.38	\$ (5,975.42)	\$ 4,794.67
COMPARABLE 5	\$ 2,704.97	\$ 14,020.42	\$ (1,454.09)	\$ 13,319.78

Los valores siguientes muestran el efecto de cada uno de los ajustes practicados en la empresa COMPARABLE 1.

CUENTAS	SIN AJUSTE	AJUSTES COMPARABLE 1				AJUSTADOS
		CPC	Inventario	CPP	PPE	
Ventas Ajustadas	\$ 1351,215.00	\$ 554.13				\$ 1351,769.13
Costos de venta Ajustados	\$ 792,345.71		\$ (11,929.65)	\$ 1,035.84		\$ 803,239.53
Gastos operativos ajustados	\$ 187,684.89				\$ (14,287.85)	\$ 201,972.74

Luego de practicar los ajustes económicos para la homogenización de diferencias entre las operaciones de la parte analizada y las empresas comparables los resultados en la información financiera a evaluar son los siguientes:

INGRESOS	INNOVACIONES NUTRICIONALES	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
Ventas a partes relacionadas	\$ 1280,635.00	\$ 1351,769.13	\$ 986,175.85	\$ 1265,874.71	\$ 1114,765.82	\$ 1297,942.97
Costo de ventas a partes relacionadas	\$ (845,780.00)	\$ (803,239.53)	\$ (640,631.25)	\$ (806,240.30)	\$ (752,359.98)	\$ (851,210.30)
Utilidad bruta	\$ 434,855.00	\$ 548,529.60	\$ 345,544.60	\$ 459,634.41	\$ 362,405.83	\$ 446,732.67
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
Gastos de Operación	\$ (156,379.45)	\$ (201,972.74)	\$ (109,769.26)	\$ (164,504.33)	\$ (142,086.44)	\$ (160,296.64)
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 278,475.55</b>	<b>\$ 346,556.86</b>	<b>\$ 235,775.34</b>	<b>\$ 295,130.08</b>	<b>\$ 220,319.39</b>	<b>\$ 286,436.03</b>
<b>MCAN</b>	<b>27.79%</b>	<b>34.48%</b>	<b>31.42%</b>	<b>30.40%</b>	<b>24.63%</b>	<b>28.32%</b>

## RANGO INTERCUARTIL

Al contar con la información de las compañías comparables ajustada a las condiciones en que opera la sociedad analizada, es preciso determinar si los precios establecidos en operaciones entre partes relacionadas han sido determinados con base a los precios de mercado.

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

$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

24.63%	28.32%	30.40%	31.42%	34.48%
--------	--------	--------	--------	--------

El siguiente paso consiste en calcular la posición del primer y tercer cuartil, a partir de las siguientes formulas:

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

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = \frac{(5+1)}{4} = 1.5$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 28.32\% - 24.63\% = 3.69\%(0.5) = 1.85\%$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 24.63\% + 1.85\%$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 26.48\%$$

$$\text{Tercer cuartil: } Q_3 = 3\left[\frac{(n+1)}{4}\right]$$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(5+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3[1.5]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 4.5$

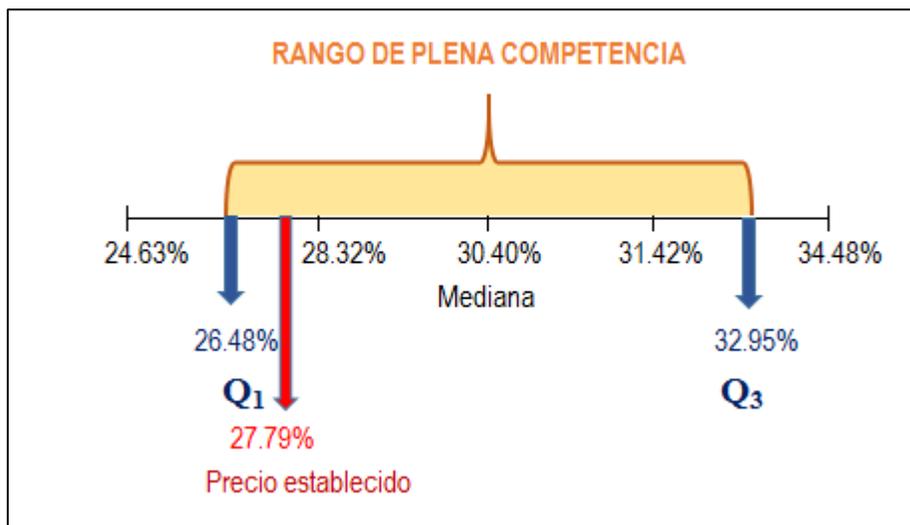
Tercer cuartil:  $Q_3 = 34.48\% - 31.42\% = 3.06\%(0.5) = 1.53\%$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 31.42\% + 1.53\%$

Tercer cuartil:  **$Q_3 = 32.95\%$**

Luego de determinar los valores máximos y mínimos y las medidas de posición es preciso establecer el rango de plena competencia, en las operaciones comparables como se muestra a continuación:

Ilustración 19 Rango de plena competencia. Medicamentos



## **INTERPRETACIÓN**

Los precios de las operaciones realizadas por Granjita El Progreso, S.A. de C.V., e Innovaciones Nutricionales, S.A. de C.V., en concepto de compra de núcleos y medicamentos, están dentro de un rango de mercado aceptable y fueron establecidos en cumplimiento del principio de plena competencia.

- **TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES**

La sociedad analizada debe cumplir diversas obligaciones sanitarias, entre ellas el tratamiento de aguas residuales provenientes del sostenimiento de un ambiente adecuado de las instalaciones en que desarrolla sus operaciones de crianza y producción de cerdos y gallinas ponedoras. Para cumplir con dicha obligación ambiental contrata los servicios de una de sus empresas relacionadas (Granja El Progreso).

Durante el ejercicio fiscal 2018 el monto cancelado a Granja El Progreso asciende a \$ 115,812.00, representando el 2.13% de sus egresos totales, monto que debe ser determinado en consideración de los precios de mercado establecidos por sujetos que realizan ésta operación en similares circunstancias a sujetos independientes.

Para demostrar la adecuada determinación de estos precios es necesario acceder a información externa a través de bases de datos internacionales, bajo la utilización del método establecido por la OCDE, Margen Neto Operacional, considerando como indicador de utilidad adecuado al MCAN. La aplicación del referido método requiere la selección de comparables conciliables a las circunstancias en que la sociedad analizada desarrolla la misma operación.

La selección de comparables en la base de datos muestra la siguiente información:

### COMPARABLES DE EMPRESA DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES

INGRESOS	GRANJA EL PROGRESO	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
Ventas a partes relacionadas	\$ 115,812.00	\$ 145,896.00	\$ 118,324.00	\$ 110,989.00	\$ 128,523.00	\$ 137,488.00
Costo de ventas a partes relacion	\$ (49,748.00)	\$ (52,221.80)	\$ (54,364.60)	\$ (44,710.25)	\$ (49,321.67)	\$ (54,229.17)
Utilidad bruta	\$ 66,064.00	\$ 93,674.20	\$ 63,959.40	\$ 66,278.75	\$ 79,201.33	\$ 83,258.83
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
Gastos de Operación	\$ (39,879.90)	\$ (44,897.79)	\$ (38,421.69)	\$ (34,769.20)	\$ (44,963.35)	\$ (45,111.40)
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 26,184.10</b>	<b>\$ 48,776.41</b>	<b>\$ 25,537.71</b>	<b>\$ 31,509.55</b>	<b>\$ 34,237.98</b>	<b>\$ 38,147.43</b>
<b>MCAN</b>	<b>29.21%</b>	<b>50.22%</b>	<b>27.52%</b>	<b>39.64%</b>	<b>36.31%</b>	<b>38.40%</b>

Cifras expresadas en dólares de los Estados Unidos de América.

### ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Las operaciones de las compañías seleccionadas como comparables deben ser provenientes de actividades que involucren el tratamiento de desechos residuales, siendo cancelados a sujetos que no poseen vínculos con la sociedad que los adquiere (sujetos independientes). No obstante, la determinación de Precios de Transferencia requiere más que la selección de comparables, resultando necesario homogenizar las operaciones de la parte analizada con las operaciones de las compañías comparables, a través de ajustes contables y económicos propios de cada comparable, que afecten directamente la obtención de ingresos.

### AJUSTES ECONÓMICOS

Los ajustes económicos son realizados con la finalidad de determinar los ingresos que las compañías seleccionadas como comparables hubiesen obtenido al operar en las mismas condiciones de la sociedad analizada. Para garantizar una mayor fiabilidad en las cifras comparables, es conveniente trabajar con las cantidades promedio durante al menos

los tres años precedentes, con la finalidad de reducir posibles variaciones en el periodo analizado, con respecto a periodos inmediatos anteriores.

Las empresas expuestas a comparación durante los tres años inmediatos anteriores expresan en las cuentas de balance los promedios siguientes:

CUENTAS DE BALANCE	GRANJA EL PROGRESO	COMPARABLE				
		1	2	3	4	5
CUENTAS POR COBRAR	\$ 135,739.55	\$ 137,096.95	\$ 124,758.22	\$ 129,748.55	\$ 118,071.18	\$ 107,444.77
INVENTARIOS	\$ 239,471.25	\$ 205,945.28	\$ 238,896.52	\$ 205,451.01	\$ 176,687.87	\$ 187,289.14
CUENTAS POR PAGAR	\$ 412,947.62	\$ 425,336.05	\$ 438,096.13	\$ 407,429.40	\$ 419,652.28	\$ 432,241.85
PROPIEDAD PLANTAY EQUIPO	\$ 2087,593.95	\$ 1941,462.37	\$ 1805,560.01	\$ 1859,726.81	\$ 1729,545.93	\$ 1867,909.61

Las cifras a ajustar obtenidas mediante la aplicación de las fórmulas establecidas por la administración tributaria a cada una de las empresas comparables son las siguientes:

COMPARABLES	AJUSTES			
	CPC	Inventario	CPP	PPE
COMPARABLE 1	\$ 299.18	\$ 2,294.15	\$ 501.44	\$ 12,824.22
COMPARABLE 2	\$ (977.79)	\$ (2,658.72)	\$ (5,743.15)	\$ (9,575.57)
COMPARABLE 3	\$ 214.20	\$ 1,531.23	\$ 30.49	\$ 9,975.12
COMPARABLE 4	\$ 4.22	\$ 1,559.68	\$ (2,901.82)	\$ 4,303.51
COMPARABLE 5	\$ 1,459.33	\$ 2,696.22	\$ (704.60)	\$ 11,955.31

El efecto provocado por los ajustes realizados en la información financiera de la empresa comparable 1 es el siguiente:

CUENTAS	SIN AJUSTE	AJUSTES COMPARABLE 1				AJUSTADOS
		CPC	Inventario	CPP	PPE	
Ventas Ajustadas	\$ 145,896.00	\$ 299.18				\$ 146,195.18
Costos de venta Ajustados	\$ 52,221.80		\$ (2,294.15)	\$ 501.44		\$ 54,014.51
Gastos operativos ajustados	\$ 44,897.79				\$ (12,824.22)	\$ 57,722.01

El resultado obtenido en la información financiera de las compañías comparables y la parte analizada posterior a la aplicación de ajustes es el siguiente:

INGRESOS	GRANJA EL PROGRESO	COMPARABLE 1	COMPARABLE 2	COMPARABLE 3	COMPARABLE 4	COMPARABLE 5
Ventas a partes relacionadas	\$ 115,812.00	\$ 146,195.18	\$ 117,346.21	\$ 111,203.20	\$ 128,527.22	\$ 138,947.33
Costo de ventas a partes relacion	\$ (49,748.00)	\$ (54,014.51)	\$ (57,449.03)	\$ (46,210.99)	\$ (53,783.17)	\$ (57,629.99)
Utilidad bruta	\$ 66,064.00	\$ 92,180.67	\$ 59,897.18	\$ 64,992.21	\$ 74,744.05	\$ 81,317.34
<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
Gastos de Operación	\$ (39,879.90)	\$ (57,722.01)	\$ (28,846.12)	\$ (44,744.32)	\$ (49,266.86)	\$ (57,066.71)
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 26,184.10</b>	<b>\$ 34,458.66</b>	<b>\$ 31,051.06</b>	<b>\$ 20,247.88</b>	<b>\$ 25,477.19</b>	<b>\$ 24,250.63</b>
<b>MCAN</b>	<b>29.21%</b>	<b>30.84%</b>	<b>35.98%</b>	<b>22.26%</b>	<b>24.72%</b>	<b>21.14%</b>

## RANGO INTERCUARTIL

Los ajustes realizados en los pasos anteriores dan lugar a la determinación de procedimientos estadísticos, para la identificación de la posición de la mediana y el rango intercuartil o de plena competencia.

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

$$\text{Mediana} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

21.14%	22.26%	24.72%	30.84%	35.98%
--------	--------	--------	--------	--------

El siguiente paso consiste en calcular la posición del primer y tercer cuartil, a partir de las siguientes fórmulas:

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

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = \frac{(5+1)}{4} = 1.5$$

$$\text{Primer cuartil: } Q_1 = 22.26\% - 21.14\% = 1.12\%(0.5) = 0.56\%$$

Primer cuartil:  $Q_1 = 21.14\% + 0.56\%$

Primer cuartil:  $Q_1 = 21.70\%$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(n+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3\left[\frac{(5+1)}{4}\right]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 3[1.5]$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 4.5$

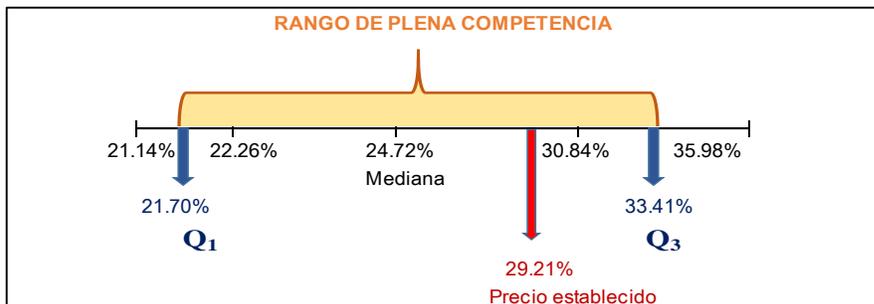
Tercer cuartil:  $Q_3 = 35.98\% - 30.84\% = 5.14\%(0.5) = 2.57\%$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 30.84\% + 2.57\%$

Tercer cuartil:  $Q_3 = 33.41\%$

Luego de determinar los valores máximos y mínimos y las medidas de posición es preciso establecer el rango de plena competencia, en las operaciones comparables como se muestra a continuación:

Ilustración 20 Rango de plena competencia. Aguas Residuales



## INTERPRETACIÓN

Los precios establecidos por Granja El Progreso en las operaciones realizadas con Granjita El Progreso, S.A. de C.V., en concepto de remuneración por concepto de tratamiento de aguas residuales, cumplen con el principio de plena competencia, al encontrarse dentro de un rango de mercado aceptable, en consideración de los precios establecidos por sujetos independientes en operaciones de similar naturaleza.

- **FINANCIAMIENTO**

Granjita El Progreso, S.A. de C.V., adquiere financiamiento tanto de entidades financieras autorizadas por la Superintendencia del Sistema Financiero (Bancos comerciales del país), como de partes relacionadas (Granja El Progreso), en consecuencia, es factible la aplicación del método Precio Libre Comparable, teniendo en cuenta que existe información interna comparable para evaluar el cumplimiento de los términos económicos en operaciones similares.

Para aplicar este método es necesario conocer la siguiente información:

Granja El Progreso, otorgó préstamo a Granjita El Progreso, S.A. de C.V., el contrato estipula que el plazo del préstamo es a 5 años, con una tasa efectiva del 9%.

Los intereses por financiamiento representan el 1.49% de los egresos totales.

Analizaremos las operaciones comparables con las mismas características y en similares condiciones de tasa de interés y plazos estipulados.

- Selección de tasas de interés de bancos comerciales que otorgan préstamos a la empresa en estudio (empresas independientes).

<b>TASAS DE INTERÉS SUJETOS INDEPENDIENTES</b>	
<b>EMPRESAS</b>	<b>TASAS DE INTERÉS</b>
Banco de América Central, S.A.	10.20%
Banco ProCredit El Salvador	9.50%
Banco Atlántida El Salvador, S.A.	8.30%
Banco Davienda Salvadoreño, S.A.	9.70%

Las tasas de interés de las comparables presentan las mismas características con las operaciones a comparar de la empresa en estudio, por tanto, no se realizan ajustes a las operaciones.

## RANGO INTERCUARTIL

Determinación de la mediana, debiendo ordenar los comparables seleccionados en orden ascendente.

8.30%	9.50%	9.70%	10.20%
-------	-------	-------	--------

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

$$\text{Mediana} = \frac{(4+1)}{2} = 2.5$$

Debemos tener en cuenta que el valor de la mediana esta desplazada 0.5 a la derecha del segundo comparable, es necesario calcular la diferencia entre el segundo y el tercer comparable:

$$9.70\% - 9.50\% = 0.20\% (0.50) = 0.10\%$$

$$\text{Mediana} = 9.50\% + 0.10\%$$

$$\text{Mediana} = 9.60\%$$

8.30%	9.50%	9.60%	9.70%	10.20%
-------	-------	-------	-------	--------

El siguiente paso consiste en calcular la posición del primer y tercer cuartil, utilizando las siguientes fórmulas:

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

**Primer cuartil:**  $Q_1 = \frac{(4+1)}{4} = 1.25$

**Primer cuartil:**  $Q_1 = 9.50\% - 8.30\% = 1.20\%(0.25) = 0.30\%$

**Primer cuartil:**  $Q_1 = 8.30\% + 0.30\%$

**Primer cuartil:**  $Q_1 = 8.60\%$

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

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 3\left[\frac{(4+1)}{4}\right]$

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 3[1.25]$

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 3.75$

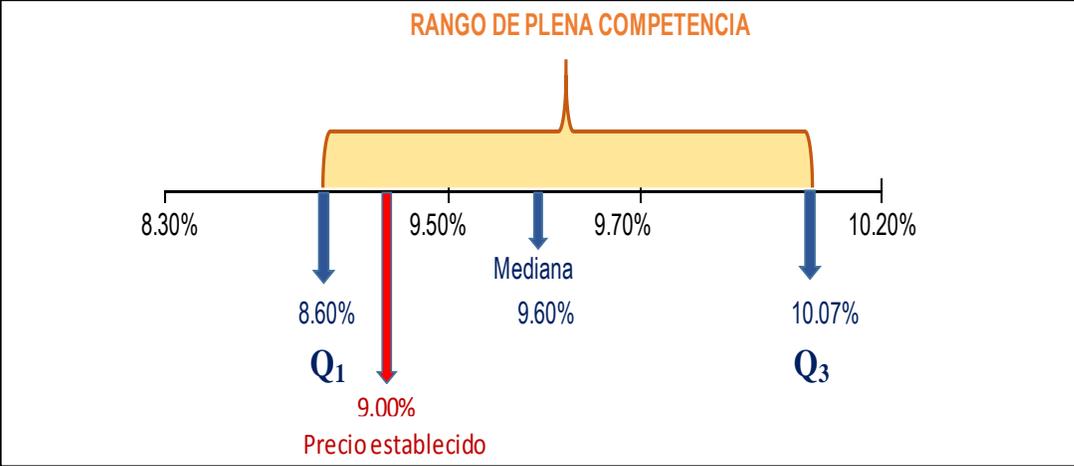
**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 10.20\% - 9.70\% = 0.50 (0.75) = 0.375\%$

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = 9.70\% + 0.375\%$

**Tercer cuartil:**  $Q_3 = \$ 10.075$

Con base a los valores máximos y mínimos y las medidas de posición determinados anteriormente, se procede a establecer el rango de plena competencia en las operaciones comparables de la siguiente manera:

Ilustración 21 Rango de plena competencia. Financiamiento



**INTERPRETACIÓN:**

La tasa de interés pactada en el contrato de financiamiento entre Granjita El Progreso, S.A. de C.V. y el sujeto relacionado Granja El Progreso cumple con el principio de plena competencia porque se encuentra dentro del rango de precios aceptables de mercado con sujetos independientes.

## **REFERENCIAS**

### **CONFERENCIAS**

BDO, S. (2011). Seminario Precios de Transferencia. *Seminario Precios de Transferencia*. El Salvador. Recuperado el 10 de Enero de 2019

Touche Tohmatsu Limited [DELOITTE], E. S. (2016). Regimen Precios de Transferencia en El Salvador. *Regimen Precios de Transferencia en El Salvador*, (pág. 4).

### **LIBROS**

Jovel, R. C. (2016). Inversiones Permanentes en Acciones Comunes. En *Jovel, Roberto Carlos Jovel*. San Salvador: JOVEL EDICIONES.

Lopez, C. S. (2013). *La institucion de los Precios de Transferencia en elCodigo Tributario Salvadoreño*. El Salvador.

### **DECRETOS**

Mendoza Orantes, R. (2016). *Ley de Impuesto sobre la Renta*. Editorial Juridica Salvadoreña.

Mendoza Orantes, R. (2018). *Codigo Tributario*. Editorial Juridica Salvadoreña.

### **GUÍAS INTERNACIONALES**

OCDE. (2017). *DIRECTRICES DE LA OCDE APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Ediciones OCDE.

## **GUÍAS NACIONALES**

DGII. (2018). *Guía de orientación general para facilitar la determinación de precios de transferencia establecida en el artículo 62-A del código tributario y otras disposiciones pertinentes.*

## **TESIS**

Barbosa, J. D. (2004). *Análisis del Régimen de Precios de Transferencia en Colombia.* Bogotá, Colombia.

MAZARIEGO MEJÍA, R. E. (2016). *"GUÍA METODOLÓGICA PARA EL PROFESIONAL EN CONTADURÍA PÚBLICA SOBRE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN TRANSACCIONES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS INTRAGRUPOS ENTRE PARTES RELACIONADAS DE ACUERDO A NORMATIVA TÉCNICA Y LEGAL APLICABLE"*. Tesis, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.

Paul, D. A. (2016). *Trascendencia de los Precios de Transferencia internacionales, la vinculación y la Inversión Extranjera.* Bogotá, Colombia.

Torrento Rodríguez, L. (2013). *LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE SUJETOS RELACIONADOS Y SU APLICACIÓN FISCAL EN LAS GRANDES EMPRESAS BENEFICIADORAS DE CAFÉ DE EL SALVADOR.* San Salvador: UNIVERSIDAD PANAMERICANA.

Wolfsohn, A. E. (2000). *Precios de Transferencia.* Argentina.

## **SITIOS WEB**

Agropecuário, M. (2 de junio de 2019). *Mundo Agropecuario.* Obtenido de <http://mundoagropecuário.com>

Banco Central de Reserva (BCR). (2018). *Banco Central de Reserva (BCR)*. Obtenido de [https://www.bcr.gob.sv/esp/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=1272:bcr-confirma-proyecci%C3%B3n-de-crecimiento-econ%C3%B3mico-de-26-para-2018-y-2019&Itemid=168](https://www.bcr.gob.sv/esp/index.php?option=com_k2&view=item&id=1272:bcr-confirma-proyecci%C3%B3n-de-crecimiento-econ%C3%B3mico-de-26-para-2018-y-2019&Itemid=168)

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, (CEPAL). (2018). *Comisión Económica para América Latina y el Caribe, (CEPAL)*. Obtenido de [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44326/123/BPE2018\\_ElSalvador\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44326/123/BPE2018_ElSalvador_es.pdf)

Contadores. (s.f.). *Informativo para contadores publicos de El Salvador*.

DGII, D. G. (2011). Precios de Transferencia. *Presentacion D.G.I.I.*

Fondo Monetario Internacional (WEO). (1 de Octubre de 2019). *Fondo Monetario Internacional (WEO)*. Obtenido de <https://www.imf.org/es/Publications/WEO/Issues/2019/10/01/world-economic-outlook-october-2019>

MAG, M. d. (Febrero de 2013). Manual de Bioseguridad para avicultura. El Salvador.

Maria, C. d. (30 de Mayo de 2019). *La Canastita de Maria*. Obtenido de [www.facebook.com/LaCanastitaDeMaria/](http://www.facebook.com/LaCanastitaDeMaria/)

MINSAL, M. d. (Noviembre de 2007). Norma tecnica para la autorizacion sanitaria de granjas porcinas. El Salvador.

NU. CEPAL. (Enero de 2019). *NU. CEPAL*. Obtenido de <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44326-balance-preliminar-economias-america-latina-caribe-2018>

Psyma Group. (2019). *Passionate People. Creative Solutions.(psyma)*. Obtenido de <https://psyma.com/de/unternehmen/news/message/economia-del-comportamiento>

República, B. d. (2019). *Banco de la República*. Obtenido de <http://www.banrep.gov.co/es/glosario/prime>

AUDITool, R. G. (05 de Noviembre de 2019). *AUDITool*. Obtenido de <https://www.auditool.org/blog/control-interno/3101-que-es-el-riesgo-operativo>

## ANEXOS.

**ANEXO 1:** Entrevista dirigida al Administrador de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL**

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**(Toda información que se vierta a partir de este instrumento será utilizada única y exclusivamente con fines didácticos y académicos.)**

**Entrevista dirigida al Administrador de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.**

---

**Objetivo:** Obtener información acerca de la situación actual de la entidad y de las operaciones que dan origen a la aplicación de precios de transferencia.

Fecha: \_\_\_\_\_

Lugar: \_\_\_\_\_

Hora de inicio: \_\_\_\_\_ Hora de finalización: \_\_\_\_\_

Entrevistador: \_\_\_\_\_

Nombre del entrevistado: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

### **I. DESARROLLO**

#### **GENERALIDADES**

---

1. ¿En qué año nació Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?
2. ¿Cuál fue el motivo de la creación de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?
3. ¿Cuál es la actividad principal de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?
4. ¿Cuál es la misión y visión de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?
5. ¿Cuál es la estructura organizativa de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?
6. ¿Cuándo fue la última actualización de la estructura organizativa?
7. ¿En qué consisten las funciones de cada uno de los puestos de la estructura organizativa?
8. ¿Cómo surgió la idea de crear el Grupo Empresarial El Progreso?
9. ¿Qué representa el Grupo Empresarial El Progreso?

10. ¿Desde cuándo Granjita El Progreso, S.A. de C.V., pertenece al Grupo Empresarial El Progreso?
11. ¿Quiénes conforman el Grupo Empresarial El Progreso?
12. ¿Cuál es la actividad principal de cada una de las empresas del Grupo Empresarial?
13. ¿Qué operaciones realizan los miembros del Grupo Empresarial?
14. ¿Por qué razones trabajan de forma independiente si forman parte del Grupo Empresarial?
15. ¿Qué beneficios ha generado para Granjita El Progreso, S.A. de C.V., pertenecer a un grupo empresarial?

## **INVENTARIOS**

---

16. ¿Qué procedimientos se utilizan para la adquisición de inventario en la sociedad?
17. ¿Cómo está estructurado el inventario de la sociedad?
18. ¿Cómo registran a los animales?
19. ¿Qué técnicas de control utilizan para identificar a los cerdos?
20. ¿Cuál es el periodo de rotación de inventario en la sociedad?
21. ¿Qué método de registro y valuación de inventario aplica la sociedad?
22. ¿Qué procedimientos se aplican para la determinación de máximos y mínimos de existencias en los inventarios de la sociedad?
23. ¿Cada cuánto tiempo se hace levantamiento físico de inventario?
24. ¿Cómo documentan el levantamiento físico de inventario?
25. ¿Qué procedimientos se siguen con las diferencias encontradas?
26. ¿Qué tratamiento llevan a cabo con los desperdicios de los cerdos?
27. ¿Qué procedimientos utilizan para la salvaguarda de los inventarios de la sociedad?

## **COSTOS**

---

28. ¿Cuáles son los procesos productivos?
29. ¿Cuáles son las etapas del proceso de producción?
30. ¿Qué actividades realizan en cada una de las etapas del proceso productivo?
31. ¿Cuál es el tiempo estimado para cada etapa del proceso productivo?

32. ¿Qué elementos conforman el costo de producción en la sociedad?
33. ¿Cómo determinan el costo de cada producto?
34. ¿Qué método de registro y control de costos de producción utiliza en la sociedad?
35. ¿Qué medidas de control interno aplican para el área de costos en la sociedad?

## **COMERCIALIZACIÓN**

---

36. ¿Qué productos comercializa la sociedad?
37. Como Granjita El Progreso, S.A. de C.V., ¿realizan exportaciones?
38. ¿A qué países realizan las exportaciones?
39. ¿Cuál es el resultado obtenido de las exportaciones?
40. ¿Quiénes son los principales clientes de la sociedad?
41. ¿Qué porcentaje de ventas son al crédito y al contado?
42. Según su gama de productos, ¿A quiénes considera sus competidores directos?
43. ¿Qué características consideran al momento de la venta de los cerdos?
44. ¿Qué porcentaje de cerdos vende en pie y que porcentaje vende al menudeo?
45. ¿Quiénes son sus principales proveedores?
46. ¿Qué requisitos debe cumplir para ser considerado proveedor?
47. ¿Qué tipo de relaciones comerciales mantiene con las empresas relacionadas?
48. ¿Qué tipos de contratos existen con las empresas relacionadas?
49. ¿Cuáles son las expectativas económicas de la empresa?

## **ASPECTOS LEGALES SANITARIOS**

---

50. ¿Cuentan con los permisos de autorización sanitaria del Ministerio de Salud?
51. ¿Qué proceso siguen para solicitar la autorización sanitaria?
52. ¿Cada cuánto tiempo los visitan las autoridades del Ministerio de Salud?
53. ¿En qué casos pueden recibir sanciones por parte del Ministerio de Salud?
54. ¿Qué sucede cuando un cerdo presenta síntomas de enfermedad?
55. ¿Qué leyes deben cumplir en cuanto a salubridad?

**ANEXO 2:** Cuestionario dirigido al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**(Toda información que se vierta a partir de este instrumento será utilizada única y exclusivamente con fines didácticos y académicos.)**

**Cuestionario dirigido al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.**

---

**OBJETIVO:** Evaluar las principales dificultades que representa para los profesionales de la contaduría pública la aplicación y fundamentación del estudio sobre la determinación de precios de transferencia en la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.

Nombre de la institución: \_\_\_\_\_

Lugar: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_ Hora: \_\_\_\_\_

Realizado por: \_\_\_\_\_

Verificado por: \_\_\_\_\_

**INDICACIONES:** Seleccione y marque la respuesta que considera conveniente.

**1. ¿Posee participación accionaria en otras empresas nacionales o del exterior?**

- Si
- No

**2. Si posee participación indique nombre, país de domicilio y porcentaje de participación**

PORCENTAJE	ENTIDAD	PAÍS DE ORIGEN
Entre 1 y 25%	_____	_____
Entre 25 y 50%	_____	_____
Entre 50 y 75%	_____	_____
Más del 75%	_____	_____

**3. ¿Qué operaciones realiza con entidades relacionadas?**

- Compra y venta de bienes
- Arrendamiento de bienes

- Financiamiento
- Otras, especifique\_\_\_\_\_

**4. ¿Cómo establecen el porcentaje de intereses por financiamiento?**

- Se realiza un estudio en base a tasa de mercado
- Se brinda beneficios por tratarse de partes relacionadas
- Se considera como si se tratase de un sujeto independiente
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**5. ¿Qué criterios son considerados para la selección del método a aplicar para la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas?**

- Tipo de transacción realizada
- Método con menor dificultad de aplicación
- Método con menos ajustes necesarios
- Método establecido por la legislación nacional
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**6. ¿Qué dificultades se le presentan en la elaboración del estudio de precios de transferencia?**

- Insuficiente normativa
- Dificultad de interpretación de normativa
- Inexistencia de transacciones comparables entre sujetos independientes
- Bases de comparabilidad inaccesibles
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**7. ¿Qué método utiliza actualmente para la determinación de precios de transferencia entre partes relacionadas?**

- Precio comparable no controlado
- Precio de reventa
- Costo adicionado
- Participación de utilidades
- Márgenes neto transaccional

**8. ¿Cuáles son las razones de mayor influencia, que lo obligan a seleccionar el método para la determinación de precios de transferencia actualmente utilizado?**

- Particularidades del producto comercializado
- Único método aplicable a las circunstancias de mercado
- Método establecido por la legislación nacional
- Inaplicabilidad de otros métodos
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**9. ¿Quién es el encargado de la elaboración del estudio de precios de transferencia en la sociedad Granjita El Progreso, S.A. de C.V.?**

- Contador General
- Unidad de precios de transferencia
- Personal externo
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**10. Si su respuesta a la pregunta anterior es personal externo, ¿Qué razones le obligan a tomar esa decisión?**

- Dificultad en la aplicación de precios de transferencia
- Inaccesibilidad a datos comparables
- Ahorro de recursos
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**11. De conformidad a anteriores Estudios de Precios de Transferencia, ¿Cuáles son los principales riesgos que asume Granjita El Progreso, S.A. de C.V., al realizar operaciones entre partes relacionadas?**

- Riesgos de mercado
- Riesgos cambiarios
- Riesgos de cartera
- Riesgos de inventario
- Otros, especifique\_\_\_\_\_

**ANEXO 3:** Entrevista dirigida al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**(Toda información que se vierta a partir de este instrumento será utilizada única y exclusivamente con fines didácticos y académicos.)**

**Entrevista dirigida al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.**

---

**Objetivo:** Obtener información acerca de la situación actual de la entidad y de los métodos aplicados para la determinación de precios de transferencia.

Fecha: \_\_\_\_\_

Lugar: \_\_\_\_\_

Hora de inicio: \_\_\_\_\_ Hora de finalización: \_\_\_\_\_

Entrevistador: \_\_\_\_\_

Nombre del entrevistado: \_\_\_\_\_

Edad: \_\_\_\_\_

Tiempo de laborar en la institución: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

**I. DESARROLLO**

**GENERALIDADES**

1. ¿Qué tipo de capital accionario posee la empresa?
2. ¿Qué actividades comerciales realiza la empresa?
3. ¿Qué tipos de productos y servicios transfiere a sus empresas relacionadas?
4. ¿Cuáles son las políticas para el otorgamiento de descuentos y promociones a los clientes?

**COMPRAS**

5. ¿Cuál es el proceso para realizar compras a partes relacionadas?
6. ¿Cuál es la estructura de las cuentas por pagar?
7. ¿Qué porcentajes de compras realiza a sujetos relacionados?
8. ¿Qué requisitos deben cumplir para ser clasificados como proveedores?

**VENTAS**

9. ¿A qué tipo de mercado dirige las ventas la empresa?
10. ¿Qué porcentaje de ventas son a partes relacionadas y a empresas independientes?

11. ¿Cómo se establecen los precios de los productos a partes relacionadas?
12. ¿Cuál es la estructura actual de las cuentas por cobrar?
13. ¿Cuál es el plazo establecido para hacer efectivos los cobros a empresas relacionadas?
14. ¿Bajo qué modalidad se comercializan los productos de la sociedad?

### **ARRENDAMIENTO**

15. ¿Qué tipo de contratos de arrendamiento realiza con las empresas relacionadas?
16. ¿Con quienes realiza contratos de arrendamiento?
17. ¿Cuáles son los beneficios de realizar contratos de arrendamiento?

### **FINANCIAMIENTO**

18. ¿Cuáles son las fuentes de financiamiento?
19. ¿En caso de financiamientos, los mismos son concertados con compañías vinculadas o a compañías independientes?
20. ¿En caso de concertarse con compañías vinculadas, existen cargos por interés?
21. ¿A qué tasa de interés?
22. ¿Cuál es el monto máximo recibido u otorgado?
23. ¿Cuál es el plazo máximo establecido para un financiamiento?
24. ¿En qué casos solicitan financiamiento?

### **INTERCAMBIO DE PERSONAL**

25. ¿La contratación de servicios de personal de Granjita El Progreso, S.A. de C.V., se realiza, bajo la modalidad de dependencia laboral, o bajo alguna otra modalidad?
26. ¿Existe intercambio de personal entre compañías vinculadas?
27. ¿En qué consiste el intercambio de personal?

### **RIESGOS**

28. ¿Qué factores característicos del mercado pueden afectar a la sociedad?
29. ¿Cuáles son los riesgos de mercado y que tan significativos son?
30. ¿El mercado en el que comercializa los productos es estable o volátil?
31. ¿Tiene el inventario algún tipo de obsolescencia o caducidad?
32. ¿Cómo se reconoce la obsolescencia de inventario?
33. ¿Qué tratamiento realizan para los productos puestos en el mercado próximos a caducar?

**ANEXO 4:** Entrevista dirigida al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**(Toda información que se vierta a partir de este instrumento será utilizada única y exclusivamente con fines didácticos y académicos.)**

**Entrevista dirigida al Contador General de Granjita El Progreso, S.A. de C.V.**

---

**Objetivo:** Obtener información acerca de la situación actual de la entidad y de los métodos aplicados para la determinación de precios de transferencia.

Fecha: \_\_\_\_\_

Lugar: \_\_\_\_\_

Hora de inicio: \_\_\_\_\_ Hora de finalización: \_\_\_\_\_

Entrevistador: \_\_\_\_\_

Nombre del entrevistado: \_\_\_\_\_

Edad: \_\_\_\_\_

Tiempo de laborar en la institución: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

**DESARROLLO**

1. ¿Tiene conocimiento de las operaciones que desarrollan cada una de las empresas del grupo?
2. Para el caso del contador, ¿Cada empresa tiene uno de forma independiente o es uno para todas las empresas del grupo?
3. Si es solamente uno, ¿Cuál empresa ha contratado sus servicios?
4. ¿Qué empresa le paga el seguro social?
5. Para las demás empresas, ¿Bajo qué modalidad les presta sus servicios?
6. ¿Cuál es el proceso de recopilación de la información necesaria para la elaboración del estudio de precios de transferencia?
7. ¿En qué empresa es resguardada la información?
8. ¿Para el caso de la firma que realiza el estudio de precios de transferencia, ¿La misma firma realiza el estudio a todas las empresas del grupo?
9. ¿Qué método utilizan para determinar los precios de transferencia entre partes relacionadas?
10. ¿Todas las empresas relacionadas a Granjita El Progreso, S.A. de C.V., utilizan el mismo método para la determinación del estudio de precios de transferencia?

**ANEXO 5:** Entrevista dirigida al jefe de la Unidad de Precios de Transferencia, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Impuestos Internos.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**(Toda información que se vierta a partir de este instrumento será utilizada única y exclusivamente con fines didácticos y académicos.)**

**Entrevista dirigida al jefe de la Unidad de Precios de Transferencia, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Impuestos Internos.**

---

**Objetivo:** Obtener información acerca de la situación actual de la entidad y de los métodos aplicados para la determinación de precios de transferencia.

Fecha: \_\_\_\_\_

Lugar: \_\_\_\_\_

Hora de inicio: \_\_\_\_\_ Hora de finalización: \_\_\_\_\_

Entrevistador: \_\_\_\_\_

Nombre del entrevistado: \_\_\_\_\_

Edad: \_\_\_\_\_

Tiempo de laborar en la institución: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

**DESARROLLO**

1. ¿Siguen siendo aplicables los métodos establecidos por la OCDE para la determinación de precios de transferencia entre partes relacionadas, luego de la declaratoria de inconstitucionalidad del Decreto 763/2014?
2. Al haber derogado el inciso segundo del artículo 62-A del Código Tributario, ¿Qué efecto genera en la aplicabilidad de la Guía de orientación en materia de precios de transferencia 01/2018?
3. En caso de la inaplicabilidad del método establecido en el artículo 199- B del código tributario, ¿Bajo qué lineamientos deberán los contribuyentes regirse para el proceso de determinación de precios de transferencia?
4. ¿Pueden considerar los contribuyentes que vuelve a su estado de vigencia la GUÍA/01-2012?
5. Al no existir dentro de la legislación tributaria salvadoreña regulación que remita a la aplicación de las directrices y lineamientos emitidos por la OCDE en materia de precios de transferencia ¿Puede considerarse correcta la aplicación de estos lineamientos?