

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



**“PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FISCAL APLICABLES A LAS OPERACIONES
INTERNACIONALES”**

Trabajo presentado por:

Marroquín Mejía, Cindy Elizabeth

Martínez Quintanilla, Luis Miguel

Romero Joya, Vili Gerardo

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Octubre de 2019

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

| | | |
|---|---|---|
| Rector | : | Msc. Roger Armando Arias Alvarado. |
| Secretario General | : | Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez. |
| Decano de la Facultad de Ciencias Económicas | : | Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez |
| Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas | : | Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo. |
| Directora de la Escuela de Contaduría Pública | : | Lic. Gilberto Díaz Alfaro |
| Coordinador General de Seminario De Graduación Menéndez | : | Lic. Mauricio Ernesto Magaña. |
| Coordinación de Seminario De Procesos de Graduación de la Escuela de Contaduría Pública | : | Lic. Daniel Nehemías Reyes López. |
| Docente Director | : | Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla. |
| Jurado Evaluador | : | Lic. Claudio Eugenio Barahona. Lic. Daniel Nehemías Reyes López. |

Octubre de 2019

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

Infinitas gracias a Dios por la sabiduría, salud y fortaleza que siempre me ha brindado, por sustentar mi fe en los momentos difíciles, y de esta manera guiarme en este camino de superación, demostrando que de su mano y nuestra dedicación somos capaces de vencer cualquier adversidad, y darme finalmente la bendición de culminar con éxito mi carrera profesional, a mi madre Mercedes Isabel Martínez Maye, por darme su amor incondicional, por enseñarme a nunca rendirme a pesar de la adversidad, que alentó cada uno de mis días de estudio, a mi hermana Ana Mercedes Martínez Velásquez, a mis tíos María Ángela Martínez y a una persona que ha sido como mi padre Manuel Quintanilla, a mis familiares en general por sus buenos deseos y motivación constante alcanzar mis ideales, a mis amigas/os por ser los ángeles con los que muchas veces Dios me confortó y motivó a salir adelante.

Mira que te mando que te esfuerces y seas valiente, no temas ni desmayes porque tu

Dios estará contigo donde quieras que vayas. **Josué 1: 9**

Luis Miguel Martínez Quintanilla

Primeramente, gracias a Dios por permitirme llegar hasta este punto en mi vida, una meta que se veía lejana, pero con el paso de los años se fue acercando, y hoy estoy aquí a un paso del éxito como estudiante y como profesional, y puedo decir, hasta aquí Dios me ha ayudado. Agradezco a mis padres Cristina Joya de Romero y David Antonio Romero Iraheta por su dedicación, por su apoyo, por sus consejos y correcciones, por estar ahí en las largas noches de estudio. Agradezco a la Universidad de El Salvador y a cada uno de los docentes que se tomaron el tiempo y tuvieron la dedicación de transmitir sus conocimientos

y así poder formar las bases para mi carrera profesional. Y agradezco a mi prometida Ingrid Gabriela Montufar quien me acompañó en cada una de las etapas de este último paso en mi carrera, quien nunca me dejó desfallecer y quien me inspiró a dar más de lo que podía dar para poder culminar mi proceso de graduación, y sin duda que ha sido la mayor bendición que Dios pudo poner en mi vida.

Y si alguno prevaleciere contra uno, dos le resistirán; Y el cordón de tres dobleces no se rompe pronto. **Eclesiastés 4:12**

Vili Gerardo Romero Joya.

Agradezco a Dios por ser mi fuerza día a día y darme la oportunidad de poder terminar esta etapa en mi vida quien ha sido el que ha abierto puertas para poder realizar mi carrera, quien me brindó sabiduría y perseverancia para poder lograr esta meta. A mis padres quienes me han brindado su apoyo y han sido los pilares fundamentales, gracias por todo su esfuerzo, dedicación y amor incondicional, a mis hermanos por todo su apoyo, motivación y por siempre estar pendientes, los amo. A todos mis amigos que de una u otra forma siempre estuvieron pendientes y dándome ánimos para continuar, a mis compañeros de tesis y al Licenciado Asesor por su enseñanza y tiempo brindado.

Cindy Elizabeth Marroquín Mejía.

ÍNDICE

| | |
|---|-----|
| RESUMEN EJECUTIVO | i |
| INTRODUCCIÓN | iii |
| CAPITULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 5 |
| 1.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA | 5 |
| 1.1.1 La auditoría fiscal y el papel del auditor. | 5 |
| 1.1.2 Regulaciones en El Salvador. | 6 |
| 1.1.3 Operaciones internacionales | 8 |
| 1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA | 9 |
| 1.3 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION | 9 |
| 1.3.1 Novedoso | 9 |
| 1.3.2 Factibilidad | 10 |
| 1.3.3 Utilidad social | 11 |
| 1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION | 11 |
| 1.4.1 Objetivo General | 11 |
| 1.4.2 Objetivos Específicos | 11 |
| 1.5 HIPÓTESIS | 12 |
| 1.5.1 Hipótesis de trabajo | 12 |
| 1.5.2 Determinación de Variables | 12 |

| | | |
|--|---|----|
| 1.5.3 | Operacionalización de Variables | 13 |
| 1.6 | DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN | 13 |
| 1.6.1 | Delimitación Teórica | 14 |
| 1.6.2 | Delimitación Temporal | 14 |
| 1.6.3 | Delimitación Espacial | 14 |
| CAPITULO II MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL | | 15 |
| 2.1 | ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA FISCAL EN EL SALVADOR. | 15 |
| 2.1.1 | Surgimiento de la auditoría fiscal en El Salvador. | 15 |
| 2.1.2 | Importancia de la auditoría fiscal. | 16 |
| 2.1.3 | Rol del auditor fiscal. | 16 |
| 2.2 | ANTECEDENTES DE LA NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (NACOT). | 17 |
| 2.2.1 | Nombramiento del auditor fiscal. | 19 |
| 2.2.2 | Presentación de dictamen e informe fiscal en línea. | 19 |
| 2.2.3 | FASES DE LA AUDITORÍA FISCAL | 20 |
| 2.2.3.1 | Aceptación y continuidad del encargo de auditoría. | 20 |
| 2.2.3.2 | Planificación. | 21 |
| 2.2.3.3 | Ejecución | 22 |
| 2.2.3.4 | Conclusiones y emisión de dictamen e informe fiscal. | 23 |
| 2.3 | OPERACIONES INTERNACIONALES | 23 |

| | | |
|--|--|----|
| 2.3.1 | Préstamos back to back | 26 |
| 2.3.2 | Precios de Transferencia. | 27 |
| 2.3.3 | Leasing Financiero. | 29 |
| 2.3.4 | Management Fee | 31 |
| 2.4 | MARCO CONCEPTUAL | 32 |
| CAPITULO III METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN | | 44 |
| 3.1 | ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN | 44 |
| 3.2 | DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL | 44 |
| 3.2.1 | Delimitación espacial. | 44 |
| 3.2.2 | Delimitación temporal. | 45 |
| 3.2.3 | Tipo de diseño de investigación. | 45 |
| 3.2.4 | Fuentes de información utilizadas. | 45 |
| 3.3 | SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO | 46 |
| 3.3.1 | Universo y muestra | 46 |
| 3.4 | TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS | 49 |
| 3.5 | PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN | 49 |
| 3.6 | CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES. | 50 |
| 3.7 | PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS | 51 |
| 3.7.1 | Tabulación y análisis de resultados | 51 |
| 3.7.2 | Diagnostico | 56 |

| | |
|------------------------------------|----|
| CAPITULO IV – PROPUESTA. | 60 |
| 4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO. | 60 |
| 4.2 ENFOQUE GENERAL DEL ENCARGO | 67 |
| 4.3 DESARROLLO DEL CASO. | 69 |
| CONCLUSIONES | 83 |
| RECOMENDACIONES | 84 |
| ANEXOS | 85 |

INDICE DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1: Fases de la auditoría fiscal | 20 |
| Figura 2: Estructura del Grupo Económico | 61 |

INDICE DE TABLAS

| | |
|--|----|
| Tabla 1 Código Tributario y su reglamento. | 36 |
| Tabla 2 Ley de impuesto sobre la renta | 37 |
| Tabla 3 Norma para Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. | 40 |
| Tabla 4 Norma Internacional de Auditoría y Control de Calidad | 42 |
| Tabla 5: Relación de variables número 1 | 51 |
| Tabla 6: Relación de variables número 2 | 52 |
| Tabla 7: Relación de variables número 7 | 53 |
| Tabla 8: Relación de variables número 4 | 54 |
| Tabla 9: Relación de variables número 5 | 55 |

RESUMEN EJECUTIVO

El rol del auditor fiscal luego de las últimas modificaciones que presento la “Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT)”, debe ser no solo más amplio en las revisiones a realizar a los contribuyentes, sino que debe presentar bases que sustenten de manera clara las evaluaciones hechas sobre cada una de las operaciones realizadas por el contribuyente.

Para lograr dicho alcance el auditor fiscal debe hacer uso de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el IFAC, las cuales han sido adoptadas y legalizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), el objetivo de la aplicación de dicha normativa, es para que el auditor fiscal pueda dar cobertura en aquellos aspectos, que por alguna razón no se encuentren detallados en la NACOT.

El auditor fiscal debe tener un conocimiento adecuado sobre los distintos tipos de operaciones internacionales, y conocer los aspectos fundamentales para tratar cada operación, ya que una compañía puede tener operaciones que pueden ir desde una importación y/o exportación de bienes o servicios, hasta una figura de Management fee, donde pueden existir condiciones y porcentajes que deben llamar la atención del auditor e inducirle a diseñar procedimientos de auditoría a la medida para cada operación.

Los procedimientos de auditoría deben considerar distintos factores para su formulación y aplicación posterior, debido a que, un procedimiento bien diseñado y que responda las preguntas fundamentales como los son: ¿Qué hacer?, ¿Cómo hacerlo? y ¿Con que?, son las interrogantes a las que el auditor debe dar respuesta.

El ¿Qué hacer?, establece si el auditor va a indagar, inspeccionar, recalculer o conciliar información proporcionada por el contribuyente y se encuentre relacionada con la operación a evaluarse, el ¿Cómo hacerlo? Son cada uno de los pasos que el auditor va a realizar para evaluar la información recibida y la conexión que se posee con la operación bajo evaluación, y el ¿Con qué?, hace referencia a la fuente de información que se utilizará en la evaluación dado que toda la información que se ha obtenido es esencial para la ejecución del procedimiento.

Si los auditores logran responder a dichas preguntas al momento de efectuar los procedimientos de auditoría para la evaluación de operaciones internacionales, se podrá comprender cada una de las fases de una operación como lo son: documentación de respaldo de la operación, seguimiento a los pagos o cobros realizados, el registro contable correspondiente y la presentación ante la administración tributaria.

Cada procedimiento debe estar enfocado a cubrir cada una de las fases que recorre una operación.

En conclusión, con el desarrollo de la investigación, se logró recolectar la suficiente información para proponer procedimientos de auditoría diseñados específicamente para operaciones internacionales mediante la presentación de un caso práctico, donde se describe como la entidad está constituida y como esta posee distintas operaciones internacionales que el auditor debe evaluar de manera individual para luego poder emitir un dictamen fiscal sobre una base sólida sobre las revisiones efectuadas.

INTRODUCCIÓN

El buen desempeño del auditor fiscal impacta en la prevención de riesgos fiscales presentes y futuros por medio de las auditorías que desarrolla.

El ejercicio de la auditoría fiscal es una actividad que requiere la utilización de técnicas y procedimientos de auditoría, para poder minimizar el riesgo en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas que tienen los sujetos pasivos.

El presente trabajo se divide en cuatro capítulos, los cuales el capítulo I describe la situación problemática dando a conocer los principales factores que dieron origen a la investigación, el enunciado del problema, la justificación de la investigación, los objetivos, la hipótesis, variables y las limitaciones de la investigación.

Capítulo II; presenta los antecedentes, la evolución y situación actual de los procedimientos de auditoría fiscal aplicados a las operaciones internacionales, desde la aprobación de la normativa, las definiciones relacionadas a la investigación, los antecedentes relevantes, etapas y aspectos generales de la auditoría fiscal, el origen del reglamento, las instituciones internacionales y nacionales que contribuyeron a su adopción e implementación.

Capítulo III; comprende la metodología utilizada para el desarrollo de la investigación, la delimitación temporal y espacial que determinó la ubicación de las empresas tomadas en cuenta en la investigación, las técnicas y procedimientos para la recopilación de información la cual se determinó a través de un cuestionario y de instrumentos bibliográficos, el procesamiento de la información, la tabulación y un diagnóstico final que respalda la necesidad de este trabajo.

Capítulo IV; contiene la propuesta de solución, la cual los auditores fiscales podrán incluir en su plan de desarrollo de las auditorías fiscales, además se detallan los beneficios y limitantes de la investigación.

Para finalizar se presentan las conclusiones, recomendaciones y anexos de los resultados obtenidos en el transcurso del presente trabajo.

CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

1.1.1 La auditoría fiscal y el papel del auditor.

La realización de una auditoría fiscal toma fuerza de ley con el surgimiento del Código Tributario; y es por ello que se vuelve necesario fortalecer conocimientos y el dominio de la aplicación de técnicas y elementos básicos para realizar dicha auditoría de manera eficiente, con un enfoque nuevo: el tributario. En virtud de ello se determinó que el riesgo de realizar una auditoría fiscal es muy alto por las implicaciones sancionatorias que conlleva a realizarla cuando el riesgo de detección es alto, es decir errores que no puedan ser encontrados por el auditor afectando el interés fiscal, siendo esto muy difícil debido a la magnitud del trabajo que implica la revisión de obligaciones formales y sustantivas, establecidas en la normativa tributaria.

La auditoría experimenta procesos de investigación y aplicación que han dado como resultado la auditoría fiscal, que la característica principal es que su cobertura no se acorte al estudio de aspectos tradicionales de los estados financieros, sino que estudie áreas estratégicas de la empresa, como realizar diagnóstico de las obligaciones formales y sustantivas.

Con la entrada en vigencia de nuevas disposiciones tributarias, especialmente con la Norma de Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT)

actualizada en fecha 18 de abril de 2018, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), aplicable para los encargos que inicien el 1 de enero de 2018, las universidades juegan un papel muy importante en la preparación de profesionales en el ramo de la auditoría fiscal, por lo que se considera necesaria la enseñanza no solo teórica sino también práctica en esta área. El profesional en contaduría pública debe conocer y aplicar adecuadamente todas las etapas de la auditoría y en especial de la planificación como base para la elaboración de programas de auditoría a la medida, utilizando técnicas y procedimientos para cada empresa, con el debido cuidado profesional.

La auditoría fiscal se realiza en beneficio y por cuenta exclusiva de la empresa, de tal forma que la responsabilidad del auditor en la emisión de su informe es de carácter completamente distinto a la responsabilidad que le afecta en la emisión de la opinión sobre el restante contenido de los estados financieros.

1.1.2 Regulaciones en El Salvador.

El Salvador a lo largo de los últimos 15 años ha realizado modificaciones a las distintas disposiciones tributarias, con el fin de darle al auditor fiscal una base en la cual apoyar sus procedimientos para la evaluación de las operaciones de las empresas y entre estas las internacionales. Como ejemplo de esta se tienen las modificaciones siguientes:

- Octubre de 2004, DL No. 497: se reforma el Código Tributario incorporando artículos 199-A "Estimación de la base imponible" y 199-B "Precio de Mercado".

- Diciembre de 2009, DL No. 233: se reforma el Código Tributario (C.T.) y se estableció la obligación de determinar las operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados en estados de baja o nula tributación y paraísos fiscales a precios de mercado (art.62-A).
- Se faculta a la Administración Tributaria a determinar los precios de transferencia cuando el contribuyente incumpla esta obligación (art.62-A).
- Marzo de 2012, DG-001/2012: Guía de Orientación; que incluye los siguientes elementos claves: o Métodos de la OCDE o Estructura de la documentación (Estudio de PT) u Obligaciones del auditor fiscal sobre el cumplimiento del régimen, enfocado a la verificación de la documentación.
- Julio de 2014, DL No.763: se reforma Código Tributario, se permite uso de mecanismos y procedimientos contenidos en lineamientos de la OCDE.
- En resolución N^o 51 del 03 de noviembre de 2016 se emite modificación a la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligación Tributaria (NACOT), la cual viene a exigir una serie de requerimientos que son esenciales para los encargos que inicien el 01 de enero de 2017, como lo son el Manual de Procedimientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría. Revisión. Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.
- En resolución N^o 12 del 18 de abril de 2018 se emitió la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), sustituyendo las modificaciones emitidas en la resolución N^o 51 del 3 de noviembre de 2016, y entrando en vigencia para todos los encargos a partir del 1 de enero de 2018.

1.1.3 Operaciones internacionales

Las operaciones internacionales nacen de la necesidad de las empresas de expandirse alrededor del mundo y generar mayores beneficios para sus dueños, por lo cual existen entidades que aprovechan los convenios creados entre distintos países bajo figuras como Tratados de Libre Comercio (TLC), los cuales otorgan beneficios comerciales a las compañías ubicadas en los países con dichos convenios.

La apertura de los mercados y la rápida movilidad de los factores de la producción han incrementado las transacciones internacionales. Con respecto a las operaciones del mercado internacional, las legislaciones impositivas, en particular el Impuesto sobre la Renta; trataron mucho antes de que irrumpiera el fenómeno de la globalización, de prever las maniobras que pudieran efectuar los contribuyentes mediante alteraciones en los precios.

En los sobresaltos de los precios ocurren entre empresas relacionadas y se muestran en precios que no se plasman en la realidad del mercado. Por ejemplo, sobrefacturación de los productos o servicios exportados desde un país de baja fiscalidad a países con mayor tasa de fiscalidad, o a la inversa. Estos artificios pueden presentar una disminución en las rentas gravables del contribuyente, lo que implica una menor contribución fiscal, debido al aprovechamiento de la complejidad de las operaciones de orden internacional, lo que impiden otorgarles el tratamiento tributario que es correspondido de acuerdo con la realidad económica.

Por lo cual la participación de los profesionales de la contaduría pública dedicados a la prestación del servicio de auditoría fiscal debe determinar las operaciones internacionales que ha realizado el contribuyente, mediante el desarrollado del trabajo planificado para la auditoría y esto debe estar sujeto al cumplimiento de normas técnicas, es decir que no se hace al azar sino bajo métodos estructurados apoyándose de procedimientos de auditoría fiscal enfocados a la evaluación de operaciones internacionales.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

Basado que las operaciones internacionales día con día van en incremento, el profesional de la contaduría pública que presta el servicio de auditoría fiscal debe contar con procedimientos que le ayuden evaluar dichas operaciones, por ello la problemática se formula en los siguientes términos:

¿En qué medida el no contar con procedimientos de auditoría fiscal adecuados para evaluar las operaciones internacionales incide en la calidad del trabajo del auditor fiscal y en sus opiniones?

1.3 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION

1.3.1 Novedoso

El trabajo es novedoso debido a que el problema investigado es un tema de actualidad, ya que las compañías realizan operaciones que trascienden el ámbito local entre ellas, las exportaciones, manejo de servicios desde el exterior, contrataciones de seguros y

otras operaciones. De igual manera, no es un tema que se haya investigado con anterioridad bajo el enfoque de la auditoría fiscal; ello permitirá comprender en mayor grado el funcionamiento de las operaciones internacionales, sus consideraciones contables y tributarias, así como la manera en que se pueden auditar.

1.3.2 Factibilidad

La factibilidad de la investigación se consideró en dos aspectos, que se detallan a continuación:

1.3.2.1 De campo.

La investigación se realizó en las firmas de auditoría, que brindan servicio de auditoría fiscal ubicadas en la zona metropolitana del municipio de San Salvador, a las cuales se tuvo acceso para poder indagar sobre sus procedimientos aplicados para la evaluación de las operaciones internacionales a través de encuestas.

1.3.2.2 Apoyo institucional.

Para desarrollar la investigación, se contó con el apoyo de docentes asignados por la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, con conocimientos técnicos relacionados al área de estudio, quienes garantizarán que se cumplan con los objetivos y metas esperados por la coordinación de los trabajos de graduación.

1.3.3 Utilidad social

La investigación se determinó útil para los profesionales en contaduría pública, ya que se establecieron procedimientos de auditoría fiscal para evaluar las operaciones internacionales. Con el propósito que su servicio de auditoría fiscal agregue valor en cuanto a su trabajo, generando confiabilidad y preferencia en sus clientes, lo cual se vea reflejado en los resultados financieros y operativos de las entidades.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

Previo al desarrollo de la investigación se formularon los siguientes objetivos:

1.4.1 Objetivo General

Fortalecer las competencias del auditor fiscal en lo relativo a procedimientos de auditoría fiscal aplicados a la evaluación de las operaciones internacionales, ejecutados por los profesionales de la contaduría pública que prestan los servicios de auditoría fiscal, generando un complemento para la evaluación de las operaciones internacionales que contribuya a la seguridad razonable plasmada en el dictamen e informe fiscal emitido por el auditor.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Indagar sobre los tipos y características de operaciones internacionales para establecer como se encuentran reguladas por la normativa técnica y legal correspondiente.

- Investigar sobre los procedimientos de auditoría realizados por los profesionales de la contaduría pública dedicados al servicio de la auditoría fiscal para establecer sus fortalezas y debilidades.
- Diseñar procedimientos de auditoría que mediante casos prácticos ilustre la manera en que el auditor fiscal debe validar las operaciones internacionales teniendo en cuenta lo dispuesto en las leyes tributarias de El Salvador.

1.5 HIPÓTESIS

1.5.1 Hipótesis de trabajo

Se estableció como hipótesis para esta investigación la siguiente:

La realización de procedimientos de auditoría fiscal adecuados para la evaluación de las operaciones internacionales, contribuirá a mejorar la calidad del trabajo del auditor fiscal y las opiniones emitidas.

1.5.2 Determinación de Variables

- **Variable Independiente:**

Procedimientos de auditoría fiscal adecuados para la evaluación de las operaciones internacionales.

- **Variable Dependiente:**

Mejora en la calidad del trabajo del auditor fiscal y las opiniones emitidas.

1.5.3 Operacionalización de Variables

Variable dependiente: Mejora en la calidad del trabajo del auditor fiscal y las opiniones emitidas.

- Dictámenes que presenten opiniones relacionadas a las operaciones internacionales.
- Papeles de trabajo que presenten las evaluaciones realizadas sobre las operaciones internacionales

Variable Independiente: Procedimientos de auditoría fiscal adecuados para la evaluación de las operaciones internacionales.

- Procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales.
- Memorándum de planeación de auditoría fiscal con riesgos asociados a las operaciones internacionales.

1.6 DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Para realizar la investigación se establecieron delimitaciones que permitirán enfocar su desarrollo por lo que se tienen las siguientes:

1.6.1 Delimitación Teórica

La investigación se enfocó en el área de auditoría fiscal acerca de procedimientos entre compañías relacionadas y la información que se utilizó para poder desarrollar la investigación fue con base a textos de fiscalidad internacional y documentos bibliográficos que permiten sustentar dicha investigación.

1.6.2 Delimitación Temporal

Debido a que en el año 2014 la OCDE publicó su Plan de Acción Contra la Erosión Fiscal de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), Dicho plan fue actualizado el 10 de julio de 2017, día que la OCDE hizo pública la nueva versión de los BEPS (del inglés “Base Erosion and Profit Shifting”, en español “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”). Por lo cual se determinó realizar la investigación a partir del año 2014 hasta la fecha.

1.6.3 Delimitación Espacial

La investigación se realizó en firmas de auditoría ubicadas en la zona metropolitana del municipio de San Salvador, debido a que en este lugar se contó con firmas de auditoría que realizan operaciones internacionales y se brindó conocimiento sobre el tema investigado.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

2.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA FISCAL EN EL SALVADOR.

2.1.1 Surgimiento de la auditoría fiscal en El Salvador.

La auditoría experimenta procesos de investigación y evolución que han dado como resultado la auditoría fiscal, cuya característica principal es que su cobertura no se delimita al estudio de aspectos de una auditoría tradicional de estados financieros, sino que además, estudia áreas estratégicas de la empresa, como realizar una revisión acerca del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas que mantienen los contribuyentes; generando un producto final llamado “Dictamen e Informe Fiscal”.

“En El Salvador la auditoría fiscal en ámbito de la auditoría independiente nació con el Código Tributario, que se aprobó por el Decreto Legislativo No. 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 349 el 22 del mes y año antes mencionado, pretendiendo de acuerdo a Francisco Rafael Guerrero «sistematizar los principios generales y fundamentales del derecho impositivo material, formal, procesal y penal dentro de las directrices del Derecho Constitucional.». Como parte de ese ordenamiento jurídico se da origen a la figura del Dictamen e Informe Fiscal para algunos contribuyentes obligados a nombrar auditor de acuerdo al artículo 131 del mismo código” (González, Hernández Benítez, & Luna Chávez, 2012).

La auditoría fiscal se desarrolla dentro de un proceso meticuloso de revisión de la contabilidad y declaraciones tributarias de los contribuyentes, realizada por un profesional

de la contaduría pública en el área tributaria con el objetivo principal de determinar si el auditado ha cumplido o no con sus obligaciones tributarias dentro de un ejercicio fiscal determinado.

El Código Tributario constituye el marco legal en el que se origina la figura del auditor fiscal y el requerimiento del dictamen fiscal e informe fiscal, como una obligación de los contribuyentes que cumplen los criterios establecidos en él.

2.1.2 Importancia de la auditoría fiscal.

Considerándose inicialmente la auditoría fiscal como una obligación establecida a los contribuyentes en el Código Tributario, esta toma una mayor relevancia en los siguientes aspectos:

- Para los contribuyentes, promueve el cumplimiento de sus obligaciones tributarias tanto formales como sustantivas.
- Para el profesional de la contaduría pública y auditoría dado que obtiene un papel protagónico en la emisión de una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que se refleja en el dictamen fiscal.
- Desde el punto de vista de la administración tributaria, la ejecución de la auditoría contribuye a garantizar la recaudación de impuestos para el país.

2.1.3 Rol del auditor fiscal.

El Salvador, no está ajeno a los vertiginosos cambios en las Leyes y Normativas Tributarias que están ocurriendo en el plano económico local como a nivel internacional; en

el medio, el Artículo 131 del Código Tributario, describe una serie de condiciones que deben analizar los contribuyentes para determinar si están obligados o no a nombrar un auditor para dictaminarse fiscalmente.

“El profesional de Contaduría Pública, dedicado a los servicios de auditoría fiscal de forma externa, su rol es verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y sustantivas que le corresponden al contribuyente; donde comunica las situaciones que considera de importancia, con relación a problemas fiscales; y de estos emite recomendaciones, notas y referencias legales que se encuentren ligadas a la solución de dichos problemas. Con el objeto de minimizar riesgos que pueden afectar en la emisión del informe y dictamen fiscal. Este informe no representa para el profesional el punto final de sus servicios, mucho menos para las empresas que lo contrataron, sino que debe ser el producto de su trabajo al que habrá que dar seguimiento para el cumplimiento de cada una de las recomendaciones” (Marcos de Jesús Mena Iglesias, 2003).

La auditoría en referencia será realizada por Licenciados en Contaduría Pública o Contadores Públicos Certificados, tal como lo dispone el Artículo 129 de Código Tributario.

2.2 ANTECEDENTES DE LA NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (NACOT).

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) emitió la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), por medio de Resolución del 27 de junio de 2002 publicada en el Diario Oficial número 207, Tomo #357 del 5 de noviembre de 2002 con el fin de velar por las buenas prácticas por parte de los profesionales de la contaduría pública y para establecer un marco de referencia para la realización de auditorías fiscales. Dicha norma fue sustituida mediante resolución No. 12 del 18 de abril de 2018, para los encargos que inicien el 01 de enero de 2018.

La actualización de la NACOT, ha considerado el uso del “Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría. Revisión. Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados”, emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en su última versión en español, emitidas en enero 2015, que incorpora cambios con vigencia a partir del 15 de diciembre de 2016.

Esencialmente, se ha tomado de base la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 “Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica”, así como la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 2400 “Encargos de revisión de estados financieros históricos” para ser aplicada por los auditores fiscales, a efectos de cumplir con los requerimientos de ley en lo relativo al examen de cifras de los estados financieros de los contribuyentes (Norma para el Aseguramiento sobre El Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.).

La NACOT viene a exigir al profesional de la contaduría no solo el conocimiento de códigos, leyes y reglamentos de tipo tributario de El Salvador, sino también la normativa internacional relacionada al control de calidad, además es indispensable realizar una determinación de riesgos y planeación de una auditoría, así como realizar examen de cumplimiento de las obligaciones tributarias y respuesta a los riesgos determinados a través del entendimiento de las obligaciones tributarias y la verificación del control interno que utiliza sus clientes de acuerdo a las obligaciones tributarias que el posee.

2.2.1 Nombramiento del auditor fiscal.

Para el periodo fiscal de 2018, da inicio la implementación del nombramiento del auditor fiscal a través del portal web del Ministerio de Hacienda, por medio del Informe de Nombramiento de Auditor Fiscal (F-456) que el sistema automáticamente lo emite, en relación a los contribuyentes y auditores fiscales obligados, los cuales deben estar registrados previamente en los servicios en línea de la Dirección General de Impuestos Internos.

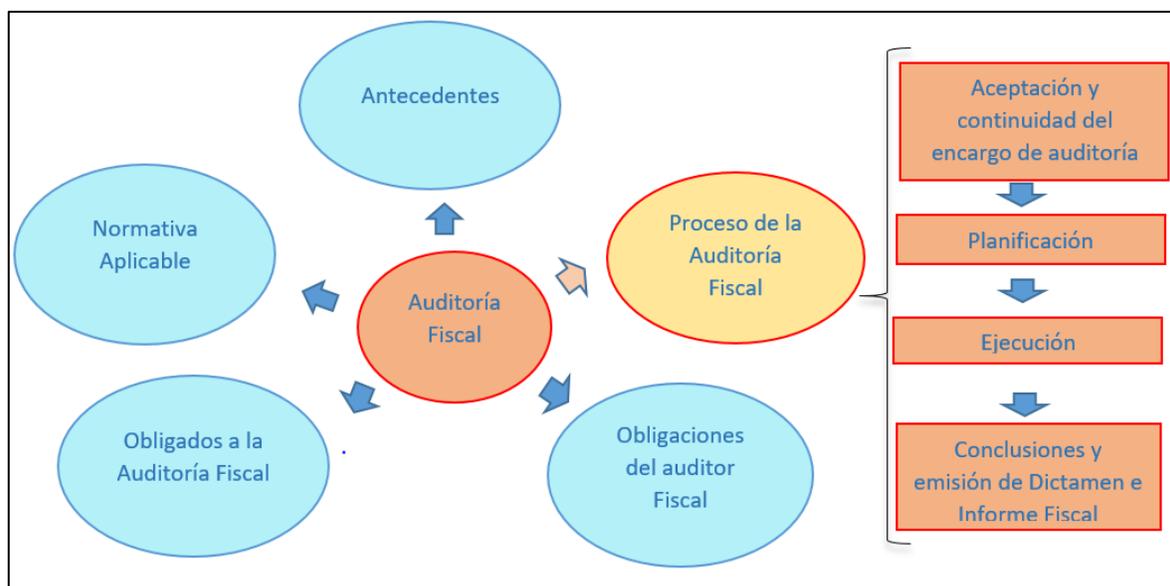
2.2.2 Presentación de dictamen e informe fiscal en línea.

La Dirección General de Impuestos Internos establece a los auditores fiscales nombrados por los sujetos pasivos obligados a dictaminarse fiscalmente, a presentar en línea a partir de abril de 2017, el formulario Carta de Presentación del Dictamen e Informe Fiscal (F-455), el dictamen fiscal, estados financieros, las conciliaciones tributarias u otra información suplementaria en el portal web del Ministerio de Hacienda a partir del ejercicio finalizado 2018.

Cabe mencionar un factor importante como lo es la ética, que debe de ponerla en práctica el profesional en contaduría pública, quien además debe cumplir con todos los principios que establecen el Código Tributario, la NACOT y la Guía para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal.

2.2.3 FASES DE LA AUDITORÍA FISCAL

Figura 1: Fases de la auditoría fiscal



Fuente: (Jacqueline Guadalupe Ramírez Alvarado, 2013)

2.2.3.1 Aceptación y continuidad del encargo de auditoría.

El auditor fiscal únicamente debe aceptar o continuar un trabajo, si existe confirmación por parte del contribuyente del entendimiento del compromiso, estableciéndose que el usuario principal es la administración tributaria. La confirmación escrita es la forma adecuada de documentar el entendimiento con el contribuyente.

El nombramiento por parte de la entidad o contribuyente, así como la notificación del nombramiento a la administración tributaria, es parte de la confirmación sobre la existencia de la relación profesional.

El auditor fiscal debe aceptar (o en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias (auditoría fiscal), si está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia profesional necesaria. Un auditor fiscal se puede encontrar en la necesidad de abordar y considerar un amplio rango de obligaciones tributarias como parte de su examen. Algunas materias tributarias objeto de análisis pueden requerir aptitudes y conocimientos especializados, incluso en doctrina y jurisprudencia tributaria, los cuales habitualmente no forman parte del marco de referencia del profesional nombrado como auditor fiscal. En estos casos, el Auditor Fiscal analizará la posibilidad de auxiliarse con profesionales expertos o especializados y los posibles efectos en su dictamen e informe fiscal. (Norma para el Aseguramiento sobre El Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.)

2.2.3.2 Planificación.

Es la etapa en la cual se evalúa el ambiente de control del cliente en cuanto a cumplimientos en materia regulatoria para definir las pruebas a realizarse y el alcance de las mismas. Además, se realizan relevamientos de información en cuanto a operaciones principales y manera de documentar las mismas, y se realiza la detección de riesgos y contingencias, tomando de referencia lo que establece la Norma Internacional de Auditoría (NIA'S) y la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT).

2.2.3.3 Ejecución

Es el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y sustantivas, detallados en un programa de auditoría. En donde el auditor fiscal determina los procedimientos a realizar en cada una de las pruebas que considera de vital importancia en el desarrollo de la auditoría en base a la legislación y normativa aplicable; y donde cada procedimiento tiene como propósito verificar que el contribuyente en efecto ha cumplido con lo dispuesto en el marco legal regulatorio del sistema tributario del país. Además, el auditor debe cuantificar los hallazgos determinados, contingencias detectadas en la planificación y corroboradas mediante las pruebas realizadas.

En el proceso de ejecución, el auditor fiscal es el que define los procedimientos a ejecutar, y éstos están descritos en un programa de auditoría, al cual se le dará seguimiento, hasta obtener evidencia suficiente y adecuada, que sustentará la opinión del informe y dictamen fiscal.

No existe una normativa que brinde una metodología que sea obligatoria cumplir, respecto a los procedimientos que se deben realizar en un encargo de auditoría fiscal; sino que cada firma de auditoría o persona natural que se dedique a prestar este servicio, define sus propios procedimientos.

2.2.3.4 Conclusiones y emisión de dictamen e informe fiscal.

Es la parte final del proceso de la auditoría fiscal, donde se muestran los resultados de las evaluaciones efectuadas, y estas deben brindar evidencia suficiente y adecuada, que dé soporte a la opinión descrita en el dictamen e informe fiscal acerca de las obligaciones formales y sustantivas.

2.3 OPERACIONES INTERNACIONALES

Las transacciones entre compañías transnacionales se dividen en cuatro grupos: tangibles, intangibles, de servicios y financieros. Hoy en día, el diseño de la mayoría de las transacciones se realiza bajo parámetro financieros, siendo el principal soporte o vehículo de intercambio de cualquier bien, ya sea material o inmaterial o por el contrario tenga que ver con dinero.

Las operaciones entre compañías transnacionales por cada uno de los grupos son las siguientes:

- **Tangibles:** Son aquellas que involucran el traslado de bienes de capital como maquinaria, vehículos, materias primas, repuestos, entre otros, que van de utilizarse por un periodo largo en las operaciones regulares de la entidad y que normalmente no se destinan a la venta, tal como lo define la sección 17.2 de las NIIF para Las Pymes. Estos activos trasladan su valor paulatinamente, durante su vida útil, a la producción de bienes y prestación de servicios.

- **Intangibles:** De acuerdo con la sección 18.2 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, define como un recurso de carácter no monetario y sin apariencia física y por el cual se recibirá una cantidad fija o determinable de dinero, algunos son más comunes tales como las marcas, patentes, derechos de autor, programas informáticos, franquicia, etc.

- **Financieras:** Son las que tienen algún tipo de financiamiento, en esta intervienen dos sujetos, el activo y pasivo; el primero el que dispone de liquidez y cede para que otro la utilice durante un plazo de tiempo determinado, y el segundo quien utiliza la liquidez del sujeto activo. Su base técnica la sección 25 NIIF para Las Pymes. Además, cabe mencionar que hay más tipos de operaciones financieras tales como los arrendamientos.

- **Servicios:** Este tipo de operaciones tienen una contraprestación, sobre la cual se espera obtener beneficios que permitan a las entidades maximizar su rentabilidad tal como lo establece la sección 23.14 de la NIIF para Las pymes. Estos pueden ser de naturaleza rutinaria, tal como asesoría jurídica, financiera, fiscal, entre otros.

Algunos ejemplos se describen a continuación.

a) Contratos de servicios

El servicio puede ser de naturaleza rutinaria, tal como los servicios de asesoría jurídica, de contabilidad, en los que no se transfiere un intangible; estos están respaldados por un contrato el cual especifica las condiciones a cumplir.

- ✓ Servicio de asistencia técnica en conexión con la transferencia de un intangible de fabricación o de comercialización, aunque por lo general es de fabricación. Normalmente, los servicios de asistencia técnica se realizan casi siempre en conexión con un contrato de licencia, no siendo remunerados aparte de dicho contrato. La remuneración del servicio prestado de asistencia técnica se fija normalmente en una cantidad fija, determinado en función del coste total, más unos gastos por desplazamientos. (Ochaíta, 2007).

Actualmente este tipo de operaciones son las que más frecuentan las compañías transnacionales.

- ✓ El servicio puede ser de naturaleza técnica (por ejemplo: servicios que permiten fabricar, efectuar un control de calidad o de utilizar técnicas de marketing) sin conexión con la transferencia entre compañías de intangibles.
- ✓ “El servicio de envío de personal por la matriz para impartir cursos de formación del personal de la filial. Algunas autoridades fiscales mantienen que existe en estos supuestos una transferencia de intangibles. Por ejemplo: cuando una matriz construye una nueva planta de fabricación en un país extranjero a través de su filial. No es inusual que la matriz envíe a sus empleados a la filial para entrenar a los trabajadores de la filial” (Ochaíta, 2007).
- ✓ “Ahora bien, para evitar que se enmascaren desplazamientos de empleados de la matriz, bajo la forma de formación profesional del personal, que verdaderamente

son servicios de dirección y fabricación, las autoridades fiscales exigen que el personal desplazado haya sido contratado por la matriz” (Ochaíta, 2007).

2.3.1 Préstamos back to back

“Es un acuerdo por el que el prestatario deposita en un banco (como un depósito de seguridad) una cantidad similar o igual a la que el mismo banco u otro diferente le concede como préstamo. Existe una fórmula contractual que relaciona el préstamo constituido con la imposición a plazo o depósito, es decir, existe una relación entre una operación activa bancaria (imposición a plazo) con una operación pasiva bancaria (préstamo concedido) satisfaciendo el único titular de ambas un diferencial de interés (Intereses préstamo acreedores – Intereses imposición o depósito deudores)” (Cosín Ochaíta, R. (2007).

“A nivel internacional, frecuentemente el banco receptor del depósito no es el mismo que el emisor del préstamo. El banco receptor es una entidad residente en el país de la matriz o del holding financiero. A su vez, el banco emisor es normalmente residente (filial del receptor) en el país de la sociedad filial operativa. Este esquema permite la financiación de las filiales operativas con un costo mínimo (diferencial de interés) provocando gastos financieros en dicha filial. La matriz, o mejor dicho el holding operativo, se sitúan en un territorio de baja o nula tributación (Holanda, Luxemburgo, etc.) con lo que los tipos de intereses obtenidos no tributan, o lo hacen en una menor proporción en comparación a los países que no pertenecen a esa clasificación” (Ochaíta, 2007).

“Los préstamos back to back se utilizan por las siguientes razones:

- La operación permite utilizar fondos exteriores para financiar mediante préstamos a subsidiarias operativas.
- Si se efectúa en la misma divisa o si se elimina el riesgo de cambio no existe exposición a las variaciones de tipo de cambio.
- Ofrecen tasas preferenciales ya que está referida al certificado de depósito a plazo.
- La existencia de convenios de doble imposición puede eliminar la retención del país de la subsidiaria, así como la relación de los intereses a percibir por la *holding* o matriz” (Cosín Ochaita, R. (2007).

Este producto financiero permite a las empresas aprovechar los fondos de una manera eficaz, para invertir en los que desee, y a la vez minimizar riesgos por no tener que comprometer como garantía bienes adicionales de lo que ya tiene invertido en la banca prestadora.

2.3.2 Precios de Transferencia.

Según la OCDE los precios de transferencia son aquellos precios por los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas.

En ese sentido, los precios de transferencia serán «aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancias que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de

unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos.” (Barboza, 2004). La anterior definición entiende los precios de transferencia como la manipulación de los precios entre los miembros de un mismo grupo, con el fin de eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones y procurando evitar la doble imposición económica.

La OCDE en sus directrices ha establecido métodos como lo son “los tradicionales basados en las operaciones y los basados en el resultado de las operaciones”, que pueden utilizarse para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia. Los métodos tradicionales basados en las operaciones son: el método de precio comparable no controlado, el precio de reventa y el coste adicionado. Los métodos basados en el resultado de las operaciones son: el del margen neto de la transacción y el de partición de utilidades.

En el ámbito local, en diciembre de 2009 se emite una reforma tributaria, la cual entra en vigencia a partir de enero de 2010. Dentro de esta se destaca la regulación de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, con el objeto de formular un marco de referencia sobre el tratamiento contable y tributario conforme a lo establecido en la normativa tributaria vigente. Los profesionales de la Contaduría Pública autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría, se obligan a conocer la normativa legal que regula el desarrollo de la Auditoría Tributaria, por la responsabilidad que recae en ellos cuando son requeridos por el contribuyente para ser nombrados auditores fiscales, a fin de emitir dictamen, informe y opinión.

En el Código Tributario los precios de transferencia están regulados es el artículo 62-A, el cual establece que los sujetos pasivos que realicen operaciones con partes relacionadas deben de aplicar precios de mercado en las transacciones de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, Art. 199 literal b) y c) da una decisión de precios de mercado, y cuando los sujetos se consideran relacionados, y el Art. 124 literal A) el cual establece que cuando se realicen operaciones con sujetos relacionados durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un informe de las operaciones, a través de formularios (F-982) realizándose a más tardar dentro de los tres meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal.

En cuanto a la obligación del auditor fiscal es emitir una opinión acerca del cumplimiento de las leyes aplicables relativo al estudio de los precios de transferencia, esto debe de incluirse a través de una nota o apartado de que las operaciones realizadas por el contribuyente.

2.3.3 Leasing Financiero.

Según la sección 20.5 de la NIIF para Pymes, el arrendamiento financiero es aquel en el cual se transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo, este antes mencionado tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, el plazo del arrendamiento es por la mayor parte

de la vida económica del activo, los activos arrendados son de naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Una de las modalidades de leasing financiero es el Leasing Internacional o Cross Border Leasing, que se caracteriza porque requiere para su existencia de la conformación de un elemento externo de la ubicación del bien, en donde cualquier problema existente será necesario recurrir a las normas de derecho internacional privado.

Este tipo de arrendamiento es bastante utilizado a nivel internacional especialmente por las empresas relacionadas que poseen su casa matriz en países de bajas o nula tributación o en paraísos fiscales y que sus subsidiarias se encuentran en diferentes países. Por lo tanto, las administraciones tributarias se ven obligadas a hacer mucho énfasis en este tipo transacciones para poder controlar todas estas operaciones, ya que casi siempre se busca de evitar el pago de tributos, o reducir el pago de estos.

Los tipos de activos dados en leasing a nivel internacional generalmente son:

- Equipos de cómputo y telecomunicaciones
- Plantas Industriales.
- Equipos de impresión
- Maquinaria agrícola
- Equipo médico
- Entre otros.

En El Salvador el leasing esta normado jurídicamente por la Ley de Arrendamiento Financiero, que a partir de junio de 2002 entro en vigencia según el Decreto Legislativo número 884. En esta ley se considera que el sistema de arrendamiento financiero constituye, a nivel mundial, un eficiente mecanismo para favorecer la inversión en bienes. Además, que fomentar la inversión y puede ser accesible a las empresas y personas naturales que lo soliciten. De esta manera se cuenta con un marco regulatorio que garantiza el adecuado funcionamiento de esta novedosa herramienta de financiación.

Localmente La ley del Impuesto sobre la Renta tipifica que son gastos deducibles aquellos que contribuyen a la creación de rentas imponibles, en lo que corresponde al leasing financiero la parte correspondiente a la cuota y los intereses de esta. Esto constituye una disminución de las obligaciones impositivas al afectar la base imponible del impuesto sobre la renta, resultando un escudo fiscal gracias a que los pagos de rentas son deducibles de impuestos en su totalidad.

El Código Tributario especifica que es el auditor fiscal el encargado de velar porque se cumplan todas las obligaciones formales y sustantivas que les corresponden a las compañías.

2.3.4 Management Fee

Este contrato como una modalidad de administración empresarial, que utilizan con bastante frecuencia las compañías relacionadas, tanto nacionales como internacionales;

como un medio para realizar desembolsos a través de asesorías legales, administrativas o financieras y/u otras.

“Los denominados Management Fee o servicios de apoyo a la gestión constituyen una de las operaciones intragrupo que mayores polémicas generan entre contribuyente y administraciones fiscales. Esta polémica es fruto no tanto de la complejidad de la operación en sí misma como de la desconfianza que generan estos cargos a nivel de las jurisdicciones de las entidades receptoras de los mismos. La desconfianza puede deberse a varias razones entre las que destaca, en especial, el nivel de prueba que las autoridades fiscales consideran exigible para que dichos cargos puedan ser considerados deducibles” (Viladomat, 2010).

Estas operaciones son utilizadas frecuentemente para desviar beneficios empresariales a otros países y de esta forma evitar el pago respectivo de impuestos; es por esta razón que la OCDE abre la posibilidad de recalificar aquellas operaciones que no respondan a criterios económicos reales. Por su parte, el sector privado ha resaltado que los criterios clave a la hora de determinar una recalificación no son siempre objetivos, lo que provoca un aumento de la inseguridad jurídica para las empresas y puede dar lugar a casos de doble imposición cuando los Estados califican de forma diferente a una misma operación.

2.4 MARCO CONCEPTUAL

A continuación, se detallan los conceptos de interés en la investigación lo cual facilite un entendimiento más amplio del tema que se desarrolla.

Dictamen Fiscal: Tal como lo establece el Art. 129 del Código Tributario el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Informe Fiscal: Según el Art. 129 del Código Tributario se entenderá el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

Partes Relacionadas: Los sujetos o grupo empresarial que comprenden para efectos tributarios todas las empresas que dirijan o controlan a otra, posean directa o indirectamente el 25% de su capital social, además de todas aquellas que estén incluidas dentro del Art. 199-C del Código Tributario.

Casa Matriz: Se llama casa matriz a la sede principal de una entidad y de esta se derivan filiales.

Precios de Transferencia: Según la OCDE los precios de transferencia son aquellos precios por los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas.

Préstamos back to back: “Es un acuerdo por el que el prestatario deposita en un banco (como un depósito de seguridad) una cantidad similar o igual a la que el mismo banco u otro diferente le concede como préstamo. Existe una fórmula contractual que relaciona el préstamo constituido con la imposición a plazo o depósito, es decir, existe una relación entre una operación activa bancaria (imposición a plazo) con una operación pasiva bancaria (préstamo concedido) satisfaciendo el único titular de ambas un diferencial de interés (Intereses préstamo acreedores – Intereses imposición o depósito deudores)” (Ochaíta, 2007).

Empresa subsidiaria: Es aquella que está controlada por otra compañía llamada matriz a la cual pertenece, en la mayoría de los casos porque esta controla una gran cantidad de acciones de la primera y se posiciona como dominante. (<https://economipedia.com/definiciones/empresa-subsidiaria.html>).

Management fee: Es la administración o gestión de todas las actividades asignadas por la división de trabajo dentro de una organización.

(<https://aprendiendoadministracion.com/que-es-el-management/>).

2.5 MARCO LEGAL

2.5.1 Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.

La legislación utilizada para las operaciones internacionales se presenta a continuación por medio de la Tabla 1, en ella se detallan los Artículos del Código Tributario.

Tabla 1 Código Tributario y su reglamento.

| CÓDIGO TRIBUTARIO |
|--|
| Artículo 62-A Determinación de precios de transferencia |
| El cual establece que los sujetos pasivos que realicen operaciones con partes relacionadas deben de aplicar precios de mercado en las transacciones de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, el cual es el indispensable. |
| Artículo 199- B Precio de mercado |
| Hace referencia a lo que se entenderá como precio de mercado, ya que todas las operaciones que se realicen ya sean locales o del exterior, los precios de venta que tengan los bienes o servicios, en negocios o establecimientos ubicados en el país no relacionados con el fiscalizado, deben estar dentro de los rangos establecidos. |
| Artículo 199- C Sujetos relacionados |
| Todos aquellos sujetos o grupo empresarial que comprenden para efectos tributarios todas las empresas que dirijan o controlan a otra, posean directa o indirectamente el 25% de su capital social, además de todas que están incluidas en este artículo. |
| Artículo 199- D Criterios de comparabilidad eliminación de diferencias. |
| Para las comparaciones se procederá a comparar las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el fiscalizado con las realizadas entre partes independientes. Con el fin de verificar que las transacciones cumplen con los precios de mercado. |
| Artículo 124-A Informe de operaciones con sujetos relacionados. |
| Cuando se realizan operaciones con sujetos relacionados durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los estados unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un informe de las operaciones, a través de formularios (F-982) realizándose a más tardar dentro de los tres meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal |
| Artículo 156-A Retención por transferencia de intangibles |
| Cuando se realicen operaciones con personas naturales titulares de empresas cuya actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de servicios, las personas jurídicas, entre otras, que paguen o acrediten a sujetos o entidades domiciliados en el país, sumas en concepto de adquisición de bienes intangibles, deberán retener en concepto de impuesto sobre la renta: a) Diez por ciento (10%) sobre las sumas pagadas o acreditadas a personas naturales, b) Cinco |

por ciento (5%) sobre las sumas pagadas o acreditadas a sujetos o entidades diferentes de personas naturales.

Artículo 158-A Retención a sujetos domiciliados en paraísos fiscales

Todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones, entre otras, domiciliados en el país, deberán retener el 25% como pago definitivo, cuando paguen o acrediten sumas a personas naturales o jurídicas, 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.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo 103 Retención a sujetos no domiciliados

Los sujetos no domiciliados para efectos del Artículo 158 del Código Tributario que se les hubiere efectuado la retención del 20% sobre la suma las sumas de cualquier clase de renta obtenida en el país realizaran una liquidación anual definitiva que incluya todo lo que percibieron y acreditaran al final del ejercicio al determinarse el impuesto.

Fuente: Elaboración propia del equipo de investigación.

2.5.2 Ley de impuesto sobre la renta y su de aplicación.

Tabla 2 Ley de impuesto sobre la renta

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 29- A N°14, literal c) No se admitirán como deducibles de la renta obtenida.

Cuando se excede al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos aplicada por el Sistema Financiero y aprobado por Banco Central de Reserva 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.

Artículo 29- A N°14, literal d) No se admitirán como deducibles de la renta obtenida.

Si el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario, no será deducible.

Artículo 72 Retención por pago de utilidades

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Todas las personas jurídicas domiciliadas que paguen o acrediten utilidades a sus socios o accionistas, estarán obligados a retener un 5% de tales sumas como pago definitivo del ISR, sea el sujeto domiciliado o no.

Artículo 73 Retención en caso especial

Los representantes de casas matrices, filiales, sucursales, entre otros que paguen o acrediten utilidades a sujetos no domiciliadas en El Salvador, deberán retener el cinco por ciento (5%) en concepto de impuesto sobre la renta, de acuerdo a lo establecido en el artículo anterior.

Artículo 73 Retención por disminución de capital

Todas las personas jurídicas domiciliados tienen la obligación retener el impuesto en la cuantía del 5% sobre las sumas pagadas o acreditadas en las disminuciones de capital o patrimonio, en la parte que corresponda a capitalizaciones o reinversiones de utilidades, Para ello, se considerará que las cantidades pagadas o acreditadas por la disminución de capital, corresponden a utilidades capitalizadas anteriormente hasta agotar su cuantía

Artículo 74 Retención por préstamos

Las Personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica deben retener el 5% por financiamientos (en dinero o especies) efectuados a socios, accionistas, beneficiarios, sujetos relacionados, sujetos o entidades constituidos en paraísos fiscales, casa matriz, sucursal, agencia u otro establecimiento. Existe una exención de cuando no se aplicará esta retención.

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para una mejor aplicación de la Ley, es necesario establecer claramente los procedimientos aplicables en materia de renta y los alcances que deben tener determinados conceptos jurídicos y contables

Fuente: Elaborado por el equipo de investigación.

2.6 NORMATIVA TECNICA.

2.6.1 Norma para Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

Establece lineamientos que permitan al auditor nombrado lograr una seguridad razonable del cumplimiento de una adecuada planeación, tratamiento y valoración de los procedimientos que ejecutara para llevar a cabo el examen de las obligaciones formales, debiendo tener un alto grado profesionalismo y cuidado estando alerta en la aplicación de su criterio para poder detectar incumplimientos de parte del contribuyente dictaminado, ya que existen operaciones que necesitan mayor énfasis como lo son las que realizan las compañías transnacionales, en donde debe de hacer un análisis de la aplicabilidad de los tributos a cada componente específico, esto es en el caso de que el sujeto pasivo realice operaciones a través de diferentes agencias o sucursales nacionales o extranjeras.

El auditor fiscal está obligado a ejecutar su trabajo en pleno cumplimiento de las leyes que sean aplicables tal es el caso del Código Tributario y su reglamento, esto involucra la conducción y la determinación del alcance para ejecutar el trabajo de auditoría, de igual forma es quien toma la decisión del nivel de revisión que llevará a cabo para medir el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones tributarias.

En el desarrollo de una auditoría fiscal existe el riesgo de emitir una opinión que no es la adecuada, en función de la operación u operaciones que se analizan respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Tabla 3 Norma para Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

| NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (NACOT) | |
|--|---|
| Requerimientos de ética | El profesional de contaduría pública deberá de cumplir con los requerimientos del código de ética y evaluará su independencia en el encargo de auditoría para reducir amenazas e incumplimientos. |
| Requerimientos de independencia | Una firma dedicada a prestar el servicio de auditoría fiscal y aseguramiento; no podrá prestar este servicio, cuando esta misma preste otros servicios fiscales al contribuyente, o cuando existan amenazas a la independencia. |
| Control de calidad | El auditor fiscal, deberá implementar procedimientos de control de calidad durante la ejecución del encargo tomando de base lo establecido en la Norma Internacional de Control Calidad, y de esta forma garantizar que los informes de aseguramiento cumplen con los requisitos establecidos. |
| Aceptación y continuación del encargo | El auditor fiscal debe aceptar o continuar con el encargo, cuando existe confirmación del entendimiento del compromiso por parte del sujeto pasivo, y si tiene la certeza que no se van a incumplir requerimientos del Código de Ética de los profesionales y de la NACOT. Y la exigencia para el auditor es que su personal o en el caso el, cuente con conocimiento amplio en las normativas locales que rigen la auditoría. |
| Acuerdos de los términos del encargo | Los acuerdos del encargo de auditoría deben quedar plasmados en una carta de encargo (carta compromiso) o de otra forma adecuada. |
| Enfoques generales del encargo y valoración de riesgos | Realizar una estrategia global para el desarrollo de la auditoría permite incluir aspectos relevantes en el desarrollo del encargo, esto incluye una adecuada planeación y valoración de riesgos; que permitan la creación de procedimientos que permitan conocer el entorno de la entidad, a fin de establecer riesgos fiscales, y de esta forma crear diseñar respuestas globales y procedimientos detallados ante los riesgos valorados. |

| | |
|--|---|
| Riesgos de auditorías | En el desarrollo de una auditoría fiscal existen riesgos propios de la ejecución de la misma, otros que pueden afectar a la opinión que posteriormente se emita sin que estos puedan ser incluso detectados o dependa del auditor percatarse de ellos, estos riesgos pueden ser: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. |
| Materialidad o importancia relativa | Tiene por objeto que el auditor determine el nivel de influencia que un apartado, monto o elemento tenga sobre la toma de decisiones o formulación de su opinión. |
| Opinión | El auditor debe evaluar para formular su opinión, respecto al grado de incidencia de los resultados obtenidos. |
| Dictamen fiscal | Es el documento que se emite a la Administración Tributaria y que muestra el resultado del análisis de las obligaciones formales y sustantivas por parte del sujeto pasivo. |
| Casos de abstención de opinión | Se da cuando el desarrollo del trabajo del auditor se ve obstruido a tal grado que no le permite generar una opinión razonable sobre las operaciones que el analiza, por tal razón se abstiene de emitirla, y debe reportarlo a la administración tributaria. |

Fuente: Elaboración propia del grupo.

2.6.2 Norma Internacional de Auditoría y Control de Calidad

El Código Tributario establece que en lo referente a la ejecución de una auditoría fiscal se tomará en cuenta lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el cual establece en las Normas para Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias que el trabajo se desarrollará en base a normas de auditoría aplicables en El Salvador.

Tabla 4 Norma Internacional de Auditoría y Control de Calidad

| NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA | |
|--|--|
| Realizar una actividad preliminar | |
| NIA 200 | Una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo implica que el auditor establezca los objetivos globales en la ejecución de su evaluación, además fijar los parámetros para establecer la naturaleza y el alcance de la auditoría. |
| NIA 210 | Al inicio del desarrollo de la auditoría deben de establecerse términos del encargo, que serán únicamente para evaluar cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas por parte del sujeto pasivo, por ello serán responsabilidad del mismo, y para cumplir con requerimientos establecidos por la Administración Tributaria. |
| Efectuar la planeación de auditoría | |
| NIA 220 | Establece la obligación y necesidad que las firmas de auditorías incorporen en su planeación lineamientos y directrices de control de calidad que permitan la ejecución adecuada de los encargos de auditoría; principalmente al momento de ejecutar la evaluación y en el momento que se preparan los dictámenes e informes fiscales. |
| NIA 300 | Hace énfasis en la responsabilidad que tiene el auditor nombrado de planificar la ejecución de pruebas de auditoría. |
| Ejecutar el plan de auditoría | |
| NIA 230 | El auditor fiscal nombrado debe de preparar la documentación de soporte acerca de las evaluaciones del cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas por parte del sujeto pasivo. |
| NIA 260 | El auditor debe de mantener una constante comunicación con el sujeto pasivo, a fin de solventar inconsistencias encontradas, adquirir mayor conocimiento de las operaciones del mismo. |
| NIA 315 | Hace referencia a la necesidad de que el auditor nombrado lleve a cabo la suficiente y adecuada realización de pruebas que permitan detectar riesgos de incorrección o de fraude y detección en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas. |

| | |
|----------------|--|
| NIA 500 | Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de llevar a cabo procedimientos adecuados que le permita obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo. |
| NIA 520 | Establece la necesidad de llevar a cabo procedimientos analíticos sustantivos en el análisis de los cumplimientos formales y de pago de obligaciones tributarias, para poder determinar el adecuado cálculo y aplicación de retenciones, verificando la correcta declaración de tributos en El Salvador. |
| NIA 530 | Brinda lineamientos para llevar a cabo un adecuado muestreo que permita al auditor obtener seguridad razonable de las afirmaciones que lleva a cabo. |

Fuente: (Rina Elizabeth Ortíz Asunción, 2017)

2.6.3 Norma internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)

Esta norma hace referencia a los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una entidad y que se reflejan en los estados financieros.

CAPÍTULO III METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

El método que se utilizó fue el hipotético deductivo, ya que por medio de este se realizaron las observaciones del problema sobre el cual se investigó. La investigación se desarrolló tratando de establecer en qué medida afecta al auditor fiscal no contar con procedimientos de auditoría fiscal adecuados para evaluar las operaciones internacionales y como incide en la calidad del trabajo del auditor fiscal y en las opiniones que emite y consigna en el dictamen e informe fiscal.

Este método, permite combinar la formación de hipótesis y la deducción con la observación y la verificación, de tal manera se analizan los resultados obtenidos en la investigación para identificar los factores determinantes de la problemática que son precisos para el desarrollo de una propuesta en el diseño procedimientos de auditoría fiscal aplicados a las operaciones internacionales.

3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

3.2.1 Delimitación espacial.

La investigación se realizó en firmas de auditoría ubicadas en la zona metropolitana del municipio de San Salvador, debido a que en esta zona se encuentran aquellas que prestan servicios de auditoría fiscal.

3.2.2 Delimitación temporal.

Debido a que en el 2014 la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo económicos.) publicó su Plan de Acción Contra la Erosión Fiscal de la base imponible y el traslado de beneficios, dicho plan fue actualizado el 10 de julio de 2017, día que la OCDE hizo pública la nueva versión (en inglés y francés) de las OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (DPT OCDE 2017, en adelante). Por lo cual el equipo determinó realizar la investigación a partir del año 2014 (año en el cual la OCDE publicó el plan de acción contra la erosión fiscal de la base imponible y el traslado de beneficios) hasta octubre 2018.

3.2.3 Tipo de diseño de investigación.

En la investigación se utiliza el diseño no experimental, ya que no se puede manipular la variable independiente que interactúa ante el problema porque ya ocurrieron los hechos o son intrínsecamente manipulables, de tal manera se puede decir que únicamente se obtiene información para describir la situación actual y establecer la relación que existe entre las variables observadas, que en dicho caso es el perfil actual de los profesionales y el déficit de conocimientos que estos puedan tener con respecto a procedimientos de auditoría fiscal aplicados a las operaciones internacionales.

3.2.4 Fuentes de información utilizadas.

La información recolectada, tiene su origen en dos fuentes, clasificadas como primarias y secundaria, las cuales se complementan para llevar a cabo una buena investigación

3.2.4.1 Primarias.

Son todas aquellas a las que son dirigidas las encuestas y entrevistas a firmas de auditoría que brindan el servicio de auditoría fiscal.

3.2.4.2 Secundarias.

Esta es la información complementaria conceptual sobre datos que se relacionan a dicha investigación, con el objetivo de elaborar y enriquecer el marco teórico, fundamentado en fuentes bibliográficas tales como: libros, tesis, leyes, sitios web y otros.

3.3 SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO

Los sujetos y objetos de estudio de la investigación fueron los Profesionales de Contaduría Pública, dedicados a la prestación de servicios de auditoría fiscal, con la finalidad de identificar la realidad de la problemática, se consideró como unidades de análisis las firmas de auditoría, debido que la probabilidad de que dichas entidades posean compromisos con empresas que realicen operaciones internacionales es mucho mayor a la probabilidad de que una persona natural dedicada a la prestación del servicio de auditoría fiscal posea este tipo de compromiso.

3.3.1 Universo y muestra

El universo que se consideró para la ejecución de la investigación fueron las Firmas de Auditoría de las cuales se recolecto información para la investigación, dicha población

se conformó por 160 firmas de auditoría dedicadas a la prestación del servicio de auditoría Fiscal.

Para la determinación de la muestra se usó la fórmula estadística para poblaciones finitas, la selección de la muestra se realizó por medio del método aleatorio simple con aplicabilidad sobre las firmas de auditoría que cumplieron las siguientes condiciones:

- Que presten servicios de auditoría fiscal.
- Que se encuentren inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot q}{e^2 N - 1 + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

Dónde:

n = Tamaño de la muestra

N = Población

Z = Coeficiente de confianza

p = Probabilidad de éxito de que la problemática exista

q = Probabilidad de fracaso

e = Margen de error Se tomará un nivel

Se tomó un nivel de confianza 90%, indicando que de cada 100 respuestas obtenidas se espera que 90 estén dentro de las expectativas de la investigación. El margen de error dispuesto a aceptar será el 10%.

Sustituyendo:

$$n = ?$$

$N = 160$ empresas que prestan servicio de auditoría fiscal.

$Z = 1.645$ nivel de confianza 90%

$p = 75\%$ (probabilidad de éxito)

$q = 25\%$ (probabilidad de fracaso)

$e = 10\%$ nivel de error

$$n = \frac{(160) (1.645^2)(0.75)(0.25)}{(0.10^2) 160 - 1 + (1.645^2)(0.75)(0.25)}$$

$$n = \frac{81.18075}{2.09737}$$

$$n = 39$$

La muestra fue de 39 empresas dedicadas a la prestación de servicios de auditoría fiscal que estén ubicadas en el municipio de San Salvador.

3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

Las técnicas que se utilizaron para la recolección de información fueron:

Encuesta: consiste en una serie de preguntas que se dirigieron a una parte de la población, con el fin de conocer aspectos relevantes u opiniones del tema a investigar.

Los instrumentos que se utilizaran para estas técnicas son:

- Cuestionario – Encuesta.

3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

El análisis de la información se realiza por medio de la tabulación de datos y se comprende en un cuadro resumen que muestra el total de las respuestas que brindaron los encuestados, para tener un grado mayor de análisis y presentación se muestra en forma de porcentaje, se acompaña de una gráfica de barras por cada pregunta para mostrar la tendencia que tienen cada una de las respuestas.

Esto se puede visualizar en el Anexo 3 de la tabulación y análisis de datos.

3.7 PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

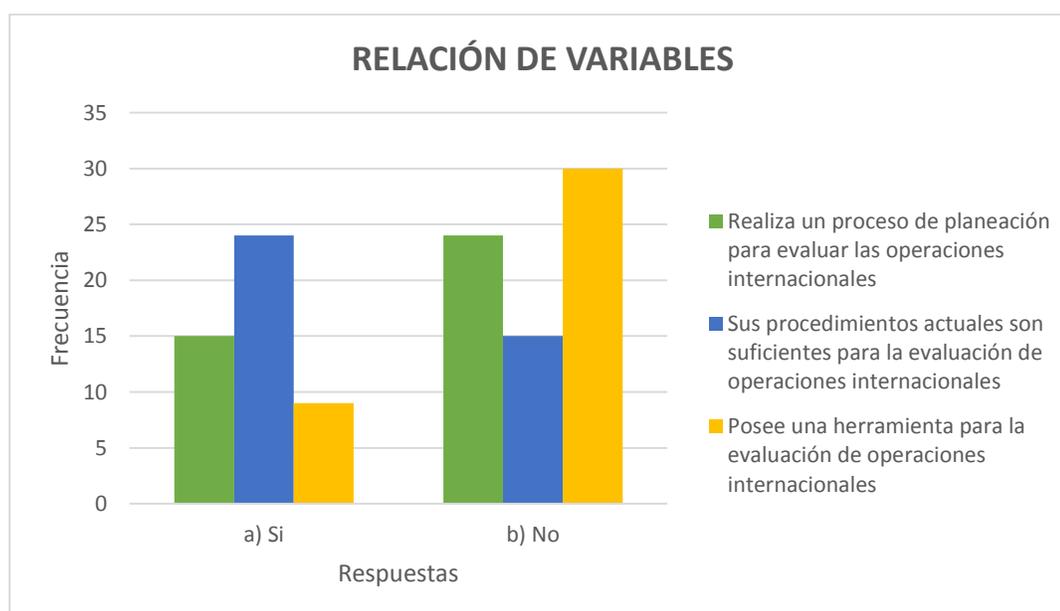
3.7.1 Tabulación y análisis de resultados

3.7.1.1 Relación de variables número 1.

Tabla 5: Relación de variables número 1

| Procedimientos de Auditoría | Consideración de procedimientos para operaciones internacionales | | |
|-----------------------------|--|------------|------------|
| | a) | b) | c) |
| a) Si | 15 | 24 | 9 |
| b) No | 24 | 15 | 30 |
| Porcentajes | 62% | 62% | 77% |

Análisis: En base a los resultados obtenidos puede observarse que las firmas de auditoría que no realizan procedimientos con el objetivo de evaluar las operaciones internacionales, el 62% de los profesionales encuestados consideran que sus procedimientos actuales en relación a la planeación de auditoría son suficientes para cubrir una evaluación de operaciones internacionales.

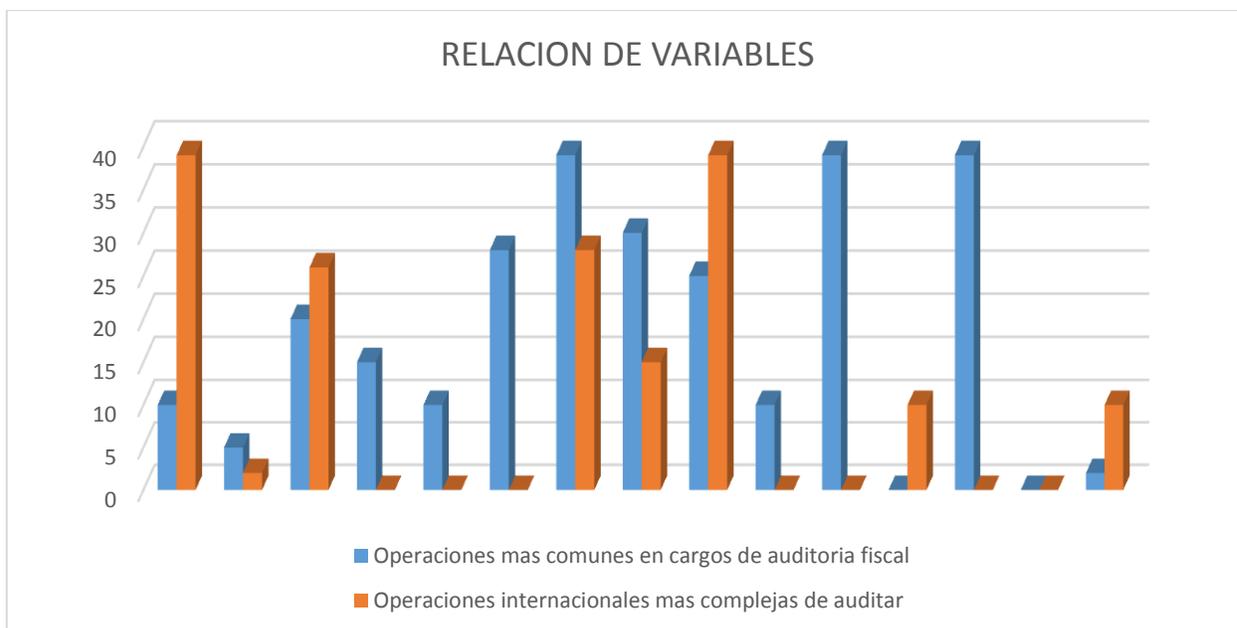


3.7.1.2 Relación variable número 2

Tabla 6: Relación de variables número 2

| OPERACIONES INTERNACIONALES | Operaciones más comunes en cargos de auditoría fiscal | Operaciones internacionales más complejas de auditar |
|--|--|---|
| Subcapitalización | 10 | 39 |
| Préstamos Hipotecarios | 5 | 2 |
| Precios de Transferencia | 20 | 26 |
| Aportaciones de capital | 15 | 0 |
| Leasing Financiero | 10 | 0 |
| Prestamos entre compañías a largo plazo | 28 | 0 |
| Contratos de seguro | 39 | 28 |
| Factoring | 30 | 15 |
| Management Fee | 25 | 39 |
| Venta de intangibles | 10 | 0 |
| Importaciones | 39 | 0 |
| Carga de licencia por royalty (Comisiones) | 0 | 10 |
| Exportaciones | 39 | 0 |
| Otros (especifique) | 0 | 0 |
| Prestamos back to back | 2 | 10 |

Análisis: Se observa que las operaciones más comunes en cargos de auditoría fiscal los porcentajes más altos son la exportación e importación con el 100% seguido de los factoring con el 77%, y las operaciones con menor porcentaje se encuentran los préstamos hipotecarios y prestamos back to back.

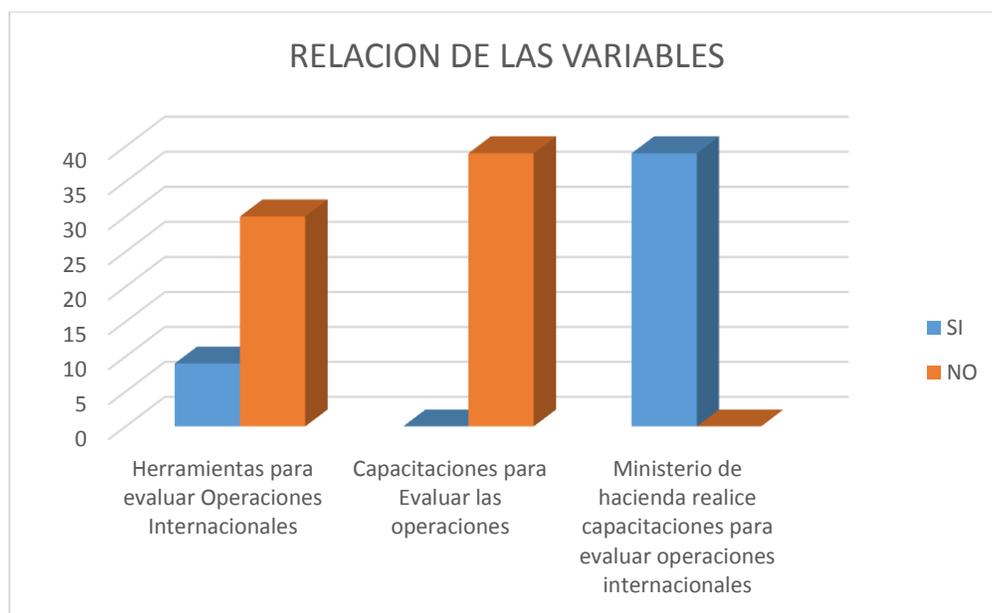


3.7.1.3 Relación variable número 3

Tabla 7: Relación de variables número 7

| Operaciones Internacionales | Herramientas para evaluar Operaciones Internacionales | Capacitaciones para Evaluar las operaciones | Ministerio de Hacienda realice capacitaciones para evaluar operaciones internacionales |
|-----------------------------|---|---|--|
| SI | 9 | 0 | 39 |
| NO | 30 | 39 | 0 |

Análisis: Con los resultados obtenidos se verifica que el 23% de los encuestados ha elaborado herramientas que le ayudan a evaluar las operaciones internacionales además que el 100% de ellos no ha asistido a capacitaciones y consideran que el Ministerio de Hacienda debe realizar dichas capacitaciones para un mejor logro de resultados en su trabajo.

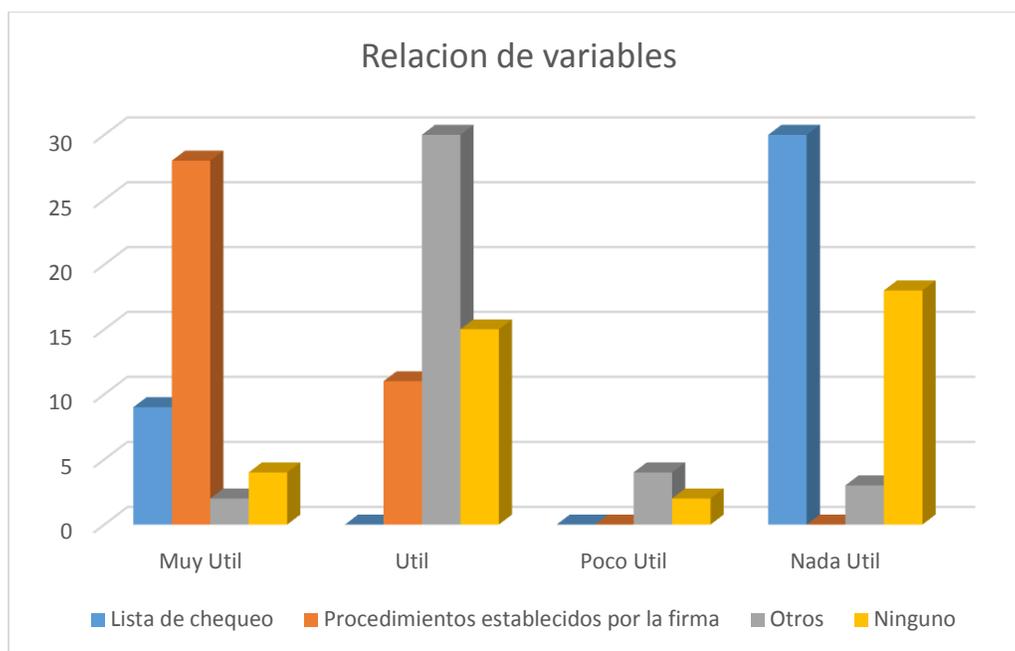


3.7.1.4 Relación variable número 4

Tabla 8: Relación de variables número 4

| Herramientas para evaluar operaciones internacionales | Lista de chequeo | Procedimientos establecidos por la firma | Otros | Ninguno |
|---|------------------|--|-------|---------|
| Muy Útil | 9 | 0 | 0 | 30 |
| Útil | 28 | 11 | 0 | 0 |
| Poco Útil | 2 | 30 | 4 | 3 |
| Nada Útil | 4 | 15 | 2 | 18 |

Análisis: Para la evaluación de las operaciones internacionales las herramientas que se determinan que son nada útil en cuanto a la lista de chequeo lo establece el 10%, mientras que el 72% dicen que es útil esta herramienta y el 77% opina que los procedimientos establecidos por la firma son poco útiles para realizar la evaluación de las operaciones en cuanto al 28% dicen que son útiles para evaluar las operaciones internacionales.

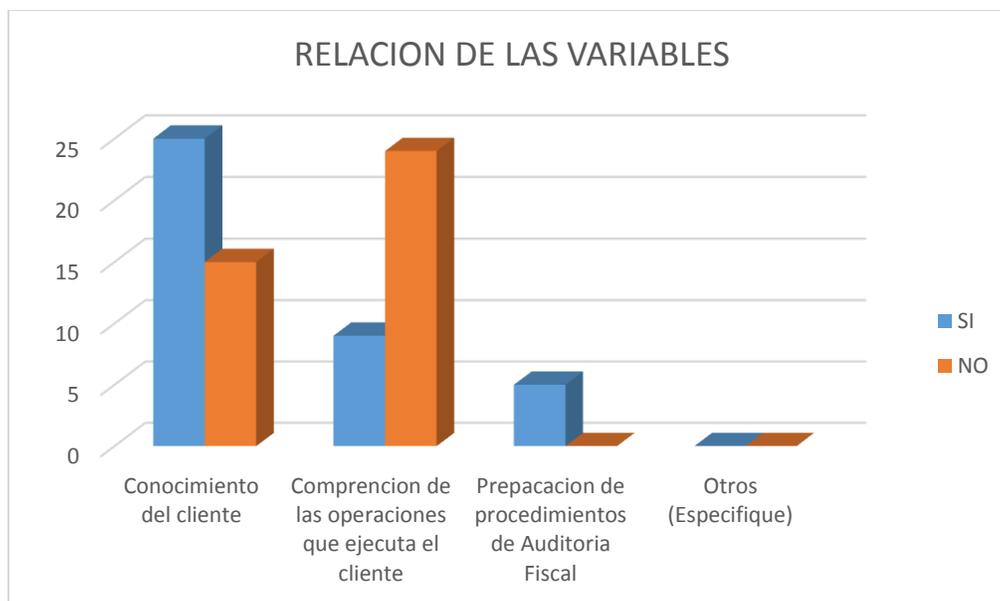


3.7.1.5 Relación variable número 5

Tabla 9: Relación de variables número 5

| Proceso de Planeación | Conocimiento del cliente | Comprensión de las operaciones que ejecuta el cliente | Preparación de procedimientos de Auditoría fiscal | Otros (Especifique) |
|-----------------------|--------------------------|---|---|---------------------|
| SI | 25 | 9 | 5 | 0 |
| NO | 15 | 24 | 0 | 0 |

Análisis: En cuanto al proceso de la planeación se verifica en los encuestados que ninguno tiene preparación de procedimientos de auditoría fiscal y que el 62% no tiene comprensión de las operaciones que ejecuta el cliente y esto puede afectar de cierta forma en cuanto a la opinión que el auditor pueda dar al finalizar la auditoría.



3.7.2 Diagnostico

La falta de una planeación por parte del auditor, con el objetivo de definir procedimiento de auditoría para la evaluación de operaciones internacionales, con el fin de verificar que los contribuyentes están cumplimiento con todas las obligaciones formales y sustantivas que exigen las Leyes Tributarias, implica la materialización de un riesgo de erosión en la base imponible, debido al corto alcance de los procedimientos, lo que trae como consecuencia incumplimientos que podrían generar observaciones del ente regulador. (Ver anexo 3 y preguntas 2, 3 y 4)

La mayoría de las firmas de auditoría, no brindan las suficientes capacitaciones a su personal sobre el cómo evaluar las operaciones internacionales, sino que cada auditor realiza los procedimientos en base a su experiencia. Siendo estas indispensables para realizar una evaluación minuciosa de las operaciones que realizan las compañías. Además,

manifiestan que es necesario que el Ministerio de Hacienda brinde capacitaciones que ayuden a profundizar más sobre esta temática. (Ver anexo No. 3, Pregunta 16, 17 y 18).

En el desarrollo de sus funciones el total de la población encuestada indicó que para diseñar los procedimientos de auditoría fiscal se basan en lo mencionado por El Código Tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Norma de Aseguramiento Sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), sin embargo, el no realizar una planeación previa, pone en evidencia un punto de mejora para los auditores fiscales, en la preparación de los trabajos a ejecutar. En su mayoría, se observó que una de las limitaciones son las horas destinadas para el encargo de la auditoría. (Ver anexo No. 3, Pregunta 8, 2, 3 y 4).

Con respecto a las preguntas relacionadas al como identifican las operaciones internacionales, la mayoría de las unidades encuestas, manifiestan que es mediante la revisión del Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados (F-982), el cual es complementado mediante las entrevistas realizadas a la administración de la compañía. de igual forma, sirve para identificar los tipos de operaciones que realizan las compañías con entidades relacionadas, que, según las unidades de análisis, las operaciones más frecuentes son la subcapitalización, importaciones y exportaciones; y que de igual forma son las que el Ministerio de Hacienda les da mayor énfasis, al momento de una fiscalización. De todas las operaciones evaluadas las más complejas de auditar, según las respuestas obtenidas son la subcapitalización, los precios de transferencias y los Management Fee. (Ver anexo No. 3, Pregunta 5,11 y 12)

Además, se identificó que la mayoría de los encuestados siguen el mismo orden para diseñar los procedimientos de auditoría para las operaciones internacionales, siendo los siguientes: identificar las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones, comprender el flujo de operaciones internacionales realizadas por la compañía., identificar las operaciones internacionales, determinar la documentación que debe respaldar la operación internacional y por ultimo preparan los procedimientos. (Ver anexo No. 3, Pregunta 9.)

De acuerdo con los resultados obtenidos, la totalidad de las unidades de análisis confirmaron que están interesados en que se les proporcione una guía enfocada en el camino a seguir para la preparación de procedimientos de auditoría adecuados para la evaluación de las operaciones internacionales enfocados en verificar que los sujetos pasivos están dando cumplimiento a las Leyes Tributarias. Con dicha guía se les facilitaría el trabajo y generarían informes con calidad y seguridad razonable, sobre los distintos tipos de operaciones que se ejecutan entre entidades relacionadas. (Ver anexo No. 3, Pregunta 19 y 15)

En conclusión, basado en la información obtenida por medio del análisis del trabajo de campo, se determinó que:

- Es necesaria la realización de una planeación de auditoría, con el objetivo de formular procedimientos adecuados a cada tipo de operación internacional.

- Los encuestados, confirmaron que, de existir una guía sobre el proceso de formulación de los procedimientos, aportaría de manera positiva y contribuiría al cumplimiento de los objetivos de la firma y de la administración tributaria.

CAPITULO IV – PROPUESTA.

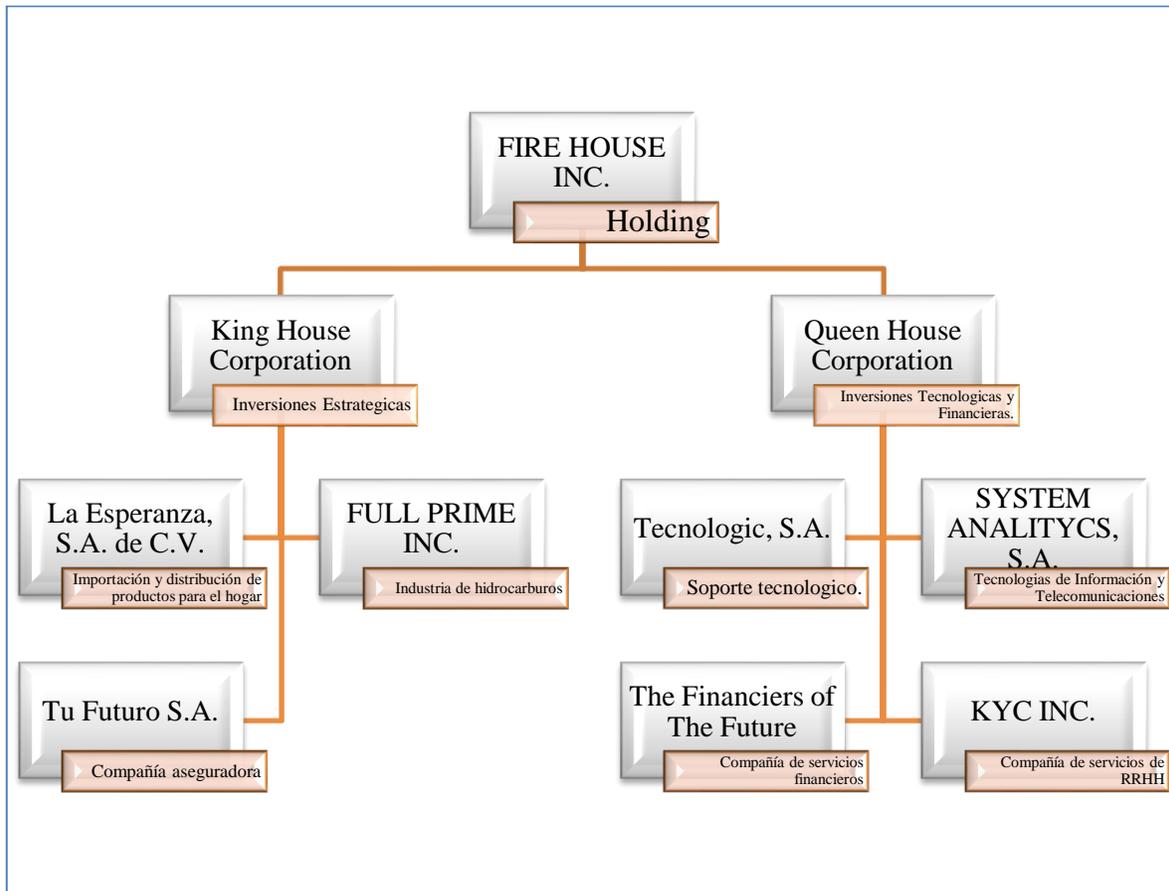
4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO.

El equipo de investigación se planteó realizar un caso hipotético, en el cual se pueda establecer procedimientos de auditoría fiscal aplicables a la evaluación de operaciones internacionales, considerando para ello, los siguientes postulados:

La empresa La Esperanza, S.A. de C.V. es una sociedad anónima de capital variable, constituida conforme a las Leyes de la República de El Salvador en el año 1978, la actividad principal de la compañía es importar y distribuir artículos para el hogar. El domicilio de la compañía es el municipio de San Salvador, El Salvador. La compañía es subsidiaria de King House Corporation, con domicilio en Panamá en un 98% desde el año 2006, fecha en la que se dio la venta de la compañía al corporativo de King House.

Desde 2006 año en que La Esperanza, S.A. de C.V., fue adquirida por King House la segunda mayor empresa del grupo económico denominado **The Alfa Of The World**, la estructura relacional de las compañías que de la forma siguiente:

Figura 2: Estructura del Grupo Económico



A continuación, se describe cada una de las compañías presentadas en el esquema anterior, en dicha descripción se detallan los aspectos siguientes: domicilio y actividad económica.

- a) **Fire House Corporation.** Compañía ubicada en el Reino Unido, precisamente en la capital de Inglaterra, Londres, la compañía se dedica a la inversión de capital en distintas industrias alrededor del mundo, teniendo como vehículos inversores las compañías King House Corporation y Queen House Corporation, compañías adquiridas por Fire House Corporation, para formar el grupo económico denominado **The Alfa Of The World.**

- b) **King House Corporation.** Compañía con domicilio en Panamá, dedicada a efectuar inversiones estratégicas en compañías ubicada en regiones estratégicas con el objetivo de aprovechar los distintos tratados de libre comercio que existen entre países. Es la segunda compañía más importante del grupo económico **The Alfa Of The World.**
- c) **Queen House Corporation.** Compañía con domicilio en Islas Vírgenes, dedicada a realizar inversiones en industrias que proporcionen una rentabilidad saludable para el grupo económico. Es la segunda compañía que adquirió Fire House Corporation con el objetivo de crear el grupo económico **The Alfa Of The World.**
- d) **La Esperanza, S.A. de C.V.** Compañía salvadoreña adquirida por King House Corporation en 2006 en un 98% de sus acciones. La actividad principal de la compañía es importar y distribuir artículos para el hogar
- e) **Full Prime Inc.** Compañía que realiza operaciones en la industria de hidrocarburos como lo es la refinería, venta y distribución de petróleo, dicha compañía se encuentra ubicada en Irán.
- f) **Tu Futuro S.A.** Compañía guatemalteca, dedicada al negocio de seguros entre los cuales se pueden mencionar los siguientes: contra incendios, contra robos, de importación y exportación, de inversión, de vehículos, de vida, etc. Es una compañía líder en el mercado de aseguramiento en dicho país.

- g) **Tecnologic, S.A.** Compañía dedicada a la prestación de servicios tecnológicos, desde manejo de base de datos, mantenimiento de servidores y actualización de software, entre otros, la compañía esta domiciliada en Alemania.
- h) **System Analytcs, S.A.** Dedicada a la fabricación de productos tecnológicos en la industria de la informática y comunicación, se encuentra domiciliada en Colombia.
- i) **The Financiers of The Future.** Compañía dedicada a la prestación de todo tipo de servicio financiero. La compañía esta domiciliada en las Islas Caimán.
- j) **KYC INC.** Compañía dedicada a la prestación de servicios de gestión de RRHH, como es el manejo y pago de planillas, procesos de contratación de personal, entre otros. El domicilio de dicha entidad es España.

Cada compañía se encuentra enfocada en distintas industrias, las cuales describimos a continuación:

FIRE HOUSE INC.

Es una empresa que administra un portafolio de negocios diversificado, compuesta por las compañías detalladas a continuación.

King House Corporation, compañía multinacional líder en la industria de electrodomésticos para el hogar, enfocada en la producción, comercialización y distribución

de productos de calidad, a través de reconocidas marcas en México, Europa, EE.UU. y Latinoamérica.

Queen House Corporation, uno de los más grandes productores a nivel mundial de poliéster (PTA, PET y fibras) y líder en el mercado europeo de polipropileno, y poliestireno expandible.

Tecnologic, S.A., proveedor líder de soluciones innovadoras de aligeramiento para la industria automotriz global, especializado en el desarrollo y manufactura de componentes de aluminio para tren motriz, componentes estructurales y para vehículos eléctricos.

System Analytcs, S.A., compañía de Tecnologías de Información (TI) y Comunicación que sirve a los mercados empresarial, gubernamental y masivo en el continente asiático.

Full Prime Inc., empresa que realiza operaciones en la industria de hidrocarburos en EE.UU. y México.

El Grupo **The Alfa of America Corporation**, tienen presencia en países como Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Estados Unidos, México, Perú, República Dominicana, Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, España, Francia, Holanda, Hungría, Italia, Polonia, Portugal, República Checa, Rumania, Turquía, China, India y Rusia.

La compañía *La Esperanza, S.A. de C.V.*, fue adquirida por *King House Corporation* de forma estratégica, debido al alto grado de representación que la misma posee en el mercado salvadoreño y Centroamericano y por su alta gama de productos para el hogar, a través de la compañía salvadoreña, *King House Corporation*, pudo ingresar al mercado centroamericano mediante las bases sólidas que *La Esperanza, S.A. de C.V.*, posee.

Los principales proveedores para la compañía La Esperanza, S.A. de C.V. son:

| Nombre del Proveedor | Ubicación |
|-----------------------------|------------------|
| R&M, S.A. | Mexico |
| IGM Corporation | Japón |
| V&G Inc. | Taiwán |
| JMF Inc. | Estados Unidos |

La compañía solicitó el servicio de auditoría fiscal a la firma M&R, S.A. de C.V., la firma de auditoría es una entidad que posee representación internacional, principalmente en Mexico, Centro America y Sur America. Es una entidad de alto prestigio en mercado de servicios de auditoría, especializada en auditorías fiscales en los distintos países donde posee representación. Dentro de sus procedimientos de planeación de M&R, S.A. de C.V., basado en lo requerido en la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, identificó que la compañía La Esperanza, S.A. de C.V., realiza las siguientes operaciones internacionales:

- Importación de productos para el hogar, desde países con los cuales El Salvador posee Tratados de Libre Comercio, como lo son Mexico, República Dominicana, Estados Unidos, Guatemala y la Unión Europea.
- La compañía posee pólizas de seguro de incendios, de robos y de importación, los cuales fue contratados por el corporativo King House con domicilio en Panamá, las pólizas contratadas por el corporativo benefician a las compañías del grupo económico, La Esperanza, S.A. de C.V., paga solamente el porcentaje correspondiente según lo establecido por el corporativo, los seguros son brindados por la compañía relacionada Tu Futuro, S.A. con domicilio en Guatemala. En base a las investigaciones realizadas por el equipo de auditoría fiscal y con el apoyo de la firma miembro en Guatemala, se conoció que la compañía Tu Futuro, S.A., se encuentra en proceso judiciales abiertos debido a una deuda acumulada de \$10,000,000 cuyos demandantes son clientes a los cuales la compañía no respondió ante los siniestros presentados.
- La compañía recibe soporte técnico desde Alemania, a través de la compañía relacionada Technologic, S.A., a quien le paga una comisión del 0.2% sobre los ingresos generados mensualmente, según contrato firmado con fecha 25 de abril de 2016.
- El manejo y pago de planillas de la compañía es realizado por la compañía relacionada KYC, S.A., con domicilio en España, por dicho servicio, La Esperanza, S.A. de C.V., paga una comisión del 1% sobre los ingresos generados.

- La Esperanza posee un préstamo por \$10,000,000 el cual fue otorgado por la compañía relacionada The Financiers of The Future., para un plazo de 15 años, dicho préstamo es a una tasa del 15% de interés anual, en tanto que la tasa del mercado financiero en El Salvador asciende al 30% según la Superintendencia del Sistema Financiero.
- La Esperanza posee una póliza de seguro de inversiones en el exterior, adquirida por la compañía Fire House Corporation, por la cual la compañía cancela un monto de \$50,000 anuales, el proveedor de dicho seguro es CESCE, aseguradora con domicilio en el Reino Unido.
- La compañía adquirió durante enero de 2018 una flota de 10 vehículos marca Ford, para el transporte de mercadería, dicho vehículos fueron proveídos por la compañía ALFA Motors, S.A., con domicilio en Estados Unidos.

Para el presente caso y en base a lo establecido en el artículo 8 de la Norma para el Aseguramiento del Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias (NACOT) en su párrafo primero el cual dice de la manera siguiente:

4.2 ENFOQUE GENERAL DEL ENCARGO

La Firma en el ejercicio de la Auditoría Fiscal, deberá desarrollar y documentar el proceso de auditoría fiscal, estableciendo las fases siguientes:

- Valoración de riesgos y planificación de la auditoría.
- Respuesta a los riesgos y desarrollo de la auditoría.
- Dictamen e Informe”.

Atendiendo que el presente caso está relacionado a la determinación de procedimientos de auditoría fiscal enfocados a la evaluación de las operaciones internacionales, se desarrolló únicamente la fase primera establecida en el artículo antes citado, dicho desarrollo se basó en lo estipulado en el párrafo número 2 del artículo 8 de la NACOT, el cual establece lo siguiente:

Fase de Valoración de riesgos y planificación de la auditoría: En esta fase, el Auditor Fiscal deberá realizar las actividades siguientes:

- a) Actividades preliminares del encargo: Incluye el decidir y documentar si acepta o no el encargo, debiendo considerar las disposiciones de la Norma Internacional de Control de Calidad, el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores y las regulaciones legales aplicables.
- b) Planificación del encargo: la Firma deberá documentar una estrategia global y un plan detallado de auditoría fiscal.
- c) Procedimientos de valoración de riesgos: La Firma deberá desarrollar procedimientos para conocer a la entidad, sus actividades y entorno, su sistema de contabilidad y control interno, a fin de establecer riesgos fiscales y valorar su probabilidad de ocurrencia e impacto fiscal”.

Basado en lo antes mencionado, el desarrollo del caso práctico presenta los numerales b) y c) del párrafo número 2 del artículo 8 de la NACOT, antes citado, por lo cual se presenta la respectiva matriz de riesgo y los programas de auditoría a realizar para la evaluación a realizar a las operaciones internacionales.

4.3 DESARROLLO DEL CASO.

El equipo de auditoría ha evaluado el riesgo a nivel de operaciones, debido a que la compañía posee una variedad de operaciones, de las cuales, muchas de ellas son con compañías relacionadas, y no son operaciones recurrentes. Por lo cual se presenta a continuación las cuentas a evaluar, clasificando el riesgo para cada una de las operaciones.

La evaluación de los riesgos se efectuó mediante un cuestionario fiscal. *Ver Anexo 4*

| No | Áreas a Evaluar | Regulación Vigente | Valorización del Riesgo |
|----|-------------------------------------|--------------------------|-------------------------|
| 1 | Importaciones bienes para la venta. | Art. 29 LISR numeral 6) | Bajo |
| 2 | Seguros del Exterior. | Art. 29 LISR numeral 5) | Alto |
| 3 | Servicios de Managment Fee. | Art. 29 LISR numeral 13) | Alto |
| 4 | Financiamientos Internacionales. | Art. 29 LISR numeral 10) | Moderado |
| 5 | Adquisición de activos fijos | Art. 30 LISR | Moderado |
| 6 | Prestamos Back to Back | Art. 29 LISR numeral 10) | Alto |
| 7 | Precios de transferencia | | Alto |

Los artículos plasmados en la columna de “Regulación Vigente”, están relacionadas a la deducibilidad del gasto, como auditores fiscales, evaluaremos la integridad, ocurrencia y exactitud de las operaciones.

Por lo cual, en función a la valoración del riesgo determinado para cada una de las operaciones internacionales, se ha establecido los programas de auditoría fiscal los cuales contendrán los procedimientos a ejecutar durante el desarrollo de la auditoría, y se establecerán los objetivos para el programa diseñado por el equipo.

Fecha: _____
 Hecho por: _____
 Revisado por: _____

| PROGRAMA | | |
|--|--|------------|
| SEGUROS PRESTADOS POR COMPAÑÍAS RELACIONADAS | | |
| <p>Objetivo: Verificar que los contratos de seguros firmados por la Compañía con entidades del exterior, sean contratados con el objeto de mantener la fuente generadora del ingreso y cubran riesgos relacionado a las actividades efectuadas por el contribuyente dentro del territorio nacional.</p> | | |
| No. | Procedimiento | REF |
| 1 | <p>Verificar que los gastos por seguro cumplen con las aseveraciones de ocurrencia, integridad y exactitud, mediante la revisión de las pólizas de seguro contratados tanto con compañías de seguros nacionales como del exterior, solicitando original y copia de cada una de las pólizas que la compañía posee, verificando cada uno de los aspectos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tipo de Póliza. • Riesgo que se cubre. • Monto asegurado. • Valor de la prima. • Plazo de la póliza. • Monto deducible, si aplicare. | |
| 2 | <p>Verificar que las primas de seguros establecida en las pólizas con entidades aseguradoras en el exterior, son primas competitivas con relación a las ofertadas por las aseguradoras locales publicadas en los diarios de mayor circulación del país, cotejando lo presentado en los pólizas contratadas con aseguradoras del exterior contra lo publicado por las aseguradoras locales.</p> | |
| 3 | <p>Verificar que las pólizas de seguros contratadas están en función a las actividades desarrolladas por la compañía, inspeccionando la documentación soporte relacionada</p> | |

| | | |
|---|---|--|
| | a las actividades que efectúa el contribuyente e indagando si dicho tipo de póliza es también ofertada por las compañías aseguradoras locales, según las publicaciones realizadas por las aseguradoras locales en los periódicos de mayor circulación. | |
| 4 | Indagar el nivel de competitividad que poseen las aseguradoras internacionales con las que la Compañía haya contratado pólizas de seguros, mediante investigaciones de noticias, boletines o publicaciones relacionadas con hechos del entorno económico en el que opera la compañía aseguradora y la región en la que la misma se encuentra. | |
| 5 | <p>Solicitar los registros contables (cuentas de gasto y las cuentas de pasivo) con su respectivo auxiliar, y examinar en que cuenta se registran los pagos por seguros y las respectivas retenciones ya que el seguro es brindado por una empresa no domiciliada; y comprobar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Las transacciones posean documentación soporte suficiente y adecuada. b) Que el gasto cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 29 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para ser deducible. c) Verificar que no existan gastos sin comprobar el origen ya que según establece el Artículo 195 del Código Tributario, estos constituyen renta obtenida para efectos de impuesto sobre la renta; y para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios se consideran que provienen de rentas gravadas. d) Solicitar los pagos que se hayan realizado y verificar que se haya realizado la respectiva retención que establece el artículo 158 del Código Tributario a los no domiciliados; el cual establece que la retención debe ser del 20%; y si la entidad que presta el servicio está constituida, se encuentren domiciliados o residan en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales la retención será del 25%. (Cotejar si se ha aplicado la que corresponde). e) Además de realizar un recalcule para validar los montos retenidos. f) Solicitar las constancias de retención emitidas a los sujetos pasivos no domiciliados por prestación de servicios así como lo establece el Artículo 145 del Código Tributario. | |

| | | |
|--------------------|--|--|
| 6 | Verificar que todas las retenciones realizadas en concepto de servicios de seguros brindados por compañías aseguradoras no domiciliadas fueron informadas, para lo cual solicitar las Declaraciones Mensuales de Pago a Cuenta e Impuestos Retenidos de Renta, Operaciones Financieras, Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (F-914), y cotejar que todas las retenciones realizadas hayan sido informadas. | |
| Comentario: | | |

Fecha: _____
 Hecho por: _____
 Revisado por: _____

PROGRAMA
MANAGEMENT FEE (COMISIÓN DE GESTIÓN)

Objetivo: Verificar que los contratos por servicios tercerizados firmados por la Compañía con entidades del exterior, sean contratados con el objeto de mantener la fuente generadora del ingreso y cubran riesgos relacionado a las actividades efectuadas por el contribuyente dentro del territorio nacional.

| No. | Procedimiento | REF |
|------------|---|------------|
| 1 | <p>Verificar que los gastos por honorarios – comisiones por gestión, cumplen con las aseveraciones de ocurrencia, integridad y exactitud, mediante la revisión de contratos de servicios adquiridos con empresas internacionales, solicitando original y copia de los contratos de servicios contratados por la Compañía vigentes a la fecha. Verificando lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que el contrato este a nombre de la compañía que adquiere el servicio. • Tipo de servicio. • Plazo del servicio. • Clausulas especiales. • Modalidad de pago de los servicios. • Verificar en qué país radica la compañía que presta el servicio. • Verificar en la guía de orientación que emite el Ministerio de Hacienda si la compañía que presta el servicio está ubicada en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes. | |
| 2 | <p>Verificar los porcentajes de comisión acordados en cada uno de los contratos de servicios firmados por la Compañía, tanto con entidades locales como entidades del exterior, y compañías relacionadas, comparando las comisiones por servicios prestados por entidades locales contra las comisiones por servicios prestados por</p> | |

| | | |
|---|---|--|
| | entidades del exterior, mediante la revisión de los contratos firmados por la Compañía con las entidades que prestan los servicios. | |
| 3 | Identificar los contratos de servicios firmados por la Compañía con entidades relacionadas, separando dichos contratos y cotejando el monto de los pagos efectuados por la Compañía en concepto de honorarios contra los estados de cuenta bancarios, inspeccionando los movimientos de los desembolsos de efectivo efectuados y cotejándolos contra el registro de los gastos por honorarios declarados a la fecha. | |
| 4 | <p>Solicitar los registros contables (cuentas de gasto y las cuentas de pasivo) con su respectivo auxiliar, y examinar en que cuenta se registran los pagos de honorarios profesionales por servicios con sus respectivas retenciones; y comprobar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Los registros cumplan con lo establecido en la NIIF para Las Pymes. b) Las transacciones posean documentación soporte suficiente y adecuada. c) Que el gasto cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 29 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para ser deducible. d) Verificar que no existan gastos sin comprobar el origen ya que según establece el Artículo 195 del Código Tributario, estos constituyen renta obtenida para efectos de impuesto sobre la renta; y para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios se consideran que provienen de rentas gravadas. e) Solicitar los cálculos de la comisión pagada, y verificar que se esté pagando según lo acordado en el contrato los porcentajes son por soporte técnico un 0.2 % sobre los ingresos generados mensualmente y un 1% por el manejo y pago de planillas sobre los ingresos generados. f) Solicitar los pagos que se hayan realizado y verificar que se haya realizado la respectiva retención que establece el artículo 158 del Código Tributario a los no domiciliados; el cual establece que la retención debe ser del 20%; y si la entidad que presta el servicio está constituida, se encuentren domiciliados o residan en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales la retención será del 25%. (Cotejar si se ha aplicado la que corresponde). | |

| | | |
|--------------------|---|--|
| | <p>g) Además de realizar un recalcu para validar los montos retenidos.</p> <p>h) Solicitar las constancias de retención emitidas a los sujetos pasivos no domiciliados por prestación de servicios, así como lo establece el Artículo 145 del Código Tributario.</p> | |
| 5 | <p>Verificar que las retenciones realizadas a no domiciliados hayan sido informadas, para lo cual solicitar las Declaraciones Mensuales de Pago a Cuenta e Impuestos Retenidos de Renta, Operaciones Financieras, Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (F14), y cotejar que todas las retenciones realizadas hayan sido informadas.</p> | |
| 6 | <p>Verificar el cumplimiento de los términos de los contratos por servicios firmados con entidades relacionada, revisando los originales y copias de los informes y reportes emitidos por las compañías relacionadas y verificar que los pagos revisados en el procedimiento 3 son acorde a la información presentada por la administración.</p> | |
| 7 | <p>Efectuar un análisis de los servicios contratados con entidades relacionadas, cotejando los porcentajes en concepto de comisión presentados en los contratos firmados por la Compañía contra el valor que oferta una compañía local por la ejecución de un servicio igual, mediante una indagación entre compañías del mismo sector ubicadas en el territorio nacional realizando cotizaciones de los servicios que la compañía presenta en sus contratos.</p> | |
| Comentario: | | |

Fecha: _____
 Hecho por: _____
 Revisado por: _____

PROGRAMA
PRESTAMOS BACK TO BACK

Objetivo: Verificar que la contratación de préstamos, estén dirigidos a mantener la fuente generadora del ingreso y cuya finalidad sea el capital de trabajo del contribuyente dentro del territorio nacional, con la finalidad de establecer la deducibilidad de los intereses generados por dicho préstamo.

| No. | Procedimiento | REF |
|-----|--|-----|
| 1 | <p>Verificar que el gasto financiero cumple con las aseveraciones de ocurrencia, integridad y exactitud, solicitando original y copia de los contratos de préstamos adquiridos con las distintas instituciones financieras locales e internacionales, revisando en cada uno de los contratos los puntos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Destino del préstamo. • Tasas de interés. • Plazo del préstamo. • Modalidad de pago ya sea mediante cuotas iguales a lo largo de la vida del préstamo (capital + intereses), pago de capital a lo largo de la vida del préstamo y pago de intereses al vencimiento del préstamo o pago de intereses durante la vida del préstamo y pago de capital al vencimiento del mismo. • Tipo de garantía y el monto de la misma (si aplicare). • El nombre del codeudor (si aplicare). | |
| 2 | <p>Verificar que las tasas de interés establecida en los contratos por préstamos con entidades en el exterior, son tasas competitivas con relación a las publicadas por los bancos locales en los diarios de mayor circulación del país. Cotejando lo presentado en los contratos con entidades internacionales y relacionadas contra lo publicado por los bancos locales.</p> | |

| | | |
|---|--|--|
| 3 | <p>Verificar que las entidades internacionales y relacionadas con las cuales el contribuyente posee contratos por prestamos adquiridos, son entidades financieras según el registro mantenido por el Banco Central de Reserva.</p> | |
| 4 | <p>Indagar sobre las personas que tienen acceso a las cuentas correspondiente a los prestamos realizados con entidades del exterior, mediante confirmación bancaria, enviada a cada entidad identificada en los contratos.</p> <p>Por las respuestas recibida verificar los atributos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que el monto del préstamo según confirmación coincide con el estipulado en el contrato proporcionado por el contribuyente. • Que la tasa de interés del préstamo según confirmación coincide con la presentada en el contrato proporcionado por el contribuyente. • Que el plazo del préstamo según confirmación coincide con el estipulado en el contrato proporcionado por el contribuyente. • Que el tipo de préstamo según confirmación coincide con el estipulado en el contrato proporcionado por el contribuyente. | |
| 5 | <p>Indagar el destino de los prestamos adquiridos en el exterior, revisando la documentación siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transferencia relacionada al desembolso del préstamo recibido. • Documentación de los movimientos bancarios relacionados a la utilización de los prestamos contratados verificando que estos estén relacionados con mantener la fuente de ingresos de la compañía • Documentos de respaldo que validen la utilización de los prestamos como lo Créditos Fiscales, Facturas, Contratos, Pagares, entre otros. | |
| 6 | <p>Indagar si el préstamo o crédito se excede al resultado de aplicar, la tasa promedio de interés activa sobre créditos aplicada por el Sistema Financiero y aprobado por Banco Central de Reserva 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, ya que no será deducible de la renta obtenida tal cual lo establece el Artículo 29 A) numeral 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.</p> | |

| | | |
|--------------------|---|--|
| 7 | <p>Solicitar los registros contables con su respectivo auxiliar, y examinar en que cuenta se registran los intereses por préstamos; y comprobar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Los registros cumplan con lo establecido en la NIIF para Las Pymes. b) Las transacciones posean documentación soporte suficiente y adecuada. c) Que el gasto cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 29 Literal 10) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para ser deducible. d) Verificar que no se haya incrementado el patrimonio con el préstamo realizado. e) Además de realizar un recalcu para validar los montos pagados por intereses. | |
| 8 | <p>Solicitar los pagos del préstamo, y verificar que estos sean tal cual lo estipulado en el contrato, cotejar que se haya realizado las retenciones que corresponden según el Artículo 74-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta.</p> | |
| 9 | <p>Solicitar el cálculo y la declaración de Impuesto sobre la Renta y cotejar que los gastos incluidos en concepto de intereses por préstamos estén siendo deducidos en el plazo convenido, y que los montos sean tal cual los acordados en el contrato.</p> | |
| Comentario: | | |

Fecha: _____
 Hecho por: _____
 Revisado por: _____

| PROGRAMA | |
|---|--|
| PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ACTIVOS INTANGIBLES) | |
| Objetivo: Verificar si las operaciones efectuadas con partes relacionadas, se encuentran a valor de mercado. | |
| No. | Procedimiento |
| 1 | Verificar que la compañía cumple cualquiera de los criterios establecidos en el Artículo 199-C del Código Tributario para definir quiénes son sus partes relacionadas. |
| 2 | Identificar los miembros del grupo Multinacional que contribuyen en el desarrollo y explotación activos intangibles; y solicitar lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> • Tipo de contrato. • Nombre del beneficiario del contrato. • Fecha de firma del contrato. • Clausulas relacionadas al uso y explotación del intangible. • Verificar las formas de pago por el Activo. • Nombre del proveedor del intangible. |
| 3 | Solicitar los registros contables con su respectivo auxiliar, y examinar en que cuenta se registran los activos intangibles; y comprobar lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a) Las transacciones posean documentación soporte suficiente y adecuada. b) Que el gasto cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 29 Literal 10) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para ser deducible. c) Verificar que no se haya incrementado el monto del valor de adquisición del activo intangible de manera desproporcionada. d) Además de realizar un recalcu para validar los montos pagados de acuerdo a la lectura del contrato. |
| 4 | Solicitar los pagos realizados y verificar que se hayan efectuado las retenciones que |

| | |
|---|--|
| | establece el Artículo 158 del Código Tributario por pagos a no domiciliados, Artículo 72 y 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta por pago o acreditación de utilidades y Artículo 74-A de la ley antes mencionada. |
| 5 | Verificar que las retenciones realizadas a no domiciliados hayan sido informadas, para lo cual solicitar las Declaraciones Mensuales de Pago a Cuenta e Impuestos Retenidos de Renta, Operaciones Financieras, Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (F14), y cotejar que todas las retenciones realizadas hayan sido informadas. |
| 6 | Solicitar el cálculo, y la declaración de Impuesto sobre la Renta y cotejar que los gastos incluidos en concepto de amortización de intangibles estén siendo deducidos en el plazo convenido, y que los montos sean tal cual los acordados en el contrato. |
| 7 | <p>Solicitar el Estudio de Precios de Transferencia, según lo establecido en el Artículo 62-A del Código Tributario. Y verificar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Identificar el análisis de comparación de las condiciones económicas relevantes utilizadas entre sujetos vinculados, y las utilizadas entre empresas independientes para verificar que las transacciones se han realizado bajo precio de mercado. b) Fuentes de información de los comparables. c) Verificar el análisis funcional realizado por compañía que emitió el estudio de precios de transferencia, revisando principalmente el tratamiento de los activos intangibles (nombres y marcas comerciales, el valor de marketing, la imagen corporativa, la calidad de la organización y del personal, los conocimientos técnicos, software, bases de datos, canales de distribución, licencias, patentes, etc.), debido a que frecuentemente no han sido registrados individualmente en los libros y registros, y sus funciones son importantes y agregan valor, mediante la inspección del estudio de precios de transferencia emitido por la entidad contratada por la Compañía. d) Verificar si existen ajustes de comparabilidad contables o de eliminación de |

| | |
|---------------------------|--|
| | <p>diferencias.</p> <p>e) Método de determinación de precios.</p> |
| 8 | <p>Si las operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal son igual o superior a Quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571, 429.), ya sea en forma individual o conjunta deberán presentar el informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a más tardar dentro de los primeros 3 meses de finalizado el ejercicio fiscal.</p> |
| <p>Comentario:</p> | |

CONCLUSIONES

De acuerdo al trabajo realizado se concluye lo siguiente

- a) Los profesionales de contaduría pública que prestan los servicios de auditoría fiscal en su mayoría no cuentan con manuales ni herramienta que les ayuden a realizar evaluaciones efectivas sobre el tratamiento fiscal de las operaciones internacionales lo que llega a dificultar que el auditor puede emitir una opinión razonable sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias relacionadas a dichas operaciones.
- b) Se determinó que, dentro del estudio de las operaciones internacionales, existen operaciones cuyo tratamiento fiscal es mucho más complejo, y requieren procedimientos realizados a la medida de las mismas y ser evaluadas de manera razonable y minimizando el riesgo a la erosión de la base imponible por parte de los contribuyentes.
- c) La mayoría de los profesionales de contaduría pública que prestan los servicios de auditoría fiscal, no ejecutan una planeación enfocada a la preparación de procedimientos acorde a cada uno de los tipos de operaciones internacionales que una compañía pueda tener.

RECOMENDACIONES

- a) Se recomienda a las entidades poder estudiar las operaciones internacionales según la metodología estructurada y las técnicas establecidas apoyándose de procedimientos de Auditoría fiscal enfocados a la evaluación de las operaciones Internacionales.

- b) Que los auditores fiscales puedan asistir a diferentes capacitaciones que les permitan un estudio agradable y eficaz en cuanto a la elaboración de herramientas útiles en su trabajo y realización del dictamen para que puedan obtener una mejor evaluación en las operaciones internacionales

- c) Implementar los procedimientos de auditoría dirigidos a identificar los riesgos para que sea de beneficio al momento de auditar las operaciones internacionales más complejas y así poder estar alerta a diferentes situaciones negativas que puedan ocurrir al momento de realizar la auditoría.

ANEXOS

Anexo 1.

| Nombre del Contribuyente | | | | | |
|--|-------------------------------|----------------------|-----------------|-----------------------------|----------------------------|
| Institución: | Banco Scotiabank, S.A. | | | | |
| Atención a: | Auditoría Interna | | | | |
| 1. Al cierre del período en la fecha mencionada, nuestros registros indican los siguientes saldos de depósitos: | | | | | |
| NOMBRE DE LA CUENTA | CUENTA No. | TASA DE INTERES | SALDO | TIPO DE CUENTA | |
| | | | | | |
| 2. Estuvimos directamente sujetos a la institución bancaria y financiera por préstamos y cartas de crédito al cierre del período en la fecha mencionada arriba tales como: | | | | | |
| Cuena N°/Descripción | SALDO | FECHA DE VENCIMIENTO | TASA DE INTERES | INTERESES PENDIENTE DE PAGO | DESCRIPCION DE LA GARANTIA |
| | | | | | |
| 3. Detalle de firmas autorizadas | | | | | |
| 4. Cualquier otro tipo de información relacionada con el cliente (responder al dorso o incluir un anexo) | | | | | |
| _____ | | _____ | | | |
| | | Fecha | | | |
| | | | | | |
| _____ | | _____ | | | |
| (Nombre y Firma autorizada Institución Financiera) | | (Fecha) | | | |
| _____ | | _____ | | | |
| (Título) | | (Fecha) | | | |
| EXCEPCIONES Y/O COMENTARIOS | | | | | |
| | | | | | |

4. En caso no efectuó planeación de auditoría para operaciones internacionales, ¿cuál de las siguientes opciones son la causa de ello?

1. Limitaciones en las horas destinadas para el encargo de auditoría.
2. Por qué no es un área relevante dentro de la auditoría.
3. La planeación general es suficiente para cubrir todos los temas relacionados al encargo de auditoría.
4. Otra (Especifique):

5. Sí, efectuó planeación.

5. ¿Qué tipo de operaciones internacionales son las más comunes o frecuentes dentro de sus encargos de auditoría fiscal? (Puede seleccionar más de una opción)

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> a) Subcapitalización | <input type="checkbox"/> b) Préstamos hipotecarios |
| <input type="checkbox"/> c) Precios de Transferencia | <input type="checkbox"/> d) Aportaciones de capital |
| <input type="checkbox"/> e) Leasing financiero | <input type="checkbox"/> f) Préstamos entre compañías a largo plazo |
| <input type="checkbox"/> g) Contratos seguros. | <input type="checkbox"/> h) Factoring |
| <input type="checkbox"/> i) Management fee | <input type="checkbox"/> j) Venta de intangibles |
| <input type="checkbox"/> k) Importaciones. | <input type="checkbox"/> l) Cargas de licencia por royalty (Comisiones. |
| <input type="checkbox"/> m) Exportaciones. | <input type="checkbox"/> n) Otros(Especifique)_____ |
| <input type="checkbox"/> o) Préstamos back to back | |

6. ¿De qué manera identifica que su cliente realiza operaciones internacionales?

- a) Mediante entrevistas a la administración de la compañía.
- b) Mediante conocimiento previo del cliente.
- c) Mediante revisión de libros y documentos legales
- d) Mediante revisión del Formulario F-982 (Informe de operaciones con sujetos relacionados)
- e) Otros (Especifique):

7. Al momento de aceptar un encargo por auditoría fiscal de un cliente que ejecuta operaciones internacionales, ¿cómo determina los procedimientos a ejecutar para la evaluación de dichas operaciones?

- a) Por grupo de operaciones
 - b) Por la naturaleza de la operación
 - c) Por tipo de cliente o proveedor.
 - d) Por el tipo de operación
 - e) Otro:(Especifique):
-

8. ¿Cuáles son las bases legales y técnicas que considera al diseñar los procedimientos de auditoría para la evaluación de las operaciones internacionales? (Puede seleccionar más de una opción).

- a) Código Tributario y su Reglamento.
 - b) Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
 - c) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
 - d) Norma Internacional de Auditoría.
 - e) Norma de Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.
 - f) Código de Comercio.
 - g) Otro:(Especifique):
-

9. En base a su experiencia ¿Cuál es el orden de los pasos que se deben seguir, para poder diseñar los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales? (Ordenar del 1 al 5)

- a) Comprender el flujo de operaciones internacionales realizadas por la compañía.
- b) Preparar los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de la operación internacional.
- c) Identificación de las operaciones internacionales.
- d) Determinar la documentación que debe respaldar la operación internacional.
- e) Identificar las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la operación.

10. ¿Ha recibido reparos u observaciones por parte de las autoridades del Ministerio de Hacienda o del CVPCPA, con relación a deficiencias en los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales?

a) Sí

b) No

11. Según su experiencia, ¿Cuáles de las siguientes operaciones internacionales son las 3 operaciones más complejas de auditar?

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> a) Subcapitalización | <input type="checkbox"/> b) Préstamos hipotecarios |
| <input type="checkbox"/> c) Precios de Transferencia | <input type="checkbox"/> d) Aportaciones de capital |
| <input type="checkbox"/> e) Leasing financiero | <input type="checkbox"/> f) Préstamos entre compañías a largo plazo |
| <input type="checkbox"/> g) Contrato de seguros. | <input type="checkbox"/> h) Factoring |
| <input type="checkbox"/> i) Management fee | <input type="checkbox"/> j) Venta de intangibles |
| <input type="checkbox"/> k) Importaciones. | <input type="checkbox"/> l) Cargas de licencia por royalty (Comisiones. |
| <input type="checkbox"/> m) Exportaciones. | <input type="checkbox"/> n) Otros(Especifique)_____ |
| <input type="checkbox"/> o) Préstamos back to back | — |

12. De las siguientes operaciones y partiendo de su experiencia, ¿Cuáles son las 3 operaciones que más atención presta el Ministerio de Hacienda al momento de realizar una fiscalización?

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> a) Subcapitalización | <input type="checkbox"/> b) Préstamos hipotecarios |
| <input type="checkbox"/> c) Precios de Transferencia | <input type="checkbox"/> d) Aportaciones de capital |
| <input type="checkbox"/> e) Leasing financiero | <input type="checkbox"/> f) Préstamos entre compañías a largo plazo |
| <input type="checkbox"/> g) Contrato de seguros. | <input type="checkbox"/> h) Factoring |
| <input type="checkbox"/> i) Management fee | <input type="checkbox"/> j) Venta de intangibles |
| <input type="checkbox"/> k) Importaciones. | <input type="checkbox"/> l) Cargas de licencia por royalty (Comisiones. |
| <input type="checkbox"/> m) Exportaciones. | <input type="checkbox"/> n) Otros(Especifique)_____ |
| <input type="checkbox"/> o) Préstamos back to back | |

13. ¿Ha elaborado usted alguna herramienta que le ayude en la evaluación de las operaciones internacionales?

a) Sí

b) No

19. A su criterio ¿qué grado de utilidad le asignaría a la existencia de una guía de procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de operaciones internacionales?

- a) Muy útil.
- b) Útil.
- c) Poco útil
- d) Nada útil

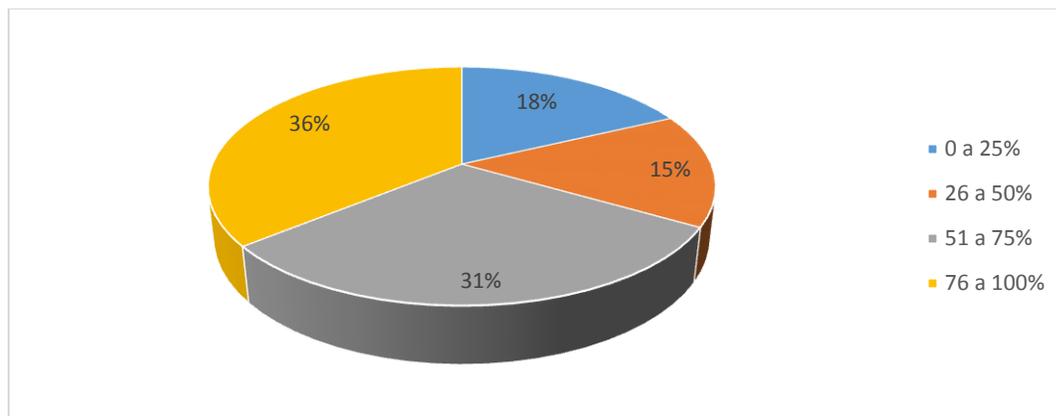
Anexo 3 Tabulación y análisis

1. ¿Qué porcentaje de sus clientes han contratado el servicio de auditoría fiscal?

Objetivo: Conocer en qué medida el profesional presta el servicio de auditoría fiscal.

| Literal | Opciones de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|-----------------------|------------|------|
| a) | 0 a 25% | 7 | 18% |
| b) | 26 a 50% | 6 | 15% |
| c) | 51 a 75% | 12 | 31% |
| d) | 76 a 100% | 14 | 36% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 1



Análisis: Del total de la muestra 39, se observa que el 18% de los encuestados han adquirido un porcentaje del 0 a 25% que han contratado el servicio de auditoría fiscal, mientras que en el rango del 76 al 100% el 36% de los encuestados contratan servicio de auditoría fiscal.

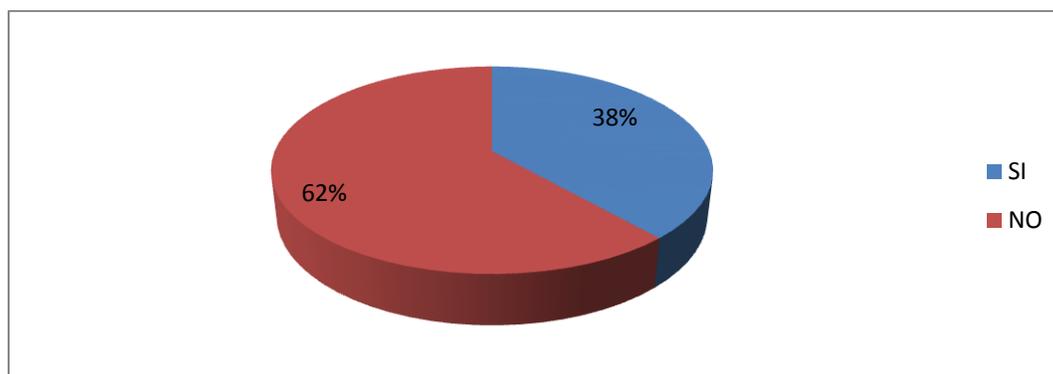
Interpretación de los datos: Los sujetos encuestados puede observarse que contratan los servicios de auditoría fiscal.

2. ¿Dentro de las etapas del servicio de auditoría fiscal, realiza el proceso de planeación para evaluar las operaciones internacionales?

Objetivo: Identificar si el auditor realiza el procedimiento de planeación previa a la auditoría fiscal.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | SI | 15 | 38% |
| b) | NO | 24 | 62% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 2



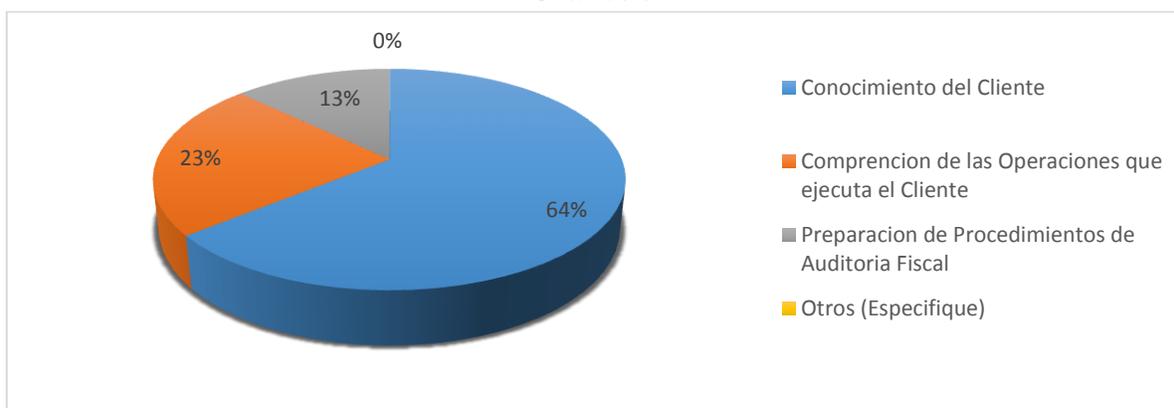
Análisis: El 38% afirman que para evaluar operaciones internacionales realizan proceso de planeación, y el 62% afirman que no lo hacen.

Interpretación de los datos: Puede evidenciarse que la mayoría de los auditores no realizan el proceso de planeación para evaluar operaciones internacionales.

3. En base a su experiencia, ¿cuál es el enfoque de sus procedimientos de planeación?

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|----------------|---|-------------------|----------|
| a) | Conocimiento del Cliente | 25 | 64% |
| b) | Comprensión de las Operaciones que ejecuta el Cliente | 9 | 23% |
| c) | Preparación de Procedimientos de Auditoría fiscal | 5 | 13% |
| d) | Otros (Especifique) | 0 | 0% |
| Total | | 39 | 100% |

Gráfico 3



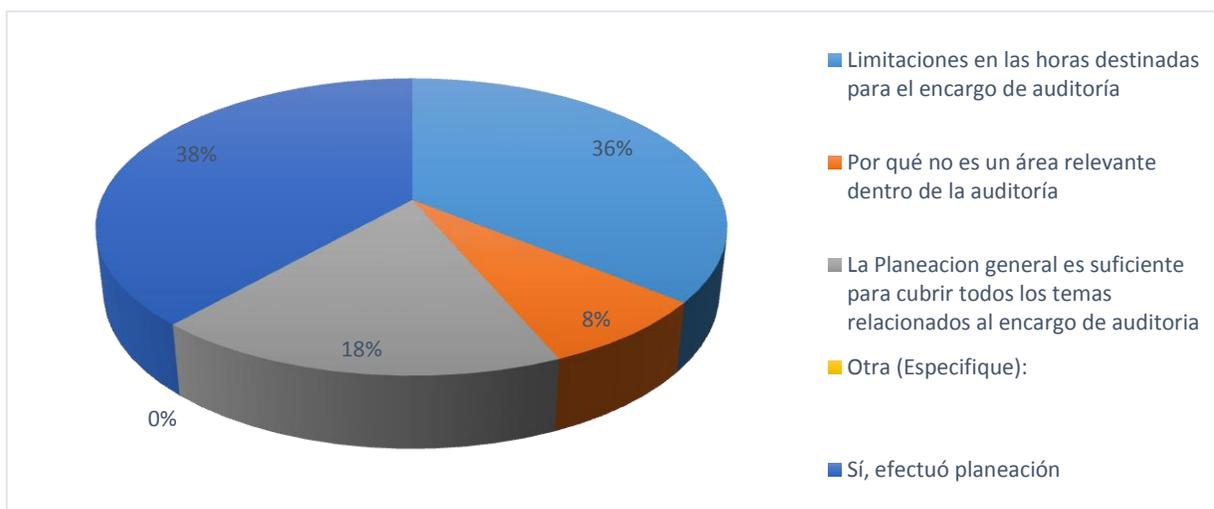
Análisis: De los 39 encuestados, 25 manifiestan que el enfoque de sus procedimientos de planeación es el conocimiento del cliente; que representan el 64%, y 5 afirman que la preparación de procedimientos de auditoría fiscal que representan el 13%.

Interpretación de los datos: Según los resultados obtenidos se puede observar que la mayoría de los auditores fiscales toman como enfoque para sus procedimientos de planeación el conocimiento del cliente y en menor proporción los que utilizan la comprensión de operaciones del cliente y preparación de procedimientos de auditoría fiscal.

4. En caso no efectuó planeación de auditoría para operaciones internacionales, ¿cuál de las siguientes opciones son la causa de ello?

| Literal | Opciones de Respuesta | Frecuencia | % |
|--------------|--|------------|------|
| a) | Limitaciones en las horas destinadas para el encargo de auditoría | 14 | 36% |
| b) | Por qué no es un área relevante dentro de la auditoría | 3 | 8% |
| c) | La Planeación general es suficiente para cubrir todos los temas relacionados al encargo de auditoría | 7 | 18% |
| d) | Otra (Especifique): | 0 | 0% |
| e) | Sí, efectuó planeación | 15 | 38% |
| Total | | 39 | 100% |

Gráfico 4



Análisis: El 36% afirman que la razón por la cual no realizan planeación de auditoría es por las limitaciones en las horas destinadas al encargo, un 18 % porque no es un área relevante dentro del encargo, y 38% manifiesta que si realiza planeación.

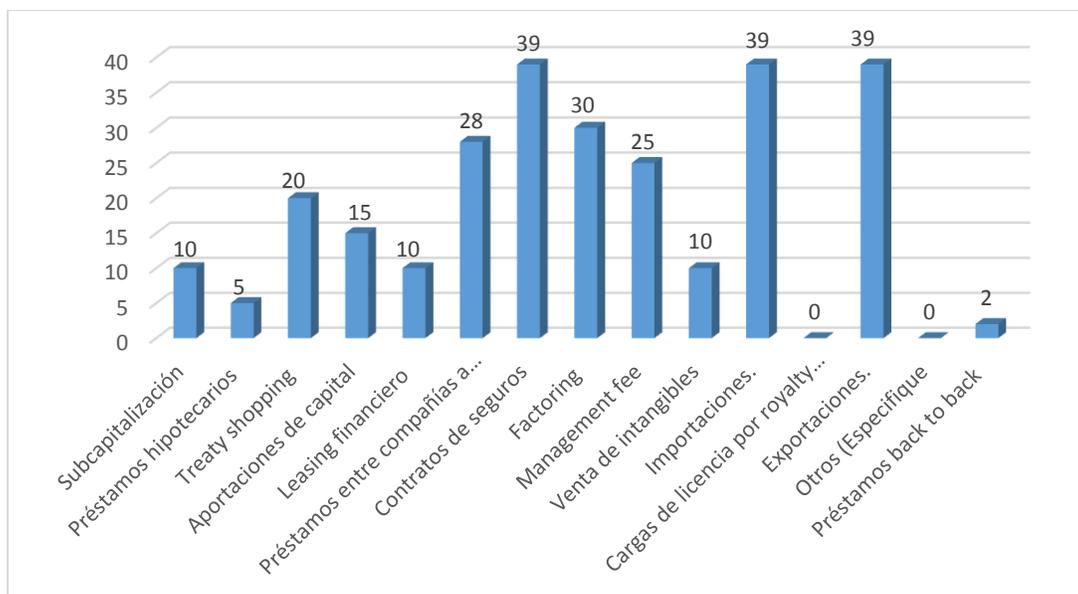
Interpretación de los datos: En su gran mayoría los encuestados manifiestan que la razón principal por la no realización de planeación es por las limitaciones en las horas destinadas, mientras que en menos proporción los que indican que no es un área relevante y que la planeación general cubre todas las áreas.

5. ¿Qué tipo de operaciones internacionales son las más comunes o frecuentes dentro de sus encargos de auditoría fiscal? (Puede seleccionar más de una opción)

Objetivo: Conocer los tipos de operaciones internacionales que más realizan las compañías multinacionales.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|--|------------|------|
| a) | Subcapitalización | 10 | 26% |
| b) | Préstamos hipotecarios | 5 | 13% |
| c) | Precios de Transferencia | 20 | 51% |
| d) | Aportaciones de capital | 15 | 38% |
| e) | Leasing financiero | 10 | 26% |
| f) | Préstamos entre compañías a largo plazo | 28 | 72% |
| g) | Contratos de seguros | 39 | 100% |
| h) | Factoring | 30 | 77% |
| i) | Management fee | 25 | 64% |
| j) | Venta de intangibles | 10 | 26% |
| k) | Importaciones. | 39 | 100% |
| l) | Cargas de licencia por royalty (Comisiones | 0 | 0% |
| m) | Exportaciones. | 39 | 100% |
| n) | Otros (Especifique | 0 | 0% |
| o) | Préstamos back to back | 2 | 5% |

Gráfico 5



Análisis: Los encuestados afirman que las operaciones internacionales que resultan más comunes son la subcapitalización, importaciones y exportaciones; que representan el 100% cada uno, préstamos bancarios a largo plazo y el Factoring; que representan el 72% y 77% respectivamente, y las operaciones que son menos comunes los préstamos hipotecarios y los préstamos back to back que representan el 13% y el 5% respectivamente.

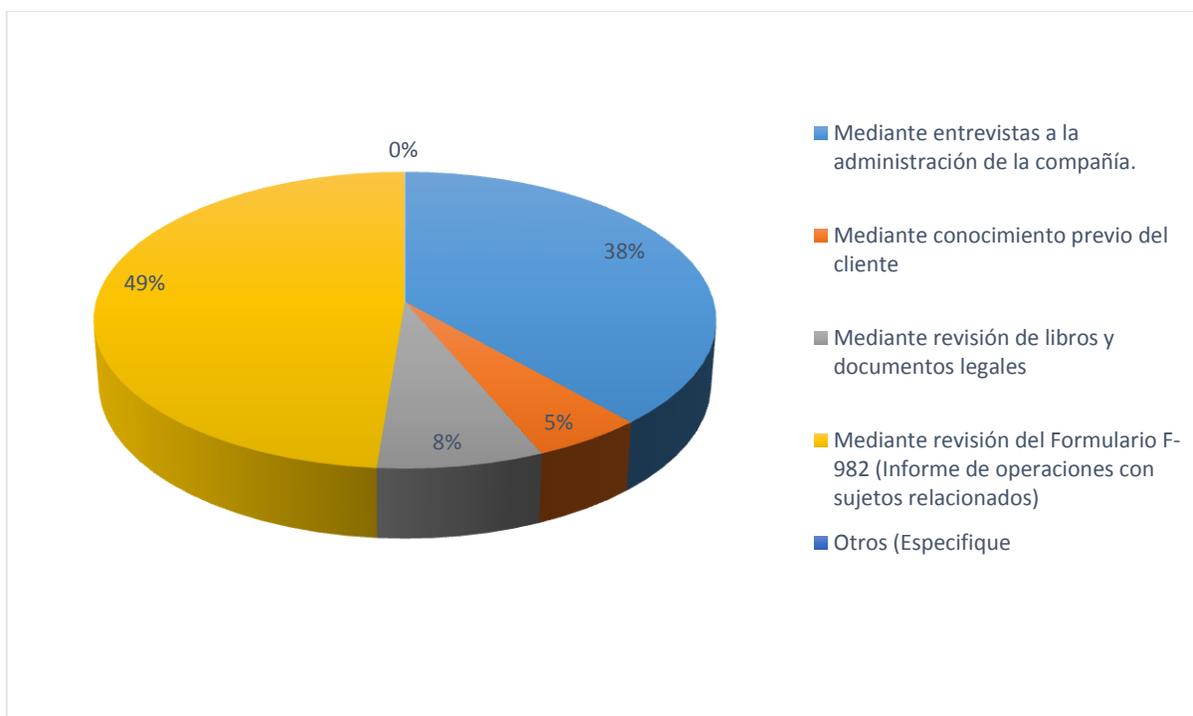
Interpretación de los datos: Se puede determinar que las operaciones más comunes son subcapitalización, importaciones, exportaciones, préstamos, Factoring, préstamos bancarios a largo plazo, Management.

6. ¿De qué manera identifica que su cliente realiza operaciones internacionales?

Objetivo: Conocer acerca de cómo el auditor fiscal identifica las operaciones internacionales en el transcurso de la auditoría.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|--------------|--|------------|------|
| a) | Mediante entrevistas a la administración de la compañía. | 15 | 38% |
| b) | Mediante conocimiento previo del cliente | 2 | 5% |
| c) | Mediante revisión de libros y documentos legales | 3 | 8% |
| d) | Mediante revisión del Formulario F-982 (Informe de operaciones con sujetos relacionados) | 19 | 49% |
| e) | Otros (Especifique | 0 | 0% |
| Total | | 39 | 100% |

Gráfico 6



Análisis: 19 encuestados afirman que la manera de identificar la operaciones internacionales que realiza su cliente es por medio del formulario F-982 informe de operaciones con sujetos relacionados que representan el 49%, 15 manifiestan que por

entrevistas a la administración de la compañía que representan un 38%, y tan solo 2 idéntica las operaciones por medio del conocimiento previo del cliente que representan el 5%.

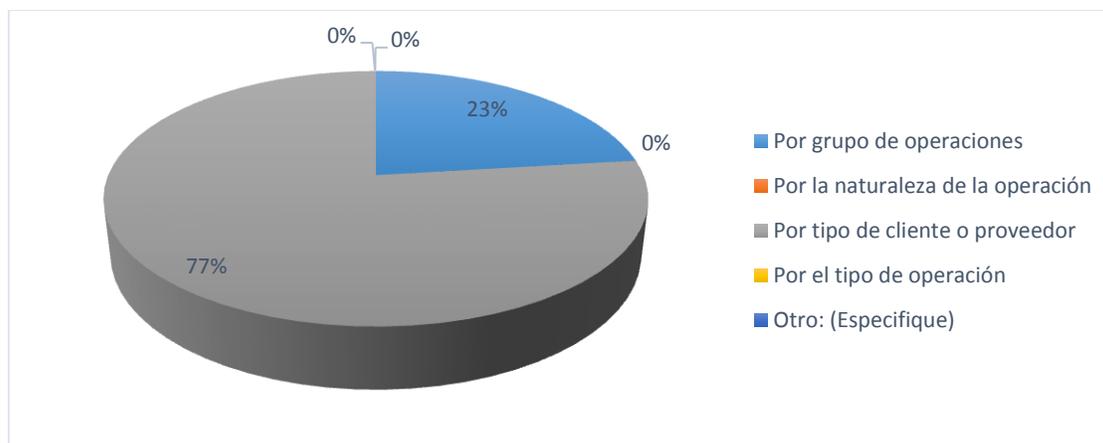
Interpretación de datos: Los encuestados en su gran mayoría afirman que idéntica las operaciones internacionales a través del formulario F-982 informe de operaciones con sujetos relacionados, y por medio de entrevistas a la administración de la compañía.

7. Al momento de aceptar un encargo por auditoría fiscal de un cliente que ejecuta operaciones internacionales, ¿cómo determina los procedimientos a ejecutar para la evaluación de dichas operaciones?

Objetivo: Conocer si el auditor utiliza los mismos procedimientos para todo para todo tipo de operaciones internacionales.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|----------------|-----------------------------------|-------------------|----------|
| a) | Por grupo de operaciones | 9 | 23% |
| b) | Por la naturaleza de la operación | 0 | 0% |
| c) | Por tipo de cliente o proveedor | 30 | 77% |
| d) | Por el tipo de operación | 0 | 0% |
| e) | Otro: (Especifique) | 0 | 0% |
| Total | | 39 | 100% |

Gráfico 7.



Análisis: 30 encuestados afirman que la forma de determinar los procedimientos para la evaluación de dichas operaciones internacionales es por tipo de cliente o proveedor; que representa el 77% y 9 manifiestan que a través de grupos de operaciones y lo cual representa el 9%.

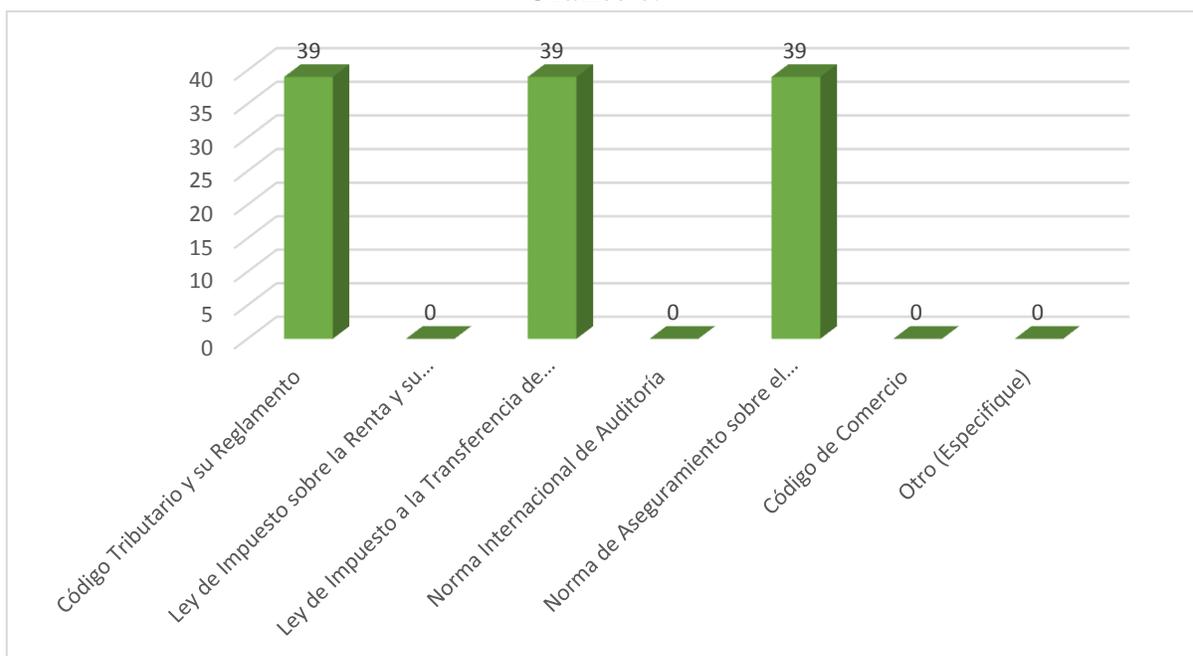
Interpretación de datos: La mayoría de los encuestados afirman que para determinar los procedimientos a ejecutar para evaluar operaciones internacionales lo hacen por el tipo de cliente o proveedor y en menor proporción lo hacen por grupo de operaciones.

8. ¿Cuáles son las bases legales y técnicas que considera al diseñar los procedimientos de auditoría para la evaluación de las operaciones internacionales? (Puede seleccionar más de una opción).

Objetivo: Conocer la base legal y reglamentos que el auditor toma en cuenta para definir procedimientos de auditoría fiscal para evaluar operaciones internacionales.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---|------------|------|
| a) | Código Tributario y su Reglamento | 39 | 100% |
| b) | Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento | 39 | 100% |
| c) | Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios | 39 | 100% |
| d) | Norma Internacional de Auditoría | 0 | 0% |
| e) | Norma de Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias | 39 | 100% |
| f) | Código de Comercio | 0 | 0% |
| g) | Otro (Especifique) | 0 | 0% |

Gráfico 8.



Análisis: Los 39 encuestados afirman que las bases legales son Código tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación servicios, y la base técnica la Norma de aseguramiento Sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

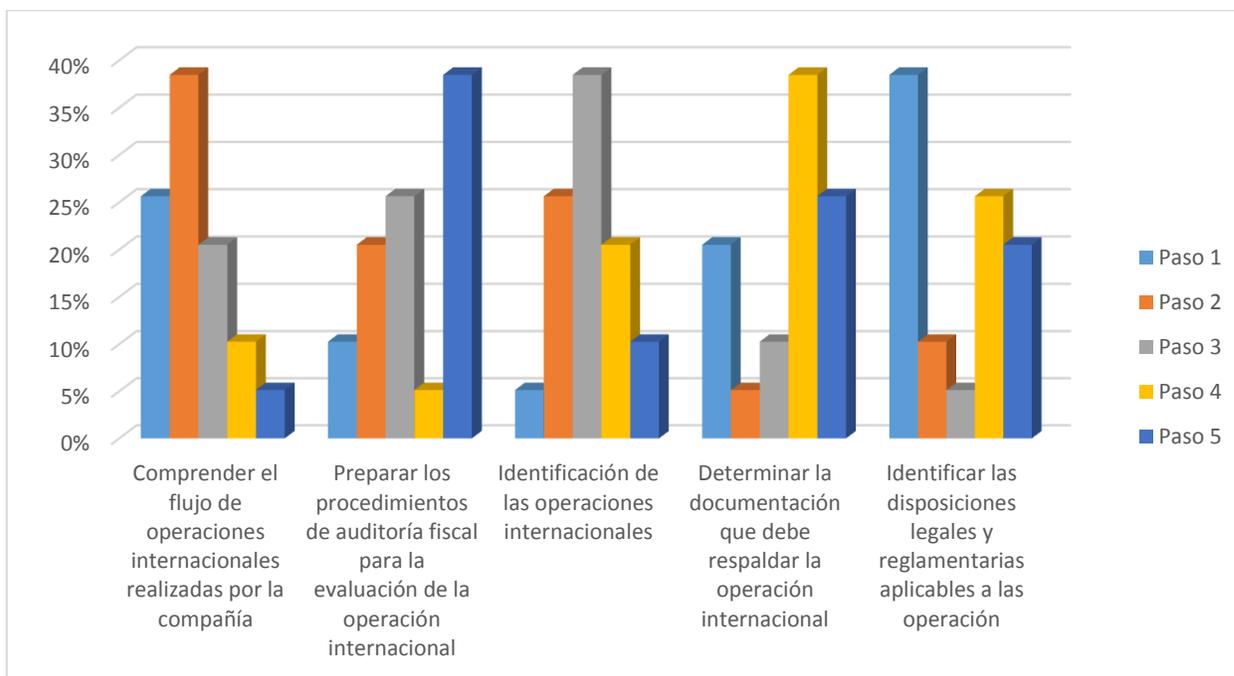
Interpretación de datos: Según datos recopilados se puede afirmar que el 100% de los encuestados utilizan de base el Código tributario, la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación servicios, y la base técnica que utilizan es la Norma de aseguramiento Sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

9. En base a su experiencia ¿Cuál es el orden de los pasos que se deben seguir, para poder diseñar los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales? (Ordenar del 1 al 5).

Objetivo: Conocer el orden el orden que otorgan los encargados de evaluar procedimientos de auditoría fiscal.

| | Paso 1 | Paso 2 | Paso 3 | Paso 4 | Paso 5 |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|
| Comprender el flujo de operaciones internacionales realizadas por la compañía | 10 | 15 | 8 | 4 | 2 |
| Preparar los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de la operación internacional | 4 | 8 | 10 | 2 | 15 |
| Identificación de las operaciones internacionales | 2 | 10 | 15 | 8 | 4 |
| Determinar la documentación que debe respaldar la operación internacional | 8 | 2 | 4 | 15 | 10 |
| Identificar las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operación | 15 | 4 | 2 | 10 | 8 |

| | Paso 1 | Paso 2 | Paso 3 | Paso 4 | Paso 5 |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|
| Comprender el flujo de operaciones internacionales realizadas por la compañía | 26% | 38% | 21% | 10% | 5% |
| Preparar los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de la operación internacional | 10% | 21% | 26% | 5% | 38% |
| Identificación de las operaciones internacionales | 5% | 26% | 38% | 21% | 10% |
| Determinar la documentación que debe respaldar la operación internacional | 21% | 5% | 10% | 38% | 26% |
| Identificar las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operación | 38% | 10% | 5% | 26% | 21% |

Grafico 9.

Análisis: De los 39 encuestados el 38% establece que el orden en que se deben de diseñar los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales es el siguiente:

- Identificar las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones.
- Comprender el flujo de operaciones internacionales realizadas por la compañía.
- Identificar las operaciones internacionales.
- Determinar la documentación que debe respaldar la operación internacional.
- Prepara los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales.

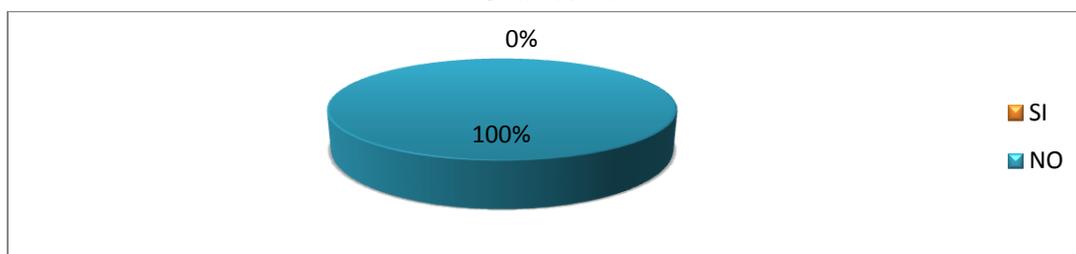
Interpretación de datos: Según datos recopilados se puede afirmar que el alrededor de 62% de las compañías, probablemente no cuenten con un plan diseñado de manera adecuada para la evaluación de operaciones internacionales en los encargos de auditoría fiscal.

10. ¿Ha recibido reparos u observaciones por parte de las autoridades del Ministerio de Hacienda o del CVPCPA, en relación con deficiencias en los procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de las operaciones internacionales?

Objetivo: Determinar si el personal realiza de forma adecuada y exigente con forme a las leyes los procedimientos de auditoría fiscal para evaluar las operaciones internacionales.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | SI | 0 | 0% |
| b) | NO | 39 | 100% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 10



Análisis: Se puede afirmar que el 100% de los encuestados nunca han recibido reparos ni observaciones por parte de las autoridades como el Ministerio de Hacienda o

CVPCPA, con relación a deficiencias de sus procedimientos de auditoría fiscal evaluando operaciones internacionales.

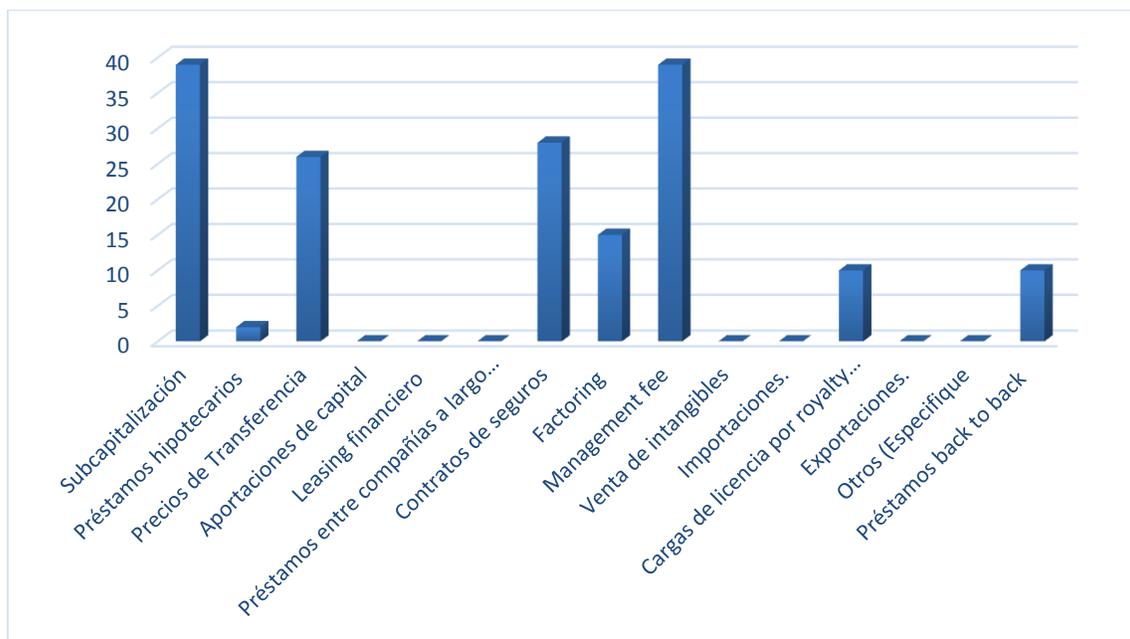
Interpretación de los datos: Según resultados obtenidos se puede determinar que todos los encuestados no han recibido observaciones de las entidades encargadas de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

11. Según su experiencia, ¿Cuáles de las siguientes operaciones internacionales son las 3 operaciones más complejas de auditar?

Objetivo: Trabajar de forma orientada las dificultades dadas a los auditores según las operaciones más complejas de manejar y evaluar.

| Líteral | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|----------------|--|-------------------|----------|
| a) | Subcapitalización. | 39 | 100% |
| b) | Préstamos hipotecarios. | 2 | 5% |
| c) | Precios de Transferencia | 26 | 67% |
| d) | Aportaciones de capital. | 0 | 0% |
| e) | Leasing financiero. | 0 | 0% |
| f) | Préstamos entre compañías a largo plazo. | 0 | 0% |
| g) | Contratos de seguros. | 28 | 72% |
| h) | Factoring. | 15 | 38% |
| i) | Management fee. | 39 | 100% |
| j) | Venta de intangibles. | 0 | 0% |
| k) | Importaciones. | 0 | 0% |
| l) | Cargas de licencia por royalty (Comisiones). | 10 | 26% |
| m) | Exportaciones. | 0 | 0% |
| n) | Otros (Especifique). | 0 | 0% |
| o) | Préstamos back to back. | 10 | 26% |

Gráfico 11



Análisis: Los encuestados afirman que las operaciones internacionales que resultan más complejas de auditar son la subcapitalización, Management que representan el 100% de dificultad, el Factoring representa un 38%, prestamos back to back representan el 26% de dificultad, mientras tanto los préstamos hipotecarios representan el 5%.

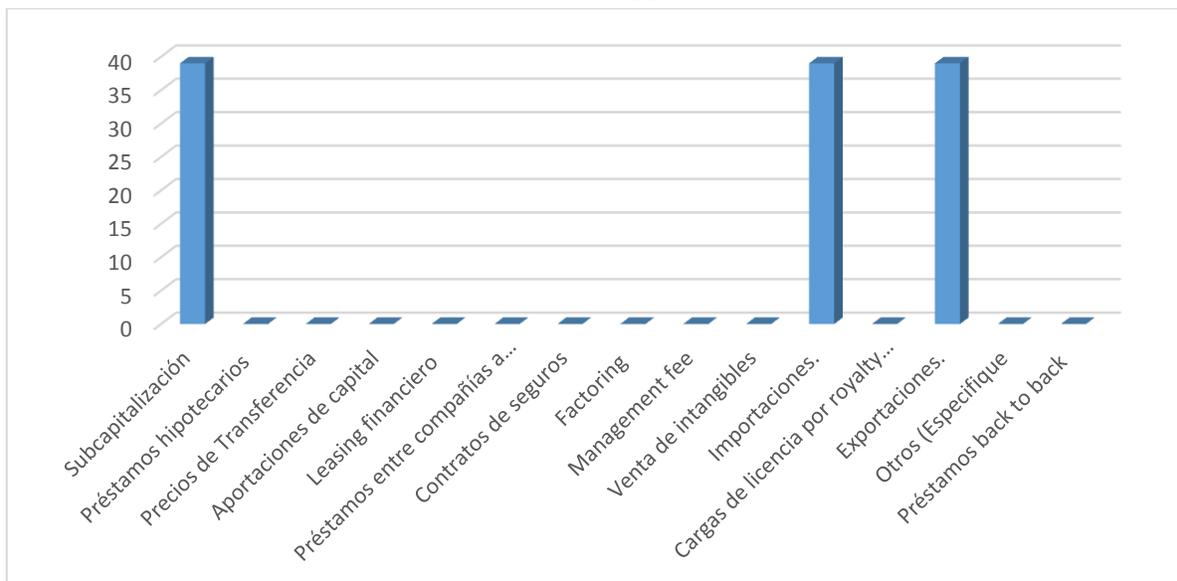
Interpretación de los datos: Se interpreta que la mayoría de los encuestados coinciden con los porcentajes mayores en cuanto a la complejidad la subcapitalización, Management, el Factoring, cargas de licencia y los prestamos back to back.

12. De las siguientes operaciones y partiendo de su experiencia, ¿Cuáles son las 3 operaciones que más atención presta el Ministerio de Hacienda al momento de realizar una fiscalización?

Objetivo: Facilitar el cumplimiento de los objetivos y metas de la entidad para impulsar acciones orientadas a mejorar los niveles de resultado en sus auditorías.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|----------------|--|-------------------|----------|
| a) | Subcapitalización | 39 | 100% |
| b) | Préstamos hipotecarios | 0 | 0% |
| c) | Precios de Transferencia | 0 | 0% |
| d) | Aportaciones de capital | 0 | 0% |
| e) | Leasing financiero | 0 | 0% |
| f) | Préstamos entre compañías a largo plazo | 0 | 0% |
| g) | Contratos de seguros | 0 | 0% |
| h) | Factoring | 0 | 0% |
| i) | Management fee | 0 | 0% |
| j) | Venta de intangibles | 0 | 0% |
| k) | Importaciones. | 39 | 100% |
| l) | Cargas de licencia por royalty (Comisiones | 0 | 0% |
| m) | Exportaciones. | 39 | 100% |
| n) | Otros (Especifique | 0 | 0% |
| o) | Préstamos back to back | 0 | 0% |

Gráfico 12.



Análisis: Del total de encuestados 39, se puede afirmar que el 100% de afirma que las operaciones con mayor atención para realizar una fiscalización son la Subcapitalización, importaciones y exportaciones.

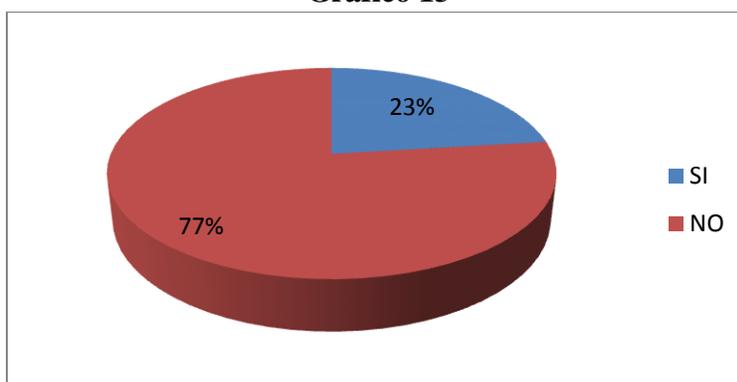
Interpretación de los datos: Puede verificarse que todas las personas que fueron encuestadas coinciden que las 3 operaciones con mayor atención al presta el Ministerio de Hacienda.

13. ¿Ha elaborado usted alguna herramienta que le ayude en la evaluación de las operaciones internacionales?

Objetivo: Conocer si el auditor ha desarrollado una herramienta que contribuya a la realización de evaluación de las operaciones internacionales.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | SI | 9 | 23% |
| b) | NO | 30 | 77% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 13



Análisis: De los encuestados 9 personas indican que han elaborado una herramienta para evaluar operaciones internacionales lo que representa el 23% de la muestra, y 30 personas afirman no realizar herramientas para la evaluación que son el 77%.

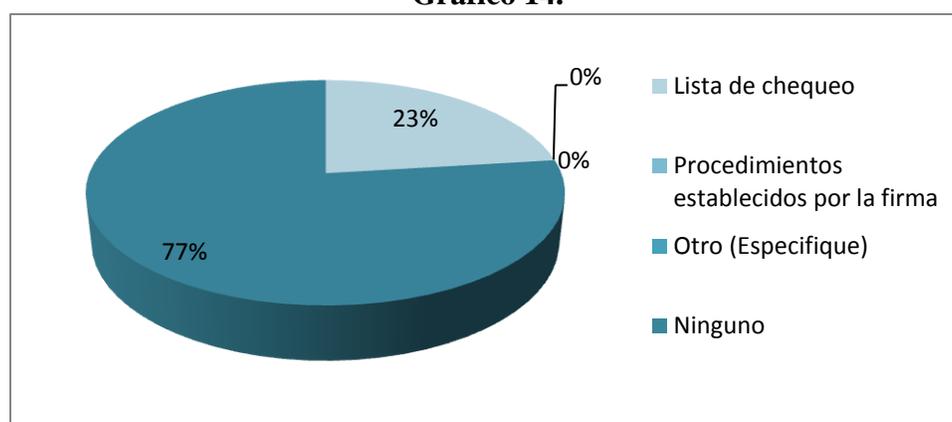
Interpretación de los datos: Puede determinarse que la mayoría de las firmas de auditoría no realizan herramientas para evaluar sus operaciones internacionales.

14. ¿Qué tipo de herramienta utiliza para verificar que el encargo de auditoría fiscal no posee errores y que cumple con las leyes y normativa vigente?

Objetivo: Conocer como el auditor se da por satisfecho que su trabajo está libre de errores y que cumple con la normativa vigente.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|--|------------|------|
| a) | Lista de chequeo | 9 | 23% |
| b) | Procedimientos establecidos por la firma | 0 | 0% |
| c) | Otro (Especifique) | 0 | 0% |
| d) | Ninguno | 30 | 77% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 14.



Análisis: Solo el 23% de encuestados indican que la herramienta que ellos utilizan es la lista de chequeo y el 77 % no utilizan herramienta para verificar que el encargo de auditoría fiscal no posea errores y que cumple con las leyes requeridas.

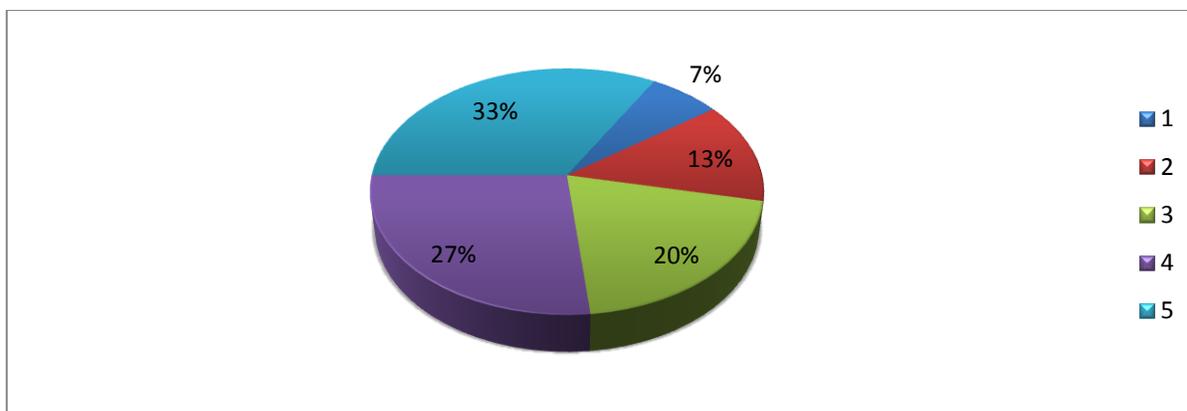
Interpretación de los datos: La mayoría de las entidades no poseen una herramienta que les ayude a poder verificar que todo se encuentre tal como lo establece la ley.

15. En base a su experiencia, en una escala del 1 al 5; siendo 1 la nota más baja y 5 la más alta ¿Cómo calificaría las herramientas proporcionadas por el Ministerio de Hacienda para la evaluación de operaciones internacionales?

Objetivo: Conocer si el auditor fiscal se siente satisfecho con las herramientas que proporciona el Ministerio de Hacienda

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | 1 | 2 | 5% |
| b) | 2 | 30 | 77% |
| c) | 3 | 4 | 10% |
| d) | 4 | 3 | 8% |
| e) | 5 | 0 | 0% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 15



Análisis: 30 personas que son el 77% califican con 2 a las herramientas, que proporciona el Ministerio de Hacienda para evaluar operaciones internacionales, un 8 % califican con 3, el 5% califican con 1 y el 10% indican calificación de 3.

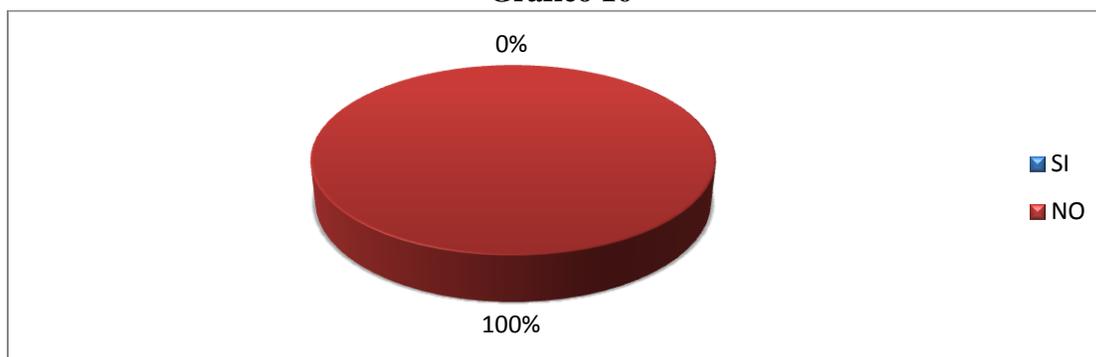
Interpretación de los datos: Se puede afirmar que la mayoría de las personas no están satisfechos con las herramientas que proporcionadas por el Ministerio de Hacienda para que ellos puedan evaluar de forma oportuna las operaciones internacionales.

16. ¿Ha asistido usted a capacitaciones relacionadas a la forma de evaluar operaciones internacionales?

Objetivo: Conocer acerca de la formación y capacitaciones que ha tenido el profesional que realiza auditoría fiscal.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | SI | 0 | 0% |
| b) | NO | 39 | 100% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 16



Análisis: El 100% de los encuestados no han asistido a capacitaciones de operaciones internacionales.

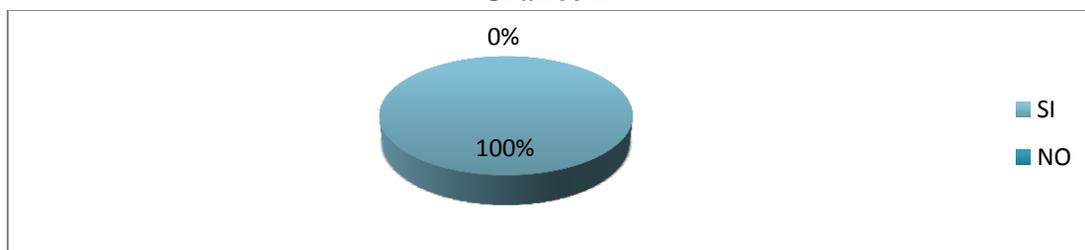
Interpretación de los datos: La mayoría de los auditores no asisten a capacitaciones que les ayuden a evaluar sus operaciones internacionales.

17. ¿Considera que las autoridades del Ministerio de Hacienda deberían de realizar capacitaciones orientadas al fortalecimiento de las operaciones internacionales?

Objetivo: Determinar si el auditor fiscal considera que las herramientas dadas por el Ministerio de Hacienda respecto a las operaciones internacionales son suficientes o no.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | SI | 39 | 100% |
| b) | NO | 0 | 0% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 17



Análisis: El 100% de los encuestados afirman que si es necesario que Ministerio de hacienda realice capacitaciones que los ayuden a mejorar sobre el tema de operaciones internacionales.

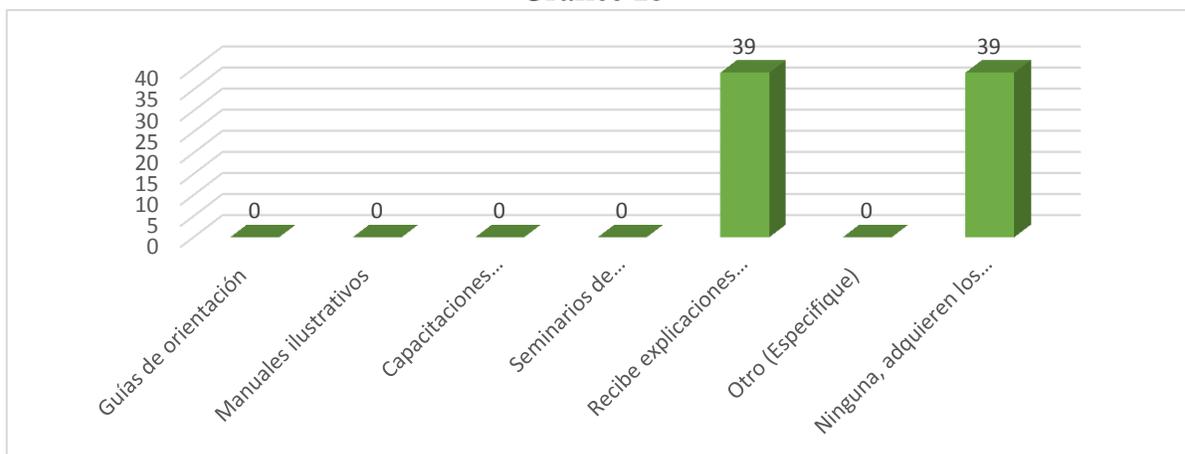
Interpretación de los datos: Puede evidenciarse que a la mayoría les gustaría que se realizaran capacitaciones para mejorar y reforzarse en el tema y que esto les brinde resultados de excelencia en sus trabajos a la hora de operar y evaluar las operaciones.

18. En qué forma prepara a su personal para auditar operaciones internacionales. (Puede seleccionar más de una opción).

Objetivo: Conocer de qué forma es capacitado el personal para evaluar operaciones internacionales.

| Líteral | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---|------------|------|
| a) | Guías de orientación | 0 | 0% |
| b) | Manuales ilustrativos | 0 | 0% |
| c) | Capacitaciones periódicas | 0 | 0% |
| d) | Seminarios de especialización | 0 | 0% |
| e) | Recibe explicaciones verbales a medida se va desarrollando el encargo | 39 | 100% |
| f) | Otro (Especifique) | 0 | 0% |
| g) | Ninguna, adquieren los conocimientos necesarios con la práctica | 39 | 100% |

Gráfico 18



Análisis: El 100% de encuestados indicaron que ellos reciben explicaciones verbales a medida que se va desarrollando el encargo mientras que el otro 100% indicaron que no tienen ninguna preparación y que se van formando en la práctica.

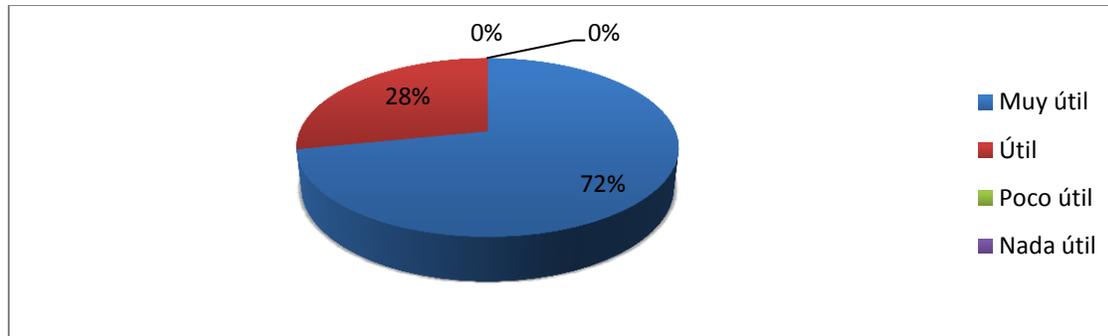
Interpretación de los datos: Se puede afirmar que el 100% de los encuestados no cuentan con una preparación previa.

19. A su criterio ¿qué grado de utilidad le asignaría a la existencia de una guía de procedimientos de auditoría fiscal para la evaluación de operaciones internacionales?

Objetivo: Identificar el tipo de beneficios que le traería la guía de procedimientos.

| Literal | Opción de Respuesta | Frecuencia | % |
|---------|---------------------|------------|------|
| a) | Muy útil | 28 | 72% |
| b) | Útil | 11 | 28% |
| c) | Poco útil | 0 | 0% |
| d) | Nada útil | 0 | 0% |
| | Total | 39 | 100% |

Gráfico 19



Análisis: 28 personas señalan que sería muy útil poder contar con la guía de procedimientos de auditoría fiscal para auditar operaciones internacionales; y representan el 72% y 11 personas que representan el 28% indican que sería útil ya que esto les beneficiaría.

Interpretación de los datos: La mayoría de estas personas reconocen que sería muy útil poder contar con una guía de procedimientos a lo que creerían que les ayudaría

para poder mejorar el desarrollo de su auditoría y poder dar una opción más relevante y de confianza.

Anexo 4 Cuestionario de Riesgo Fiscal

Claves:

T = Tipo de control (D = Detectivo; P = Preventivo)

R = Respuesta (S = Sí; N = No)

Np = No procede (en caso positivo marcar con x)

V = Valoración

S = Sección (G = General; S = Sociedades; I = IVA; R = Retenciones)

| Preguntas | | T | R | Np | V | S |
|------------------|--|----------|----------|-----------|----------|----------|
| | ¿La entidad lleva de forma adecuada los libros siguientes? | | | | | |
| 1 | — Libro diario | D | S | | | |
| 2 | — Libro de inventarios y cuentas anuales | D | S | | | |
| 3 | — Libro mayor | D | S | | | |
| 4 | — Libro-registro de IVA por ventas a Contribuyentes | D | S | | | |
| 5 | — Libro-registro de IVA por Compras | D | S | | | |
| 6 | — Libro(s) de actas | D | S | | | |
| 7 | ¿Están legalizados en plazo? | D | S | | | |
| 8 | ¿Existen balances de comprobación mensual? | D | S | | | |
| 9 | ¿Conciliación entre mayores y auxiliares? | D | N | | | |
| 10 | ¿Existe plan de cuentas? | P | S | | | |
| 11 | ¿Están los asientos debidamente documentados a priori? | D | N | | | |
| 12 | ¿Se revisan periódicamente los asientos? | P | S | | | |
| 13 | ¿Se han aprobado las cuentas anuales de los ejercicios no prescritos en la primera junta general convocada para ello? | D | N | | | |
| 14 | ¿Se aprobaron por unanimidad? | D | N | | | |
| 15 | ¿ Han sido depositadas las cuentas anuales y los informes de auditoría de los ejercicios no prescritos en el registro mercantil dentro del mes siguiente a su aprobación por la junta general? | D | S | | | |
| 16 | ¿ Coinciden las cuentas anuales depositadas en el registro mercantil con las auditadas? | D | S | | | |
| 17 | ¿ Idem con las declaradas en el impuesto sobre sociedades? | D | S | | | |
| 18 | ¿Existieron salvedades con trascendencia fiscal en el pasado? | D | S | | | |
| 19 | ¿Limitaciones al alcance? | D | S | | | |
| 20 | ¿Incertidumbres? | D | S | | | |
| 21 | ¿Párrafos de énfasis? | D | N | | | |
| 22 | ¿Existen facturas prenumeradas de ventas? | P | S | | | |

| | | | | | | |
|----|--|---|---|--|--|--|
| 23 | ¿Se contabilizan las ventas al devengo y no al cobro? | P | S | | | |
| 24 | ¿Existen albaranes prenumerados de compras y ventas? | P | S | | | |
| 25 | ¿Se cotejan las facturas de ventas con el albarán de ventas? | P | S | | | |
| 26 | ¿Existe control sobre entregas parciales de ventas? | P | S | | | |
| 27 | ¿Existen controles sobre clientes vencidos y no cobrados? | D | S | | | |
| 28 | ¿Existe control de las facturas no cotejadas con albaranes? | D | N | | | |
| 29 | ¿Control s/vtas anormales(residuos, envío prov/cliente,partes relacionadas)? | P | S | | | |
| 30 | ¿Existe control de las secuencias de las facturas de ventas? | D | S | | | |
| 31 | ¿Existe control de las secuencias de los albaranes de ventas? | D | S | | | |
| 32 | ¿Se verifican cálculos y datos de facturas de ingresos y gastos, con constancia de ello? | D | S | | | |
| 33 | ¿Se investigan saldos antiguos de clientes, dejando evidencia de ello? | D | S | | | |
| 34 | ¿Existen saldos acreedores de clientes? | D | N | | | |
| 35 | ¿Existen saldos deudores de proveedores? | D | N | | | |
| 36 | ¿Se hacen conciliaciones de ingresos/gastos de contabilidad con libros de IVA? | D | N | | | |
| 37 | ¿Se hacen conciliaciones de la contabilidad con el impuesto sobre sociedades? | D | N | | | |
| 38 | ¿Se hacen conciliaciones de la contabilidad con las bases y cuotas de retenciones? | D | N | | | |
| 39 | ¿Se concilian las declaraciones fiscales entre sí? | D | N | | | |
| 40 | ¿Existe un asesoramiento fiscal cualificado? | P | N | | | |
| 41 | ¿Se analizan los márgenes sobre ventas por líneas de productos? | D | S | | | |
| 42 | ¿Existe una codificación única para cada cliente o proveedor? | P | S | | | |
| 43 | ¿Se realiza un corte de todas las operaciones a la fecha del cierre? | P | S | | | |
| 44 | ¿Se analizan las variaciones anormales de ventas? | D | S | | | |
| 45 | ¿Se analizan las variaciones significativas de los presupuestos? | D | S | | | |
| 46 | ¿Existe autorización para la venta de inmovilizado? | P | S | | | |
| 47 | ¿Existe un inventario físico de los activos inmovilizados? | D | S | | | |
| 48 | ¿Existen fichas individuales de activos inmovilizados? | P | N | | | |
| 49 | ¿Existe una conciliación física con los registros de inmovilizado? | P | N | | | |
| 50 | ¿Se realizan conciliaciones bancarias regularmente? | P | S | | | |
| 51 | ¿Se revisan periódicamente las conciliaciones bancarias? | D | S | | | |
| 52 | ¿Se realizan confirmaciones por escrito de saldos de clientes y deudores? | P | S | | | |
| 53 | ¿Existe un control de los cobros al contado? | P | S | | | |
| 54 | ¿Se concilian las respuestas confirmadas con los clientes? | D | N | | | |
| 55 | ¿Se realizan confirmaciones por escrito de saldos de | P | S | | | |

| | | | | | | |
|----|--|---|---|---|--|---|
| | proveedores? | | | | | |
| 56 | ¿Se concilian las respuestas confirmadas con los proveedores? | D | S | | | |
| 57 | ¿Existe un control del uso secuencial de los cheques? | P | S | | | |
| 58 | ¿Existe un control de los cheques en tránsito? | P | N | | | |
| 59 | ¿Se ha pasado alguna inspección fiscal en los últimos 4 años? | D | N | | | |
| 60 | ¿De la inspección surgieron cuotas a ingresar significativas? | D | | X | | |
| 61 | ¿Se maneja información fiscal actualizada? | P | N | | | |
| 62 | ¿Se analizan todas las contingencias fiscales derivadas de las posibles interpretaciones de las normas tributarias? | P | N | | | |
| 63 | En el caso de bajas en inventario significativas ¿Se realiza un estudio específico del resultado contable y fiscal resultante? | D | S | | | |
| 64 | Los importes contabilizados por los distintos impuestos ¿son autorizados y revisados por persona competente? | P | S | | | |
| 65 | ¿Hay movimientos significativos en cuentas corrientes con socios y administradores? | D | S | | | |
| 66 | ¿Han existido en los ejercicios no prescritos saldos de cuentas contables de banco negativas? | D | N | | | |
| 67 | ¿Posee préstamos con entidades del exterior? | D | S | | | |
| 68 | ¿La tasa del préstamo esta por encima o por debajo de la tasa de las instituciones bancarias del país? | D | S | | | |
| 69 | ¿La entidad que ha otorgado el préstamo es una compañía relacionada? | D | S | | | |
| 70 | ¿Posee seguros colectivos o que incluyen a compañías relacionadas? | D | S | | | |
| 71 | ¿Los seguros han sido contratados en el exterior? | D | S | | | X |

Claves

T = Tipo de control (D = Detectivo; P = Preventivo)

| | P | F | % |
|-----------------------|----|----|-----|
| Controles Detectivos | 42 | 29 | 69% |
| Controles Preventivos | 23 | 17 | 74% |

% = porcentaje de cumplimiento

P = Casos posibles

F = Casos favorables