

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



**“ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON LA
TRIBUTACIÓN SALVADOREÑA.”**

Trabajo de investigación presentado por:

GARCÍA MEJÍA, ALEXANDER
GUARDADO LÓPEZ, ZOILA LETICIA
ORELLANA CABRERA, ÁNGEL ELÍAS

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Febrero del 2010

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Máster Rufino Antonio Quezada Sánchez
Secretario	: Licenciado Douglas Vladimir Alfaro Chávez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Máster Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de la facultad de Contaduría Pública	: Máster José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de Escuela de Contaduría Pública	: Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Coordinador de Seminario	: Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor	: Licenciado Jorge Luis Martínez Bonilla

Febrero del 2010

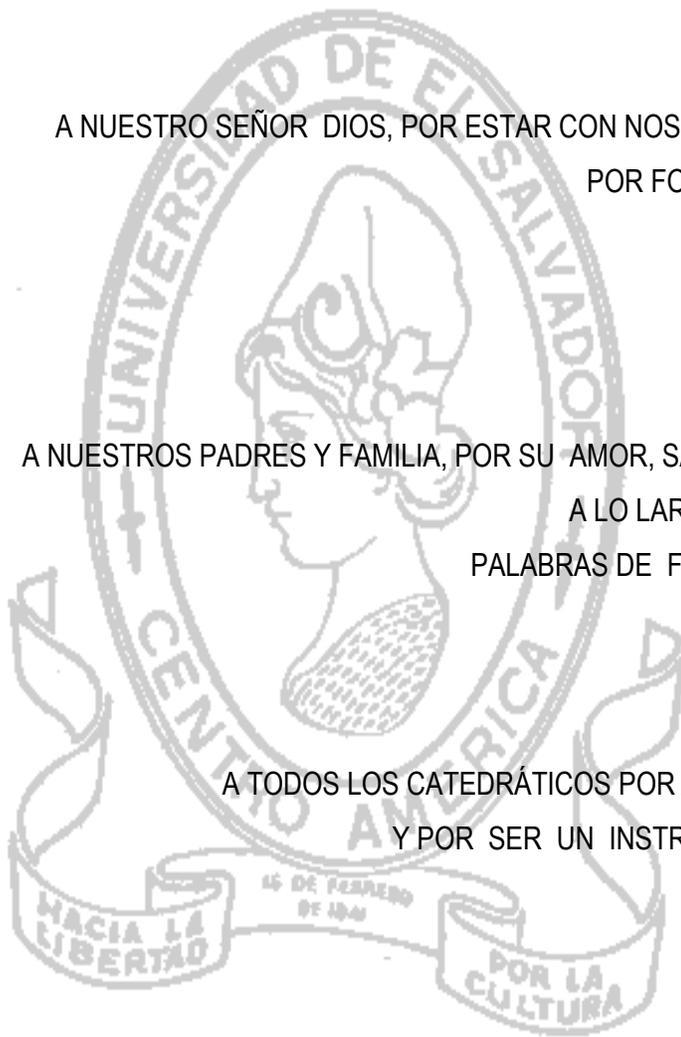
San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A NUESTRO SEÑOR DIOS, POR ESTAR CON NOSOTROS EN CADA PASO QUE DAMOS,
POR FORTALECER NUESTROS CORAZONES
E ILUMINAR NUESTRAS MENTES.

A NUESTROS PADRES Y FAMILIA, POR SU AMOR, SACRIFICIO Y APOYO INCONDICIONAL
A LO LARGO DE LA CARRERA Y BRINDARNOS
PALABRAS DE FORTALEZA PARA SEGUIR ADELANTE
EN MOMENTOS DE ADVERSIDAD.

A TODOS LOS CATEDRÁTICOS POR APORTAR DE SUS CONOCIMIENTOS,
Y POR SER UN INSTRUMENTO DE AYUDA PARA NUESTRA
FORMACIÓN PROFESIONAL



INDICE

Contenido	Página
RESUMEN EJECUTIVO	I
INTRODUCCIÓN.....	III
CAPITULO I- MARCO TEÓRICO	
1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	1
1.1.1. ORIGEN HISTÓRICO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	1
1.1.2. ANTECEDENTES EN MATERIA FISCAL.....	2
1.1.3. ANTECEDENTES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	3
1.1.4. LA GLOBALIZACIÓN Y SU IMPACTO.....	4
1.2. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO	
(OCDE)	6
1.2.1. ANTECEDENTES	6
1.2.2. OBJETIVOS DE LAS PUBLICACIONES DE LA OCDE.....	7
1.2.3. DOCUMENTOS SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.....	7
1.2.4. MODELO DE CONVENIO FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.....	8
1.3. EL PAPEL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	10
1.4. DEFINICIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y FUNDAMENTOS DE APLICACIÓN	11
1.4.1. DEFINICIONES.....	11
1.4.2. OBJETIVOS PERSEGUIDOS CON LA FIJACIÓN DE POLÍTICAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	14
1.4.3. TRANSFERENCIA DE PRODUCTOS ENTRE PARTES RELACIONADAS.....	15
1.5. CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	18

1.5.1.	APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ARM'S LENGTH	18
1.5.2.	RAZONES DE COMPARABILIDAD:.....	22
1.5.3.	FACTORES DE COMPARABILIDAD.....	23
1.5.4.	RECONOCIMIENTO DE LAS TRANSACCIONES.	25
1.5.5.	ANÁLISIS GLOBAL VS. TRANSACCIONAL.....	25
1.5.6.	EL USO DE UN RANGO DE PRECIOS O MARGENES	26
1.5.7.	INFORMACIÓN FINANCIERA DE MÁS DE UN AÑO	26
1.5.8.	PÉRDIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES	26
1.5.9.	REGULACIONES GUBERNAMENTALES.....	27
1.5.10.	COMPENSACIONES INTENSIONADAS.....	28
1.6.	NORMATIVA QUE REGULA LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	28
1.6.1.	CUADRO DE REFERENCIA SOBRE NORMATIVA LEGAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN AMÉRICA LATINA.	28
1.6.2.	LOS ACUERDOS ANTICIPADOS SOBRE PRECIOS (APAS).....	31
1.7.	NORMATIVA TÉCNICA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	32
1.7.1.	NORMAS INTERNACIONALE DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	32
1.7.1.1.	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°1, PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	33
1.7.1.2.	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°2, INVENTARIOS	34
1.7.1.3.	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°24, INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES VINCULADAS.....	35
1.7.1.4.	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°28, INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS.....	36
1.7.2.	NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA PARA PYMES	36
1.8.	MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	38
1.8.1.	MÉTODOS DIRECTOS.....	39
1.8.1.1.	MÉTODO DEL PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (CUP)	39
1.8.1.2.	MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA (MPR)	41
1.8.1.3.	MÉTODO DE COSTO ADICIONADO (MCA)	42
1.8.2.	MÉTODOS INDIRECTOS	43

1.8.2.1.	MÉTODO DE PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES.....	43
1.8.2.2.	MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN.....	44

CAPITULO II-CASOS PRÁCTICOS

2.1.	MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	45
2.1.1.	MÉTODO DEL PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (CUP)	45
2.1.2.	MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA (PR).....	48
2.1.3.	MÉTODO DE COSTO ADICIONADO – (C+)	50
2.1.4.	MÉTODO DE PARTICION DE UTILIDADES (MPU).....	53
2.1.5.	MÉTODO DEL MARGEN NETO TRANSACCIONAL DE UTILIDAD DE OPERACIÓN (MMNT).....	56
2.2.	ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA SOBRE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	67
2.2.1.	LEGISLACIÓN TRIBUTARIA SALVADOREÑA APEGADA A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	68
2.2.2.	UNIDAD DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS EN EL SALVADOR.....	69
CONCLUSIONES.....		V
BIBLIOGRAFÍA.....		VII
DIRECCIONES ELECTRÓNICAS:		VIII
ANEXOS.....		IX

RESUMEN EJECUTIVO

Hablar de los precios de transferencia es muy importante en un entorno de regionalización y globalizado tanto para las entidades de un mismo grupo alrededor del mundo, así como para las autoridades fiscales de los países en donde dichas empresa realizan numerosas transacciones e inversiones. Es por ello que en el presente documento se exponen lineamientos de El Salvador e internacionales para la búsqueda de una justa distribución de los recursos tributarios, así como el uso de diferentes métodos para poder determinar los precios de transferencia apegados a diferentes situaciones.

Las normas sobre precios de transferencia buscan evitar que empresas vinculadas o relacionadas manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de forma tal que aumenten sus costos o deducciones, o disminuyan sus ingresos gravables. La importancia de los precios de transferencia reside en que determinan, en gran medida, el ingreso, los gastos y las ganancias gravables de empresas asociadas en diferentes jurisdicciones fiscales, que son de gran relevancia tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes.

De acuerdo con la investigación el fenómeno de la globalización mundial, ha originado beneficios así como repercusiones tanto de orden político, económico y fiscal entre otros. Esto ha permitido el incremento del comercio entre diferentes países, generando con ellos grupos de empresas, cada una con representación en distintas ciudades del mundo dando origen a las operaciones entre compañías relacionadas, consolidándose así una estrategia de planificación fiscal, manipulación de los precios y la falta de control por parte de las administraciones fiscales de cada país. La OCDE como organización mundial propone a los diferentes países miembros la aplicación de precios de transferencia, como técnica para controlar y además determinar un valor razonable de mercado de dichas transacciones, en El Salvador por las relaciones internacionales tanto con el Banco Mundial entre otras instituciones, han sugerido aplicar el valor de mercado y agregarlo a las legislaciones fiscales.

En tal sentido el objetivo es hacer un análisis de la aplicación de los métodos de precios de transferencia y la normativa tributaria salvadoreña, la prioridad es la estandarización de los precios de las transacciones entre las compañías relacionadas, todo esto contribuyendo para una mayor recaudación tributaria.

Una de las técnicas metodológicas desarrolladas en la investigación es a través de los métodos establecidos por la OCDE. Mediante el desarrollo de casos prácticos, de forma hipotética debida que dicha temática no es aplicada en El Salvador, con el objeto de ejemplificar la teoría de cada una de los métodos y poder servir de guía en casos reales, además sea incorporada el articulado que se encuentra en la Recopilación de Leyes Tributarias referente a la investigación. El estudio de precios de transferencia será de forma analítica descriptiva y explicativa con el fin de poder interpretar cada uno de los elementos para la determinación de un precio y control de las operaciones entre las compañías relacionadas.

Para la aplicación de los precios de transferencia existen diferentes métodos que pueda ser adoptado con carácter universal, puesto que ninguno abarca todas las circunstancias que pueden presentarse, sin embargo existen múltiples clasificaciones, sobre las cuales diferentes autores hacen referencia, entre ellos están, Métodos Directos que son: Método del Precio Comparable No Controlado, Método del Precio de Reventa, Método de Costo Adicionado; y Métodos Indirectos: los cuales son: Método de Participación de Utilidades, Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación. La base de esta metodología es el llamado "principio de plena competencia", que en esencia busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes de ganancias obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes.

Para la determinación de estos precios de transferencia existen los Acuerdos Anticipados sobre Precios (APA'S) que permiten hacer un acuerdo con la administración tributaria y el contribuyente para establecer las condiciones de las operaciones controladas así como criterios para determinación de los precios de transferencia. Además en la investigación hace referencia a un cuadro comparativo de algunos de los países que aplican precios de transferencia que sirve como guía para poder establecer los criterios en la determinación de precios de transferencia en El Salvador.

Es por ello que la investigación va orientada a aportar información valiosa que ayude al conocimiento del profesional en materia de precios de transferencia y la relación con la normativa tributaria salvadoreña.

INTRODUCCIÓN

El crecimiento del comercio mundial y la globalización, origina una necesidad de realizar un análisis de los precios de transferencia que las compañías multinacionales se realizan el traslado bienes y servicios entre el grupos empresarial al que pertenecen, dentro de la tributación salvadoreña puede observarse que las empresas utilizan los precios de transferencia por las ventajas que estas representan para la reducción de la carga fiscal, y es ahí en donde se enmarca la necesidad de establecer una regulación apropiada que determine técnicas y herramientas que ayuden a determinar el valor razonable de las operaciones entre las entidades relacionadas en El Salvador.

Es por ello la importancia en materia de precios de transferencia tanto para los grupos de empresas como para la Administración Tributaria Salvadoreña ya que ha esta última le permite estar en posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes o servicios, con la finalidad de abatir impuestos directos que determine que han sido trasladados las utilidades a otras regiones con una carga impositiva menor.

El presente trabajo se encuentra estructurado por dos capítulos en el primero de los cuales se desarrolla la recopilación del contenido teórico de la información necesaria para comprender y concebir el significado de los precios de transferencia y todo lo que sobre ello se relaciona, que afecta tanto financiera como tributariamente. Es necesario conocer los orígenes de los precios de transferencia, las instituciones internacionales dedicadas al estudio de solución de problemáticas surgidas en diferentes países del mundo, se exponen los criterios que buscan determinar de manera efectiva el valor acertado de una transacción entre compañías relacionadas, basado en el principio de plena competencia se puede llegar a establecer el valor de mercado de dichas transacciones.

Un verdadero estudio de precios de transferencia, debe sin duda incluir el análisis de los métodos que internacionalmente adoptados para determinar los valores de las transacciones, su aplicación práctica es desarrollada en el segundo capítulo del documento, en donde mediante la exposición de casos hipotéticos, se describen las situaciones que estarían sujetas a ser evaluadas por la Administración Tributaria, mediante un análisis de comparaciones de las características de las transacciones y la aplicación de un método apropiado basado en el principios de plena competencia; La normativa tributaria salvadoreña contiene artículos que regulan el abuso de los precios de transferencia entre compañías

relacionadas, un análisis de ello es planteado como parte del desarrollo práctico, que abarca los aspectos más relevantes tomados en cuenta para la determinación de la base imponible cuando se considera posible se haya manipulado los precios entre partes relacionadas con respecto a los precios que fueron dados entre empresas independientes.

Finalmente se construye la conclusión que se ha determinado al final de la investigación, la que denota todas las características particulares encontradas en el problema de investigación y los agentes que intervienen en la ocurrencia, y de cómo las condiciones pueden variar si la normativa es apropiada y en ella se establecen reglas claras sobre la utilización de la técnica de precios de transferencia; la bibliografía donde se enlista y agrupa todas las fuentes consultadas para la realización de la investigación y la redacción del documento; y por último los anexos que fundamentan las bases de la información y la metodología utilizada, junto con información adicional adecuada en materia de precios de transferencia, como lo es el modelo de ley sobre precios de transferencia elaborado por el Comité de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana.

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO

1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1.1 ORIGEN HISTÓRICO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

El origen de los precios de transferencia inicia en el país de la Gran Bretaña alrededor del año de 1915, es el primer país en el mundo que adopta en su legislación fiscal lo que conocemos como Precios de Transferencia, seguida de los Estados Unidos de América en 1917. El concepto de Precios de Transferencia surge simplemente como un instrumento preventivo, y fue hasta después de la Segunda Guerra Mundial cuando el mismo adquiere una importancia mayor. El vocablo “precios de transferencia” se utiliza desde principios de siglo XX, de esta forma, el primer organismo que estudia a fondo los Precios de Transferencia es la Organización de las Naciones Unidas a través del grupo AD HOC, concretándose los primeros esfuerzos normativos internacionales en los años 1928 y 1935 en las convenciones de la Liga de las Naciones, en las cuales se reconoce el principio “arm’s length (principio de igualdad) como un mecanismo natural del mercado para reconocer el precio real de las operaciones mercantiles a través de la libre competencia entre partes no relacionadas. Estos estudios se siguen conservando actualmente y sus lineamientos se plasman en un modelo tributario llamado “Modelo de la ONU”¹.

Una vez concluida la Segunda Guerra Mundial, surge casi de inmediato la expansión y desarrollo de grandes firmas multinacionales norteamericanas dedicadas al negocio de telefonía, petroleras, mineras, eléctrica, bancos, tecnológicas, etc. El problema de la manipulación de los precios con los que se transferían bienes, servicios intangibles y financieros se fue acrecentando; su práctica generaba en principio una fuerte distorsión en la información financiera y al mismo tiempo una manipulación severa de las bases tributarias. En este sentido, el primer esfuerzo normativo del que se tiene registro en la historia es el estudio que presento la Asociación Nacional de Contadores de los Estados Unidos en el año de

¹ Diez de Castro, Enrique Carlos. *Gestión de Precios. Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing* Editores. Madrid 1996.

1956. Este estudio mostraba que la mayoría de los cuarenta grupos trasnacionales revisados manipulaba sus precios de venta.²

A nivel internacional el concepto de precio de transferencia se desarrolla fundamentalmente en la segunda década del siglo XX, como consecuencia del movimiento de descentralización que se produjo en las organizaciones empresariales; de hecho, se puede decir que cuando una empresa se expande en negocios que van más allá de sus fronteras el problema de establecimiento de precios de transferencia surge de inmediato.

1.1.2. ANTECEDENTES EN MATERIA FISCAL.

La primera referencia a los principios que debían observarse en la fijación de los precios de transacciones internacionales entre partes vinculadas se remonta al año 1935, con la reglamentación que interpretaba la Sección 482 del Código del Impuesto a la Renta Interna de los EE.UU. donde se daba una primera definición de precio normal de mercado. Con posterioridad, la OCDE la incorporó a su Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición del año 1963. En 1979 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió un informe sobre el tema titulado “Transfer prices and Multinacional Enterprises” en el cual se afirmaba la primacía del principio del precio normal de mercado abierto sobre cualquier otro criterio utilizado para determinar el valor de bienes y servicios entre empresas conexas.

Ese principio fue ratificado en los informes de la OCDE sobre precios de transferencia de los años 1984 y 1995, estableciéndose que el método que más se acerca al mismo es el de precios independientes comparables. Ante la dificultad de aplicación de este último, se determinan otros dos criterios clásicos de determinación de precios de transferencia: el método del precio de reventa y el del margen de utilidad. Asimismo, se describen otros métodos no clásicos que pueden ser usados complementarios con los nombrados. La legislación estadounidense, a partir del año 1986, se apartó del principio rector de mercado abierto, introduciéndose reformas a la sección 482 del Código del Impuesto a la Renta Interna. Se establecieron pautas destinadas a contemplar los casos de transferencia de intangibles, partiendo de la base que el precio normal de mercado abierto, en estos casos, debía resultar para el transmisor en un monto que se relacionara de una manera proporcional con la renta atribuible al intangible. De esta

² Mariano Latapí Ramírez, *Casos prácticos sobre precios de transferencia 2003: metodología para la resolución de estudios sobre esta materia. Ediciones fiscales ISEF*

manera, aplicando el criterio de “beneficios proporcionados a la renta”, se optó por un criterio que entra en conflicto con los informes de la OCDE.³

1.1.3. ANTECEDENTES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

El Código Tributario contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia del Ministerio de Hacienda y se aplicará a las relaciones jurídicas tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción a lo regulado en la legislación aduanera y municipal. La modernización del Estado, por medio del Ministerio de Hacienda, continúa en su afán de hacer más eficiente la recaudación de los impuestos, por lo cual era necesario crear un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica, creándose así el Código Tributario, por Decreto Legislativo número 230 del 14 de Diciembre del año 2000, publicado en Diario Oficial 241, Tomo # 349 del 22 de Diciembre del mismo año el cual entró en vigencia el 01 de enero de 2001.

En vista de la necesidad de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la administración, se hace necesario emitir un marco legal que facilite el cumplimiento de las obligaciones, desarrollando los derechos de los administradores, mejorando las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizando un adecuado flujo de recursos financieros que permita atender las responsabilidades que competen al Estado. La actual normativa, pretende corregir una serie de omisiones y deficiencias que poseen las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración.

³ *Precios de Transferencia Martha Kojanovich.*

El Código Tributario establece en su contenido el Artículo. 199-B La definición con respecto al valor de mercado para efectos tributarios.

Con el propósito de mejorar la regulación para la elución y evasión fiscal de las operaciones que se realizan entre partes vinculadas, en el 2009 el código tributario sufre modificaciones mediante Decreto Legislativo número 233 a los dieciséis días del mes de diciembre de 2009. Adicionando los Art. 62 – A, 124 – A, 199 – C, D. y las modificaciones al 199 – B Dichos artículos aportan un procedimiento detallado, de los siguientes elementos entre transacciones de sujetos relacionados entre los cuales tenemos:

- Determinación del precio.
- Un informe de operaciones con sujetos relacionados a la Administración Tributaria.
- Que se entiende por valor de mercado.
- Que se comprende por sujeto relacionado.
- Y los criterios de contabilidad.

1.1.4. LA GLOBALIZACIÓN Y SU IMPACTO.

La globalización trajo aparejada a ella, que diferentes empresas de distintos países se unieran entre sí o que empresas de un determinado país abriera sucursales, filiales o establecimientos permanentes en otros sitios por razones comerciales, de marketing, de producción, legislación, condiciones financieras y económicas de ese país, facilidad del transporte, cercanías de la extracción, tributarias, etc.

La globalización de la economía provocó múltiples efectos en los diferentes países del mundo creando una serie de factores que afectan o benefician positiva y negativamente acorde a su desarrollo económico.

Entre estos factores podemos mencionar:

- ❖ Un incremento en las empresas multinacionales.
- ❖ Un incremento de la inversión extranjera directa
- ❖ Una reducción de barreras arancelarias.
- ❖ El incremento de políticas impositivas y
- ❖ Un incremento en costos de cumplimiento.

Por ello todos los países gravan las utilidades con el propósito de recaudar y establecer un impuesto para beneficios fiscales de cada país. Por ellos estas se pueden clasificar en 2 situaciones:

- ❖ Residencia: origen de las utilidades en cada país, de las empresas nacionales como multinacionales.
- ❖ Origen de Recursos: el destino de la inversión que esta puede ser de forma local o extranjera por ejemplo: Capital, Utilidades o Inversiones de las compañías multinacionales.

Más de un 65% del comercio mundial se lleva a cabo por empresas relacionadas miembros de la OCDE. Donde existen grandes compañías multinacionales, que más de mil empresas son dueñas del 20% de los activos mundiales. Es por ello la adopción esencial de precios de transferencia en todo el mundo para controlar de forma más efectiva las transacciones entre este tipo de empresas es vital.⁴

Para la implementación de los precios de transferencia en cada país es necesario tomar en cuenta que la OCDE, exige ser miembro, salvo que se puede aplicar dicha técnica y no ser miembro tal es el caso de Costa Rica a nivel centroamericano pero lo regula en su legislación, esto como parte formal para el cumplimiento de los requisitos de la OCDE.

En la región centroamericana pese a un marcado retraso en asuntos de materia tributaria, actualmente los grupos de trabajo de política tributaria se dan a la tarea en la creación de normativas encaminadas a controlar la elusión y la evasión tributaria, de acuerdo a estándares internacionales. Ha, la fecha en El Salvador existe un articulado que regula las operaciones entre partes relacionadas de forma explícita en donde se manifiesta como debe determinarse los montos entre las transacciones de sujetos vinculados además cuando dichos valores no sea posible determinar el precio entre sujetos independientes se debe de aplicar los criterios de comparabilidad basados en la legislación tributaria. A nivel centroamericano el comité de ministros de hacienda o finanzas de Centro América, Panamá y Republica Dominicana en reunión celebrada en San José Costa Rica se creó un Modelo de Ley sobre Precios de Transferencia, el 21 de febrero de 2007, donde se persigue que con la elaboración del documento que los gobiernos de

⁴ Arthur Andersen *Precios de Transferencia*.

cada uno de estos países integrantes, dispongan de un elemento base⁵, el cual pueda ser objeto de una iniciativa legislativa.

1.2. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

1.2.1. ANTECEDENTES

La OCDE es una institución internacional que congrega en su mayoría a países industrializados, y son los representantes de los países miembros quienes se reúnen para intercambiar información referente a sus economías, y dialogar respecto de cómo armonizar políticas con el objeto de maximizar el crecimiento económico y contribuir al desarrollo de los países no miembros.

Esta organización surgió como consecuencia de la creación de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), en la segunda mitad del siglo XX, y esta se dedicaba a administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea tras la segunda guerra mundial, debido a la necesidad de establecer la cooperación entre los países de esa región. Los objetivos de esta organización en su mayoría fueron efectivamente cumplidos, sin embargo se visualizaba la necesidad de dedicar esfuerzos al estudio y solución de problemas derivados de las relaciones de Europa con el resto del mundo.

Durante los primeros años de la década de los sesentas se integran a la organización europea dos naciones del continente americano, Estados Unidos y Canadá, a raíz del ingreso de estos dos países norteamericanos se originan algunos cambios dentro de la institución, denominándose a partir de entonces como Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, tal y como se conoce actualmente y que es considerado como el mayor productor de publicaciones en economía y asuntos sociales a nivel mundial. La actuación de la nueva organización se centro en los puntos siguientes: I) Confrontación de políticas económicas, II) Ayuda a países en vías de desarrollo, y III) Solución de problemas comerciales.

⁵ *Manteniendo cada gobierno la libertad de analizar, discutir y adaptar el documento tanto en contenido como en su forma, conforme al estilo y necesidades de cada país.*

1.2.2. OBJETIVOS DE LAS PUBLICACIONES DE LA OCDE

Los apuntes oficiales emitidos por la OCDE, precisan tres objetivos o misiones fundamentales que son⁶:

- Alcanzar un nivel económico sostenible, así como estabilidad financiera y posibilidades de progreso en el nivel de vida de los países miembros, con el fin de contribuir al desarrollo económico mundial.
- Apoyar la construcción de una economía mundial sana, tanto en los países miembros como en los países en vías de desarrollo.
- Contribuir al crecimiento del comercio mundial, con una base de carácter multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

1.2.3. DOCUMENTOS SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

Dentro de la OCDE existen 14 comités, cada uno especializado en un campo de trabajo diferente, relacionados con asuntos que generalmente presentan problemas o controversia a nivel internacional. El Centro de política y administración fiscal (CTPA), es la entidad que respalda el Comité de Asuntos Fiscales, que trabaja en la promoción de normas fiscales internacionales, este ofrece un marco normativo para debatir cuestiones de política y administración fiscal, así como una contribución importante al programa de cooperación de la OCDE con los países no miembros. Por otro lado, el centro se encarga de facilitar la cooperación entre las administraciones fiscales internacionales con vistas a mejorar la eficacia en los sistemas fiscales, y de reducir las distorsiones fiscales y la corrupción. En este centro se elaboran documentos que contienen principios fiscales y publicaciones de referencia en materia de impuestos.

La importancia que tienen hoy en día las operaciones entre partes relacionados ha motivado que organismos internacionales y, en especial la OCDE, se interesan por esclarecer el tema y tratar de sentar las bases para la fijación objetiva de los precios de transferencia, con el fin de evitar la elusión y evasión fiscal así como para evitar problemas de doble imposición económica internacional.

⁶ *Manual de Contabilidad Internacional, Cap. 14 Los Precios de Transferencia y el control de gestión en el ámbito internacional.*

Dentro de esta perspectiva el Grupo de Trabajo sobre asuntos fiscales de la OCDE, elaboró un estudio publicado en 1979 titulado “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, en este documento se sientan los principios fundamentales para la determinación de los precios de transferencia. En julio de 1995 este mismo comité publicó las “Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, siendo una especie de actualización de las propuestas emitidas inicialmente por la organización sobre la temática.

1.2.4. MODELO DE CONVENIO FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

Los principios relativos a la tributación de la transnacionales están incluidos en el Modelo del Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE), que constituye la base de la extensa red de convenios fiscales bilaterales sobre la renta entre países miembros de la OCDE y países no miembros. Estos principios también se han incorporado a la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, y utilizan como estrategia básica anti elusión la aplicación del principio de plena competencia.

El problema de los precios de transferencia tiene una doble faceta: en primer lugar la existencia de una doble imposición que perturba el comercio y las inversiones internacionales; en segundo lugar, la realización de ajustes fiscales en las bases imponibles de las empresas vinculadas. Con esta perspectiva se pueden destacar cinco mecanismos para articular el procedimiento de ajuste fiscal de los precios de transferencia propuestos en el modelo de convenio sobre la renta y el patrimonio:

Artículo 9.- Empresas asociadas.

I. Cuando

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso,

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

II. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

La definición del principio de plena competencia va más allá de ser un elemento basado en la comparación de operaciones, sino que es un principio internacionalmente adoptado como el punto de partida aconsejable en cualquier tratamiento de los precios de transferencia, y como la normativa entorno a la que deben ser consideradas las operaciones de compañías relacionadas como razonables o no, y que supone evitar que surjan ventajas o desventajas fiscales que distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad.

La aplicación del principio de plena competencia generalmente está relacionada con la aplicación de comparaciones de transacciones o información financiera de entidades controladas con transacciones o entidades no controladas. Para que dichas comparaciones sean útiles en un análisis las entidades o transacciones utilizadas en dicha comparación no deben tener diferencias y en caso de existir deben ser factibles de eliminarse mediante ajustes. El término comparable significa que ninguna de las diferencias, en caso de que exista, afectaría materialmente la condición que está siendo analizada y que pueden realizarse los ajustes razonables adecuados para eliminar el efecto de cualquier diferencia. En síntesis este principio supone que el contribuyente que lleva a cabo operaciones controladas debe ser tratado fiscalmente igual que aquel que efectúa actos no controlados.

- **Procedimiento amistoso**, desarrollado para los países de la OCDE en el art. 25° de MC.
- **Procedimiento de arbitraje**, de desarrollo dificultoso; los conflictos fiscales pueden globalizarse cuando implican a varias Administraciones Tributarias. En estos casos el arbitraje resulta una de las mejores soluciones.
- **Comprobaciones simultáneas**, según la OCDE, un acuerdo para comprobaciones simultáneas es aquel realizado por dos o más Estados, para comprobar simultánea e independientemente (cada Estado en su propio territorio de soberanía) las circunstancias fiscales de uno o varios contribuyentes sobre los que las autoridades tributarias de los Estados implicados tengan un interés común y relacionado, y siempre con intención de intercambiar aquella información de interés que obtengan.

1.3. EL PAPEL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Las administraciones fiscales tienen el derecho legítimo de gravar las utilidades de un contribuyente de conformidad con los ingresos y gastos que se generan dentro de su territorio, por tanto la correcta aplicación de métodos para fijar los precios de transferencia permite a las administraciones fiscales determinar razonablemente las utilidades que deben gravarse dentro de su territorio. En busca de concretar el objetivo de recaudación efectiva las autoridades fiscales deben contar con esquemas fiscales modernos y dinámicos que se apeguen a lineamientos internacionales y solamente alcanzando un verdadero ambiente de control tributario se lograra que la base gravable del país no sea reducida.

Diversos autores han expresado las situaciones que mayormente consideran según su experiencia constituyen indicios de alerta para la administración tributaria, entre estas se mencionan: El caso de compañías que incurrir en pérdidas recurrentes, o compañías cuya rentabilidad fluctúa significativamente de un año a otro, también las operaciones entre compañías en las que se tienen importantes volúmenes de operaciones con empresas vinculadas o con paraísos fiscales, operaciones que involucran intangibles, y por último operaciones de servicios dentro del mismo grupo.

Entre los principios de la tributación salvadoreña que se pueden encontrar en el Código Tributario y que son relacionales con los principios internacionalmente aplicados para efectos del tema precios de transferencia: El principio de igualdad, que establece que la administración tributaria actuara de manera similar en el tratamiento de sus administrados, por tanto se hace necesario que se controlen las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, y que estas sean realizadas en condiciones de libre mercado, tal como operan las empresas independientes. El principio de legalidad, sostiene que la administración actuará sometida al ordenamiento jurídico por tanto debe establecerse una normativa que este encaminada legislar en materia de precios de transferencia para que exista el control tributario necesario en operaciones de transferencia de bienes y servicios entre grupos empresariales.

Las normativas dedicadas a regular los precios de transferencia son aplicables para efectos del impuesto sobre la renta, mas no son de aplicación para efectos de valoración aduanera. Es totalmente erróneo el intento de utilizar los métodos empleados por el régimen del valor en aduana para los fines de adecuar los precios de transferencia a los fines fiscales o viceversa, se hace difícil en razón de la diferente finalidad que persiguen unos y otros, por un lado la administración de aduana persigue obtener la base imponible justa para la aplicación de los derechos de importación, y la administración tributaria busca establecer la base imponible justa para la aplicación del impuesto sobre las ganancias.

1.4. DEFINICIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y FUNDAMENTOS DE APLICACIÓN

1.4.1. DEFINICIONES

Precios de Transferencia

Los precios de transferencia pueden concebirse como el valor que de intercambio de transacciones que se pactan y realizan entre sociedades vinculadas, como consecuencia de transferencia de bienes físicos o intangibles, financieros o de servicios; dichos precios pueden diferir a los precios que se pactan entre sociedades independientes. Esta definición recoge las principales características de los precios de

transferencia que son los precios de las transacciones y las relaciones de control entre entidades relacionadas.

Los precios de transferencia según la definición propuesta en las Directrices de la OCDE “Es el monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización”.

La necesidad de establecer controles sobre precios de transferencia viene motivada por las ventajas y desventajas fiscales que surgen de las diferencias entre los precios establecidos por empresas independientes y empresas relacionadas, afectando así la posición competitiva de las menos afortunadas.

Partes Relacionadas

En materia de precios de transferencia, se consideran como partes relacionadas o partes vinculadas aquellos grupos de empresas en las que una persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, dirección, control o capital de otra persona natural o jurídica. Para efectos del Código Tributario “se consideran sujetos relacionados aquellos que tienen vinculación económica mediante una relación de dirección, subordinación, control, societaria, empresarial o accionaria, exista o no participación en el capital entre ellos⁷.” Las Norma Internacionales de Información Financieras (NIIF) consideran a empresas como partes relacionadas cuando una de las partes tiene la posibilidad de ejercer control sobre la otra, o ejercer influencia significativa sobre la otra, en la toma de decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común⁸.

Operaciones Controladas

Cuando se menciona el termino operaciones controladas y no controladas respecto de los precios de transferencia, debe entenderse como operaciones controladas a las transacciones realizadas entre compañías pertenecientes a un grupo de empresas que están dirigidas por una unidad de decisión y control común, por tanto el precio podría haberse disminuido o incrementado como consecuencia de políticas por parte de la dirección.

⁷ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, Código Tributario, Art.- 199-B.

⁸ Norma Internacional de Información Financiera, NIC 24, párrafo 9.

Operaciones No Controladas

A diferencia de las compañías controladas, las operaciones no controladas son las transacciones que se realizan por empresas independientes, que operan a valores normales de mercado.

Empresa Asociada

El concepto de entidad asociada se basa en la existencia de influencia significativa, según la NIC 28, Inversiones en Asociadas, establece el tratamiento contable de las inversiones en entidades en las que se tiene influencia significativa. Una entidad asociada se considera que es una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una empresa dependiente, significa que una empresa asociada debe entenderse que existe influencia significativa cuando la entidad puede intervenir en las decisiones de políticas financieras y de explotación de la empresa participada, cuando la entidad inversora posee más allá de la influencia significativa y obtiene el control para dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, entonces se pierde la calidad de entidad asociada.

Empresas vinculadas

Se consideran empresas vinculadas, según lo establecido en la NIC 24, Información a revelar sobre partes vinculadas, cuando se posee directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios el control, o influencia significativa sobre las políticas financieras y de explotación, o bien cuando se tiene control conjunto sobre la entidad.

País Paraíso Fiscal

Por país paraíso fiscal debe entenderse que es un territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no residentes, que se domicilien a efectos legales en el mismo, generalmente estas ventajas que ofrecen los paraísos fiscales consisten en una exención total o una reducción muy significativa del pago de los impuestos principales.

1.4.2. OBJETIVOS PERSEGUIDOS CON LA FIJACIÓN DE POLÍTICAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los principales objetivos perseguidos por los grupos empresariales con la fijación de políticas de precios de transferencia son los siguientes⁹:

Los precios de transferencia permiten en el caso de empresas multinacionales el movimiento internacional de fondos, de un país a otro, utilizando precios más altos o más bajos en función de su interés. Tomando como ejemplo el tema de la repatriación de beneficios¹⁰, como sucede en el caso de algunos países en donde los gobiernos establecen trabas a las salidas de capitales, con la finalidad de que los excedentes generados en el territorio vuelvan a invertirse en el país donde se obtienen. Por ello, cuando una de las empresas del grupo empresarial está sujeta a restricciones en la repatriación de beneficios, elevados precios de transferencia para dicha filial puede ayudar a paliar las comentadas restricciones.

Los precios de transferencia también pueden jugar su papel importante a la hora de que exista un deseo de expansión empresarial mediante la penetración en nuevos mercados, o bien persiguiendo la reducción de la competencia. En el caso de que una de las empresas del grupo empresarial desee ampliar sus mercados o mejorar su imagen de cara a la competencia, la matriz puede establecer unos precios de transferencia beneficiosos para la filial que le permita ofrecer condiciones ventajosas al mercado.

Los precios de transferencia pueden manipularse para minimizar el pago de aranceles. Aumentando el precio se incrementan las obligaciones del pago de aranceles, lo cual permite a la empresa jugar con los precios para minimizar el pago total, es decir, cuando un país tiene aranceles elevados para la importación, las ventajas a una asociada ubicada en dicho país pueden ser a un precio bajo, de forma deliberada. También se puede establecer un precio elevado para la exportación en un país que tenga subsidios a la exportación.

Los precios de transferencia pueden minimizar los riesgos de las variaciones en los tipos de cambio. Tomando en cuenta que la empresa puede fijar la moneda a utilizar para el pago atendiendo a las previsiones sobre la evolución de los tipos de cambio. El país deudor de una moneda extranjera será

⁹ *Manual de Contabilidad Internacional, Cap. 14 Los precios de transferencia y el control de gestión en el ámbito internacional.*

¹⁰ *La repatriación de beneficios es el traslado de los beneficios obtenidos por una empresa extranjera en un determinado país a su país de procedencia.*

beneficiado o perjudicado según que la moneda extranjera se devalué o revalué. Este riesgo puede ser utilizado por las empresas multinacionales para transferir beneficios de países con monedas débiles a otros con monedas fuertes.

El objetivo más atractivo para la empresa multinacional y surge, en la mayor parte de las ocasiones, como consecuencia de los distintos tipos de gravamen de los países. Mediante la utilización de una política de precios de transferencia, las empresas multinacionales realizan su planificación fiscal internacional. Con ella, realizan su estrategia de forma que se paguen los mínimos impuestos, lo que supone que deben tenerse en cuenta los siguientes factores: i) el tipo de gravamen; ii) las posibles normas que impidan en la práctica estas políticas; iii) la minimización puede obtenerse a través de financiación, utilización de las cotizaciones de las monedas, aprovechamiento de los convenios de doble imposición y de paraísos fiscales.

Desde la óptica de la administración tributaria los precios de transferencia y las normas que los rigen tienen por objeto evitar el abuso y manipulación de la base imponible, estableciendo reglas sobre el manejo que se le debe dar a estos precios de transferencia, evitando así el traslado de las utilidades a otros países con el objeto que se pague el impuesto en el lugar donde efectivamente se generen.

1.4.3. TRANSFERENCIA DE PRODUCTOS ENTRE PARTES RELACIONADAS

Existen diversos motivos por los cuales las compañías relacionadas fijan políticas de precios de transferencia, es importante poder determinar los efectos financiero y fiscales que representaría si las operaciones se realizaran a valores normales de mercado, comparada con el efecto que tendría si los valores que se negocian entre compañías vinculadas es modificados con fines de reducir la carga fiscal. A continuación un caso en el que se reduce al máximo la carga impositiva mediante el abuso de los precios de transferencia:

EJEMPLO:

SITUACION UNO: La empresa UNO S.A. de C.V. de El Salvador desea exportar a la cadena de tiendas Mobo Inc de USA, mercaderías cuyo valor comercial en el libre mercado es de \$38,500.00 que le

represento un costo de \$23,100.00, si la operación se hiciera directamente la empresa tendría un estado de resultados con cifras como las siguientes:

Empresa Uno S.A. de C.V.
Estado de Resultados

Ingresos por Ventas	\$38,500.00	
Costo de Ventas	\$23,100.00	
Utilidad Fiscal	\$15,400.00	
Impuesto Sobre la Renta 25%	\$ 3,850.00	25%
Utilidad Neta	\$11,550.00	75%

Con el sistema de planificación fiscal internacional podría incluirse al ejemplo dos situaciones alternativas para reducir la carga impositiva y así lograr un ahorro fiscal:

SITUACION DOS: La empresa UNO S.A. de C.V. pertenece a un grupo empresarial, y cuenta con una empresa relacionada denominada DOS S.A., domiciliada en un país con una tasa impositiva inferior a la de El Salvador, a dicha empresa se transfiere la mercadería a precio de costo que es por un valor de \$23,100.00; la que a su vez le venderá dicha mercadería a Mobo Inc. por valor de \$38,500.00.

Empresa Business One S.A. de C.V.

Estado de Resultados Consolidado

	UNO S.A. (ISR 25%)	DOS S.A. (ISR 10%)	Consolidado Grupo Empresarial	Relación Porcentual
Ingresos por Ventas	\$23,100.00	\$38,500.00	\$38,500.00	
Costo de Ventas	\$23,100.00	\$23,100.00	\$23,100.00	
Utilidad Fiscal	\$ 00.00	\$15,400.00	\$15,400.00	100.00%
Impuesto Sobre la Renta	\$ 00.00	\$ 1540.00	\$ 1540.00	10.00%
Utilidad Neta	\$ 00.00	\$13,860.00	\$13,860.00	90.00%

En este caso es evidente que la empresa ha reducido su carga fiscal y aumentada sus utilidades distribuibles. Puede verificarse que las condiciones contractuales iniciales pactadas con la empresa Mobo Inc., no han sido modificadas y que el producto es trasladado hasta la compañía independiente a un valor de \$38,500.00, mismo que había establecido la compañía UNO S.A. de C.V. en las condiciones normales de mercado, es decir que el uso de precios de transferencia no afecto al consumidor de los bienes, ya que de afectar el precio al consumidor afectaría el nivel de ventas, pero el uso de esta estrategia si beneficio al grupo empresarial, en tal caso se afecta directamente la recaudación tributaria ya que se redujo de un 25%, hasta un 10%, lo cual indica que se está operando fuera del principio de libre competencia, pagando tan solo \$1,540.00 cuando en un principio se determino que la carga impositiva era de \$ 3,850.00.

SITUACION TRES:

La empresa UNO S.A. de C.V. pertenece a un grupo empresarial, y cuenta con una empresa relacionada denominada DOS S.A., domiciliada en un país paraíso fiscal, que es a quien se le transfiere la mercadería por un valor de \$23,200.00, cuando su costo de producción es de \$23,100.00; la que a su vez le venderá dicha mercadería a Mobo Inc. por valor de \$38,500.00.

Empresa Business UNO S.A. de C.V.

Estado de Resultados Consolidado

	UNO S.A. (ISR 25%)	DOS S.A. (ISR 0%)	Consolidado Grupo Business	Relación Porcentual
Ingresos por Ventas	\$23,200.00	\$38,500.00	\$38,500.00	
Costo de Ventas	\$23,100.00	\$23,200.00	\$23,100.00	
Utilidad Fiscal	\$ 100.00	\$15,300.00	\$15,400.00	100.00%
Impuesto Sobre la Renta	\$ 25.00	\$ 0.00	\$ 25.00	0.16%
Utilidad Neta	\$ 75.00	\$15,300.00	\$15,375.00	99.80%

En este tercer caso es evidente que la empresa ha reducido grandemente su carga fiscal en relación al segundo supuesto y aumentada al máximo sus utilidades. Al igual que en el segundo supuesto puede

verificarse que las condiciones de las transacciones pactadas inicialmente con el comprador no han sido modificadas y que el producto una vez mas es trasladado hasta la compañía independiente a un valor de \$38,500.00, mismo que había establecido la compañía UNO S.A. de C.V. en las condiciones normales de mercado, es decir que mediante el uso de precios de transferencia como estrategia de planificación fiscal utilizando una empresa ubicada en un territorio clasificado como paraíso fiscal, no afecto al consumidor de los bienes, simplemente se elevo al máximo posible el beneficio del grupo empresarial, en tal caso se afecta directamente la recaudación tributaria ya que se redujo de un 25%, hasta un 16%, lo cual indica que se está operando fuera del principio de libre competencia.

1.5. CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para obtener un criterio de la importancia de la aplicación de los precios de transferencia es necesario conocer las bases de la participación de los diferentes elementos esenciales que conforman la metodología técnica de precios de transferencia. Estos criterios están estrechamente relacionados con el principio de plena competencia, los factores de comparabilidad, el análisis de las operaciones, el cálculo de rangos de plena competencia, la información financiera fundamental y las regulaciones gubernamentales.

1.5.1. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ARM'S LENGTH

La aplicación del principio de Arm's Length es totalmente una comparación de transacciones o información financiera de las empresas controladas (relacionadas), con las transacciones de entidades no controladas (Independientes). Para poder determinar la utilidad y beneficios es necesario una comparación con diferencias, por el tipo de transacciones que se realizan, muchas veces estas difieren pero es cuando el principio de Arm's Length en el caso que existan deben ser factibles de eliminarse mediante ajustes que se consideren razonablemente justos.

Para el principio de Arm's Length la comparabilidad es tratar de ubicar a la entidad o transacciones analizadas en el contexto de lo que entidades independientes hubieran hecho si se contrataran en la

misma situación, con el fin de identificar cuáles son las características esenciales de la transacción y cuales serian los ajustes que pudieran requerirse.

En algunas ocasiones, los directores de grandes compañías hacen uso de los precios de transferencia como parte de políticas de planificación estratégica, donde sobre todo lo que se busca es la maximización de los beneficios empresariales.

La esencia de la planeación fiscal es precisamente optimizar los recursos de una empresa de tal manera que se logre abatir los costos fiscales, siempre dentro de los límites establecidos por la ley, esto implica la prevención en cuanto al pago de grandes cantidades de dinero en impuestos, disminuyendo estos se logra obtener ventajas económicas.

Los beneficios de una empresa multinacional pueden verse incrementados a través de la utilización de los precios de transferencia, de forma que se localicen beneficios de filiales ubicados en países con altas tasas impositivas en aquellas otras en las que los tipos impositivos son más flexibles. A continuación un ejemplo de aplicación para determinar el valor de mercado mediante el principio de plena competencia.

Ejemplo:

La empresa XYZ S.A. de C.V. piensa adquirir de su casa matriz en EEUU 1000 unidades de aparatos telefónicos para equipar su nuevo edificio ubicado en la colonia San Benito, el cual funcionara como centro de atención al cliente, el valor de la transferencia por el total de los aparatos es a un precio de \$72,500.00 dólares USA, en promedio puesto en planta (incluyendo flete, seguro, gastos varios e impuestos).

De la revisión de precios existentes sobre dichos bienes se reúne la siguiente información de equipos comparables vendidos entre partes independientes en los últimos tres ejercicios: Sound Store \$55,000.00, Communicate \$67000.00, OM Radio \$61,000.00, All PH \$54,000.00, Equipos YS \$85,000.00, CVS \$76,000.00, Severals \$79,000.00, Firms \$ 70,000.00, Prices \$59,000.00.

- Primeramente debe de organizarse la información para obtener una visualización más apropiada de los datos.

EMPRESA COMPARABLE INDEPENDIENTE	PRECIOS DE LA TRASFERENCIA PUESTA EN EL SALVADOR EN DOLARES
Sound Store	\$55,000.00
Comunicate	\$67000.00
OM Radio	\$61,000.00
All PH	\$54,000.00
Equipos YS	\$85,000.00
CVS	\$76,000.00
Severals	\$79,000.00
Firms	\$ 70,000.00
Prices	\$59,000.00

- Se ordenan los datos y se les asigna un número correlativo en forma ascendente de acuerdo a su valor.

CORRELATIVO SEGÚN VALOR	EMPRESA COMPARABLE INDEPENDIENTE	PRECIOS DE LA TRASFERENCIA PUESTA EN EL SALVADOR EN DOLARES
1	All PH	\$54,000.00
2	Sound Store	\$55,000.00
3	Prices	\$59,000.00
4	OM Radio	\$61,000.00
5	Comunicate	\$67000.00
6	Firms	\$ 70,000.00
7	CVS	\$76,000.00
8	Severals	\$79,000.00
9	Equipos YS	\$85,000.00

- Se aplica el método estadístico de medidas de tendencia central, como lo es la mediana. Según la fórmula $(n+1)/2$; donde n representa el número de elementos comparables.

$$\text{Mediana} = (9 + 1) / 2 = 10 / 2 = 5$$

En este caso la mediana es fácil determinarla ya que el número de elementos comparados es impar, por lo tanto la mediana en este caso es el elemento que se encuentra en la quinta posición, es decir el valor de **\$67,000.00** que le pertenece a la empresa Comunicate.

- Una vez determinada la mediana, es preciso establecer el rango de plena competencia, todos los valores (en este caso precios) que se encuentren ubicados dentro de este rango de plena competencia, significaría que pertenecen a operaciones pactadas a precio de mercado, y estarían cumpliendo con el principio de plena competencia.

Para obtener los mínimos y máximos del precio de transferencia, se deberá tomar los valores que se encuentran ubicados en el cuartil uno y los ubicados en el cuartil tres.

- La fórmula que se utiliza para encontrar el **primer cuartil** es: $Q1 = (n+1)/4$

$Q1 = 9+1/4 = 2.5$; esto quiere decir que el límite inferior del rango es la posición 2.5; por lo tanto:

El valor que ocupa la segunda posición es \$55,000.00, es necesario encontrar el valor exacto de la posición 2.5, el cual se determina de la manera siguiente:

$Q1 = \text{valor de la segunda posición} + 0.5 (\text{valor de la posición tres} - \text{valor de la posición dos})$

$Q1 = \$55,000.00 + 0.5 (\$59,000.00 - \$55,000.00)$

Q1= \$57,000.00

- La fórmula que se utiliza para encontrar el **tercer cuartil** es: $Q3 = 3(n+1)/4$ ó $Q3 = Q1 * 3$

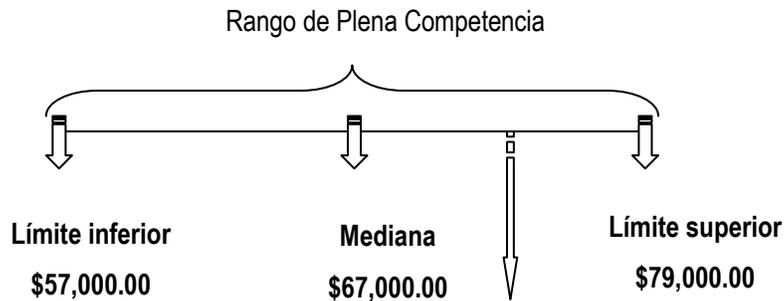
$Q3 = 3(9+1)/4 = 7.5$; esto quiere decir que el límite superior del rango es la posición 7.5; por lo tanto:

El valor que ocupa la séptima posición es \$76,000.00, es necesario encontrar el valor exacto de la posición 7.5, el cual se determina de la manera siguiente:

$Q3 = \text{valor de la séptima posición} + 0.5 (\text{valor de la posición ocho} - \text{valor de la posición siete})$

$$Q3 = \$76,000.00 + 0.5 (\$79,000.00 - \$76,000.00)$$

$$Q3 = \$79,000.00$$



**Valor de la transacción entre
partes relacionadas \$72,500.00**

En conclusión puede decirse que en esta operación según los valores de la información sujeta a comparabilidad, la empresa XYZ S.A. cumple con el principio de plena competencia ya que su valor de transferencia de \$72,500.00 dólares USA se encuentra dentro del rango de plena competencia, se asume que el precio de la operación fue pactada como si fuera entre partes independientes, es decir el precio de transferencia es correcto. Si al haber aplicado el método estadístico el resultado hubiese sido menor que \$ 57,000.00 o superior a \$79,000.00 se estaría concluyendo que los precios a los cuales se han transferido los aparatos telefónicos no corresponde al precio pactado entre compañías no controladas, por tanto en tal situación correspondería a un ajuste de la base imponible.

1.5.2. RAZONES DE COMPARABILIDAD:

Criterio básico de aplicación: La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser

comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias. En la determinación del grado de comparabilidad, incluyendo el tipo de ajustes que resulten necesarios para lograrla, se requiere comprender cómo evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales. Las empresas independientes, a la hora de valorar los términos de una posible operación, los comparan con otras opciones reales de que disponen y sólo participarán en ella si no ven una alternativa que sea claramente más atractiva.

1.5.3. FACTORES DE COMPARABILIDAD

En el Código Tributario en el artículo 199-C, Se establecen los criterios de comparabilidad de las operaciones entre partes independientes comparando las características económicas relevantes de las operaciones efectuadas, sean estas transferencias de bienes materiales, bienes intangibles o prestación de servicios, además se debe de tomar en cuentas los siguientes elementos; los riesgos asumidos, términos contractuales, circunstancias económicas, estrategias de negocios, características de los bienes y servicios, los factores específicos del caso, según se detallan a continuación.

- **Características de los bienes o servicios:** Son generalmente situaciones importantes a considerar ya que impactan en los precios del bien o producto, dependiendo el método empleado. Esta situación puede obtener una importancia significativa o no significativa en la aplicación de los métodos donde se compara directamente el precio de la transacción de los bienes y servicios.
- **Análisis Funcional:** Entre partes relacionadas, el precio o contra prestación por bienes y servicios se determina, entre otros factores, por las funciones que realiza una entidad para vender dicho bien o servicio. Es decir que entre mayor sean las actividades realizadas se espera que el costo entre el rendimiento sea mayor por las transacciones y precios establecido al comercializar el bien. No obstante la comercialización de los activos tangibles e intangibles incluidos modifican el precio de tal forma que deben tomarse muy en cuenta al momento de

hacer evaluaciones de comparabilidad entre otras empresas no controladas es decir las que son independientes.

- **Términos Contractuales:** Es de tomar en cuenta que las partes independiente (las empresas no controladas) la diferencia de intereses permite que al formalizarse un contrato por el que se transfieran bienes, servicios o intangibles, las condiciones se establecen en el precio pactado, y es la diferencia con las empresas controladas ya que entre ellas esto no siempre sucede. En conclusión en última opción es un indicador que además de llevar a cabo un análisis más profundo de las condiciones contractuales puede llegar a modificar los parámetros de comparabilidad establecida.
- **Circunstancias Económicas:** Es el ambiente económico y el tamaño de mercado donde opera la entidad en estudio, la localización geográfica de dicho mercado, los clientes y competidores que participan, los riesgos de productos sustitutos, regulaciones gubernamentales, costos de producción entre otros elementos, deben de analizarse, ya que ellos pueden depender de las modificaciones de precios, niveles de utilidad, funciones y riesgos que alterarían los resultados de las compañías controladas es decir las relacionadas al evaluar los factores de comparabilidad.¹¹
- **Estrategias de Negocios:** El camino o dirección que las empresas adquieren como estrategia de mercado para aumentar sus utilidades y resultados favorables sin limitación enumerativa se puede mencionar: La innovación y desarrollo de productos, el grado de diversificación de la entidad, políticas de antipatía al riesgo, políticas y procedimientos relacionados a la legislación laboral y a distintos aspectos políticos del país de residencia y estrategias de penetración de mercado pueden ser partícipe del éxito que una compañía, quiera lograr.

La exactitud o facilidad de la revisión o evaluación de una estrategia de mercado no siempre es factible ya que los resultados podrán ser visto a través del tiempo, en que la compañía establezca mejorar su rendimiento económico, lo común de muchas estrategias es una reducción de utilidades en un corto plazo y un mayor rendimiento a mediano o largo plazo. Se puede tomar en cuenta el tiempo de espera, los recursos invertidos y los rendimientos determinados como estrategia de mercado, toda entidad está sujeta al riesgo o fracaso acorde a la decisión tomada como una estrategia para obtener utilidades y crecimiento económico.

¹¹ Proyecto de fortalecimiento de los centros de capacitación de las administraciones tributarias de los ministerios de países prestatarios miembros del BID-CIAT.

Como síntesis la selección de entidades o transacciones comparables de las compañías relacionadas es la más adecuada e importante en el proceso de evaluación. Todo esto conlleva a una decisión para identificar una correcta o incorrecta evaluación de la compañía que se está estudiando bajo precios de transferencia.

1.5.4. RECONOCIMIENTO DE LAS TRANSACCIONES.

El reconocimiento de las transacciones que realizan las empresas controladas será indispensable reconocer la razonabilidad de las transacciones. Los lineamientos de precios de transferencia en donde se dan a conocer dos circunstancias a tomar en cuenta para dicho reconocimiento:

- La primera se refiere a corroborar que las cláusulas de las transacciones sea congruente con la forma expresada en el contrato de las compañías controladas.
- La segunda circunstancia sería la forma y el fondo de las transacciones sean congruentes entre sí, las características, funciones y riesgos implícitos no se llevarían de esa forma entre terceros independientes. Todo esto encaminado a considerar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas son distintas a la que pudieran existir entre terceros independientes.

1.5.5. ANÁLISIS GLOBAL VS. TRANSACCIONAL

Al hablar de un análisis global con las transacciones realizadas entre compañías relacionadas se entiende que uno de los objetivos primordiales del análisis de precios de transferencia es determinar si ciertas transacciones cumplen con el principio de valor de mercado y lo más conveniente e importante sería analizar la transacción por separado del resto de transacciones de la entidad.

Por la actividad, con otras operaciones propias no celebradas directamente con una entidad controlada, podría infundirse de forma positiva y negativamente en el análisis distorsionado de los resultados obtenidos por parte de la compañía como alternativa para dicha comparación.

1.5.6. EL USO DE UN RANGO DE PRECIOS O MARGENES

Al obtener un rango o margen de precios es necesario mencionar que la exactitud de un valor de mercado no siempre es correcto, sino una aproximación al precio de mercado de las operaciones entre compañías relacionadas que es igualmente válido para dichas operaciones.

Con los factores que influyen dentro de la obtención de un rango en lugar de un precio o margen, esto se ocasiona debido a que el grado de similitud entre compañías seleccionadas como comparables no sean identificables, varias metodologías simultáneas aplicables y los diferentes criterios de selecciones no son constantes y sean bastante variables al momento de establecer un precio de mercado.

1.5.7. INFORMACIÓN FINANCIERA DE MÁS DE UN AÑO

Como base fundamental de la información financiera se recomienda examinar toda la documentación de ejercicios anteriores de las entidades seleccionadas como comparables, con la finalidad de poder comprender el entorno del negocio, la industria y sus ciclos que conforman la operatividad de las compañías, esto para interpretar el porqué de una operación se concluyo de cierta forma.

1.5.8. PÉRDIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES

Es de analizar las pérdidas obtenidas por las entidades controladas ya que esta pueden influir varios factores, para considerar al efectuar la comparabilidad y la determinación del valor de mercado, como prioridad sería de evaluar si la pérdida obtenida es por operaciones normales de la empresa, fuera del contexto de las operaciones de precios de transferencia.

La dirección de las pérdidas es de considerar también, las estrategias de negocios aplicables a la compañía, que pueden llevar por dirección un impacto negativo en las utilidades y además se tiene como características que a corto o mediano plazo se tiene utilidades que compensen dichas inversiones.

De igual forma las empresas que no forman parte de una relacionada que son independientes poseen pérdidas recurrentes sin que exista una situación especial y temporal o se tratara de una estrategia

aplicada de mercado que busque generar beneficios a futuro que las autoridades de dichas empresa fueran participe de la mala administración o dirección de la compañía.

No obstante por otro lado cuando una compañía pertenece a un grupo multinacional y presenta perdidas recurrentes sí que haya planes para mejorar los ingresos o no obtener. Y como grupo en conjunto tiene utilidades esto es un indicativo que las operaciones entre compañías no están acorde con el principio de valor de mercado, porque solo una entidad posee perdida y como grupo no.

1.5.9. REGULACIONES GUBERNAMENTALES

La iniciativa del control de las empresas relacionadas, se basa en algunos países en legislación local, que impone cargas específicas o requisitos que cumplir a empresas que operen con sus partes relacionadas dentro del país; que poseen su casa matriz en el extranjero.

Hay algunas situaciones en las que los contribuyentes pretenderán que el precio de plena competencia debe ser ajustado para tomar en cuenta intervenciones estatales, como puedan ser controles en los precios (incluidos los recortes en los precios), en los tipos de interés, en los pagos de servicios u honorarios de dirección, en los pagos en concepto de cánones, subsidios a determinados sectores, controles de cambios, derechos antidumping o políticas de los tipos de cambio. Como regla general, estas intervenciones de los poderes públicos deben tratarse como factores del mercado de un determinado país y, en condiciones normales, deben ser tomadas en cuenta en la evaluación del precio de transferencia del contribuyente en ese mercado.

Cuando las exigencias o requerimientos fiscales de cada país y los efectos impositivos son muy importantes con respecto a las empresas que operan con su relacionada, es necesario mencionar que existen factores que afectan directamente la figura de comparabilidad ya que las empresas independientes se limitan por dicha carga fiscal. Dependiendo de la situación en la que se encuentra lo ideal será hacer ajustes que permitan establecer un precio y eliminar cualquier diferencia.

1.5.10. COMPENSACIONES INTENSIONADAS

Las compañías relacionadas poseen una diversidad de operaciones que realizan en un período fiscal, ya sea cuentas por pagar, cuentas por cobrar ya sea por ventas, servicios etc.

Es necesario aclarar que para que exista compensación entre las cuenta de cada una de ellas ya sea la empresa matriz o su relacionada localmente, estas deben de poseer una fiabilidad, todo esto cuando las compañías quieran liquidar o consolidar cuentas que existan dentro de sus operaciones financieras.

Es común que toda compensación genere un beneficio, para ello estas transacciones entre las compañías relacionadas deben de cumplir con lineamientos que la normativa fiscal establezca para tal tipo de operaciones. Toda transacción hecha entre compañías muchas veces es compleja ya que no existe un control adecuado que monitoree el origen, beneficio o destino de tal operación.

Las operaciones complejas entre miembros de un grupo multinacional no están exentas de cumplir el principio de valor de mercado. Está operación para llevar a cabo dicho análisis por parte de la OCDE sugiere revisar por separado las distintas operaciones comparables.

1.6. NORMATIVA QUE REGULA LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.6.1. CUADRO DE REFERENCIA SOBRE NORMATIVA LEGAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN AMÉRICA LATINA.

PAÍS QUE APLICA PT	SUJETOS OBLIGADOS PT	VALOR DE MERCADO	PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	TRANSACCIONES COMPARABLES	METODOLOGÍA DE PT	DOCUMENTOS RESPALDO PT	SANCIÓNES POR INCUMPLIMIENTO PT	APA'S
MÉXICO	<p>Ley de Impuesto sobre la Renta menciona los Siguietes sujetos.</p> <p>1.- Las personas morales Que residen en el país y en el extranjero.</p> <p>2.- las persona físicas a los establecimientos permanentes en el país de residente en el extranjero.</p>		<p>Los contribuyentes que celebren operaciones Con partes relacionadas están obligados por Ley a determinar sus ingresos y deducciones considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran pactado partes independientes.</p>	<p>Son comparables cuando no existan diferencias y cuando existan dichas diferencias esta se eliminen mediante ajuste tomando en cuenta las características de los bienes y servicios, el análisis funcional, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio.</p>	<p>1. Método de Precio Comparable no Controlado;</p> <p>2. Método de Precio de Reventa;</p> <p>3. Método de Costo Adicionado;</p> <p>4. Método de Partición de Utilidades;</p> <p>5. Método de Residual e Partición de Utilidades;</p> <p>6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación</p>	<p>Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deben presentar una declaración informativa juntamente con la declaración anual del ejercicio y la documentación en materia de precios de transferencia.</p>	<p>Presentar en forma incorrecta, incompleta o fuera del término la declaración informativa, la sanción es de \$ 35,000 a 70,000.00 peso mexicano.</p>	<p>Posee APA'S lo regula el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.</p>
PERÚ	<p>Todos los sujetos que cumplan con alguno de los supuestos en el Art. 37 literal a), b) y n) de Ley de Impuesto a la Renta, están obligados a los Precios de Transferencia.</p>	<p>Según el Art. 32 LIR numeral 1, establece como valor mercado el que normalmente se obtiene de las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares.</p>		<p>Las transacciones se consideran comparables tomando en cuenta los siguientes elementos:</p> <p>a. Las características de las operaciones;</p> <p>b. Las funciones o actividades económicas</p> <p>c. Los términos contractuales;</p> <p>d. Las circunstancias económicas</p> <p>e. Las estrategias de negocios.</p>	<p>Tomando como base lo que estipula el Art. 32-A literal e) LIR, Los valores de las transacciones sujetas a análisis podrán ser determinados mediante los siguientes métodos internacionalmente aceptados,</p> <ul style="list-style-type: none"> • Precio comparable no controlado; • Precio de reventa; • Costo incrementado; • Partición de utilidades; • Residual de partición de utilidades, y • Margen neto transaccional. 	<p>Los contribuyentes deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición.</p> <p>Además lo que establece el Art. 116 LIR.</p>	<p>A partir del 1o de julio de 2002, las compañías están obligados a presentar la documentación que respalda los Precios de Transferencia, la no presentación será sancionada con una multa equivalente al 100% de la UIT o con cierre del establecimiento</p>	<p>El literal f del artículo 32-A de la LIR establece que los sujetos vinculados pueden establecer operaciones con precios anticipados.</p>

PAÍS QUE APLICA PT	SUJETOS OBLIGADOS PT	VALOR DE MERCADO	PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	TRANSACCIONES COMPARABLES	METODOLÓGICA DE PT	DOCUMENTOS RESPALDO PT	SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO PT	APA'S
ARGENTINA	<p>a) Que realicen operaciones con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior y estén comprendidos:</p> <p>1. En el artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.</p> <p>2. en el inciso b) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias</p> <p>b) Que efectúen operaciones con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, exista o no vinculación.</p>	<p>Todas las Operaciones realizadas por los sujetos deben ser pactadas como partes independientes en condiciones normales de mercado.</p>		<p>Serán considerados comparables aquellas transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación y cuando en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.</p>	<p>Los métodos permitidos por la Ley de Impuesto a la Ganancia son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Precio comparable entre Partes Independientes; • Precio de reventa entre Partes Independientes; • Costo más beneficios; • División de ganancias, y • Margen neto de la transacción. 	<p>Estos son los documentos exigidos por la Ley de Procedimientos Fiscales.</p> <p>1.- Declaración Jurada de Importaciones y Exportaciones entre Partes Independientes, F867.</p> <p>2.- Declaración Jurada de Operaciones Internacionales entre Entes Vinculados o Situados en Paraísos Fiscales, F743.</p> <p>3.- Requerimientos AFIP para presentar Declaraciones Juradas de operaciones Internacionales.</p> <p>4.- Documentos que Justifiquen los Precios Pactados en Operaciones Internacionales.</p> <p>5.- Estados Contables del período que se informa.</p>	<p>La Ley de Procedimientos Fiscales Multa a los Sujetos Obligados a Presentar la Documentación que respalda las operaciones entre partes vinculadas.</p> <p>La multas mínimas por el incumplimiento de los documentos de los precios de transferencia ascienden a \$ 20,000.00 pero pudiendo alcanzar un monto de \$ 65,000.00</p>	No posee APA'S
EL SALVADOR	<p>Se considera sujetos relacionados según lo dispuesto en el Art. 199-C del Código Tributario los siguientes</p> <p>1.- Cuando uno de ellos dirija y controle a la otra directa o indirectamente, al menos el 3% de su capital social.</p> <p>2.- Cuando 5 o menos personas dirijan o posean en su conjunto directa o indirectamente al menos el 3% del capital social.</p> <p>3.- Cuando las sociedades pertenezcan a una misma unidad de decisión.</p>	<p>Según lo dispuesto en el ART. 199 B del Código Tributarios, se entenderá como precio de mercado:</p> <p>1.- operaciones locales de la Misma especie.</p> <p>2.- el precio que tenga bienes o servicios ubicados en el país no relacionado con el fiscalizado que sean de la misma especie.</p>		<p>Los criterios de comparabilidad se establecen en el Art. 199 D del código tributario según sea el caso.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Características de las Operaciones. -Análisis de las funciones. -Términos Contractuales. -Circunstancias económicas. -Estrategia de Negocios. 	<p>En el Código Tributario en El artículo 62-A determina El precio, para efectos Tributarios.</p> <p>De forma siguiente: Considerando los precios Utilizados en transferencia De bienes o prestación de Servicios de la misma Especie entre sujetos Independiente.</p> <p>Si los sujetos incumplen Lo antes mencionado la Administración tributaria De conformidad a lo Dispuesto en los artículos 199, A, C, y D. Determinara El valor de dichas Operaciones</p>	<p>Según el Art.124 A del código tributario establece:</p> <p>Que los sujetos relacionados o domiciliados que efectúan operaciones domiciliado, constituido en paraísos fiscales ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a (\$571,429.00) deberán presentar un informe de de las operaciones que ejecutaron con dichos sujetos.</p>	No hay sanciones	No posee APA'S

1.6.2. LOS ACUERDOS ANTICIPADOS SOBRE PRECIOS (APA'S)

Los acuerdos anticipados de precios es el acuerdo negociado entre la Administración Tributaria y el contribuyente, en donde se establecen las condiciones que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como los criterios apropiados para la determinación de los precios de transferencia en transacciones entre partes relacionadas¹².

El mecanismo de cómo funciona un APA en los países donde se ha adoptado este régimen, es que los contribuyentes que realizan operaciones con partes vinculadas y que están interesados en formalizar un APA deben tomar la iniciativa y realizar ciertos procedimientos como, acercarse y solicitar formalmente a la Administración Tributaria un acuerdo de este tipo, previo a esto debe haber realizado un estudio acerca de todas las condiciones de la metodología a proponer.

Algunas de las circunstancias a manifestar ante la administración, previo a la solicitud de acuerdo anticipado de precios: i) el tipo de transacciones que estarán sometidas a estudio y características de las propiedades o servicios para acogerse en el acuerdo, ii) las funciones, riesgos y propiedades de los relacionados involucradas, iii) los términos contractuales entre las partes, iv) las circunstancias económicas y estrategias de los negocios, v) y una amplia y detallada explicación de la metodología que se pretende utilizar para la determinación de los precios de transferencia.

Una vez el contribuyente y la administración tributaria acuerdan la metodología en que será operada, este primero procederá a solicitar formalmente y por escrito el acuerdo anticipado de precios, proporcionando además información como la siguiente:

- La información general de las empresas vinculadas que intervienen en las transacciones, y las particularidades de las transacciones controladas,
- La documentación que soporte la petición,
- El estudio económico de cómo serían determinados los precios de transferencia, haciendo uso de los métodos de precios de transferencia y de los comparables.

¹² Mario Apaza Meza, *Precios de Transferencia en el Perú, primera edición.*

Finalmente la administración debe emitir una resolución respecto de la petición del contribuyente la cual podrá arrojar tres situaciones: que sea favorable para el contribuyente, en la cual aprueba el acuerdo, que deniegue la petición del acuerdo, por no cumplirse con el principio de plena competencia, o podría la administración solicitar al contribuyente la modificación de la solicitud y una reformulación de la misma, para que se apegue a los particularidades exigidas.

Existen dos tipos de clasificación de APA's, los unilaterales y los bilaterales o multilaterales, en el primero la administración y el contribuyente establecen el acuerdo y no participa ninguna otra administración fiscal, en el segundo tipo los acuerdos son efectuados ante las administraciones fiscales de dos o más países. Este último proporciona una ventaja sobre los acuerdos unilaterales ya que reduce el riesgo de la doble tributación.

Los acuerdos anticipados de precios son de aplicación para los ejercicios fiscales en que son aprobados y sobre los posteriores que la administración tributaria conceda, la aprobación de un APA no invalida la facultad de fiscalización por parte del fisco, por tanto una empresa sometida al régimen podría ser sujeto de investigación por parte de hacienda.

1.7. NORMATIVA TÉCNICA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.7.1. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las normas internacionales de información financiera son un conjunto de principios que establecen la información que se debe presentar en los estados financieros, y la forma de cómo se debe presentar la información en dichos estados.

Las compañías que pertenecen a grupos empresariales y que además realizan operaciones de transferencia de bienes y servicios entre ellas, deben de cumplir con la presentación de la información financiera bajo los lineamientos de las normativas internacionales de contabilidad, al igual que toda compañía que opera de manera independiente, está obligada a la preparación y presentación de la información financiera bajo dichas normas. A continuación se determinan la aplicación de las normas

internacionales de información financiera, y las normas internacionales de contabilidad en lo que respecta a los precios de transferencia.

1.7.1.1. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°1, PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo de la norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de garantizar la comparabilidad de la información financiera tanto de la misma entidad que los presenta, como con los de otras entidades.

Cuando una entidad prepara sus estados financieros bajo las directrices de las NIIF, esta además de cumplir con un requisito internacionalmente aceptado, está garantizando que la información presentada puede ser sujeta a valuación y a comparación con otras empresas que preparan su información bajo el mismo estándar.

Lo anterior significa que para efectos de la aplicación de los métodos de precios de transferencia, si las empresas que realizan operaciones entre compañías relacionadas preparan su información financiera bajo los lineamientos de las NIIF, y que al igual las empresas que operan de manera independiente, sujetas a comparaciones, preparan su información bajo las mismas normativas, en este caso se asegura factibilidad de realizar comparaciones, ya que si se en ambos casos se cumplen las políticas de valuación, presentación dictadas por las normas, se presume que es practicable realizar los ajustes por diferencias entre dichas entidades, para la determinación efectiva del valor de mercado de las operaciones.

Según la norma, un conjunto completo de estados financieros incluye los componentes siguientes: balance, estado de resultados, estado de cambio en el patrimonio, estado de flujo de efectivo, y las notas en las que se incluyen el resumen de las políticas contables más significativas utilizadas en la preparación y presentación de los estados financieros y otras notas explicativas.

Las notas están definidas en la norma como el contenido de información adicional al presentado en el balance, el estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo, en ellas debe suministrarse las descripciones narrativas o desagregaciones de tales estados.

Las compañías que realizan operaciones con empresas relacionadas en las notas a los estados financieros deben elaborar una nota en donde se exprese la participación que tiene la entidad en una empresa relacionada, ya sea está asociada o subsidiaria, cuando se posea mas del veinte por ciento de los derechos de voto o menos según sea el caso; además debe revelarse mediante una nota la información necesaria, que manifieste la posibilidad de que tanto la posición financiera y los resultados expresados en los estados financieros del ejercicio, puedan haber sido afectados por la existencia de operaciones entre partes vinculadas. La información a revelar sobre partes relacionadas esta descrita en la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas.

1.7.1.2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°2, INVENTARIOS

La norma tiene por objeto establecer el tratamiento contable de los inventarios, el reconocimiento y la determinación del costo del inventario, los inventarios son los activos que posee la empresa para ser vendidos, los que posteriormente le generaran beneficios económicos a la empresa. La norma hace referencia a los dos tipos de medición que pueden darse de un inventario, que puede ser al costo o al valor neto realizable.

Existe una separación entre el valor neto realizable y el valor razonable de los inventarios, y este primero es el precio que se le estima de venta a un activo en el curso de las operaciones de una compañía, en la transferencia de bienes y servicios entre empresas relacionadas en donde se establecen y controlan los precios desde una unidad de decisión cumple con este concepto, ya que la norma permite la valuación de los inventarios al valor neto realizable; en cambio el valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre dos partes que son mutuamente independientes, en materia de precios de transferencia esto se traduce como el valor de mercado cotizado entre compañías no relacionadas, el cual puede diferir al precio pactado entre partes relacionadas.

Es importante que en los estados financieros se revele información acerca de las políticas que la compañía opta para la medición de los inventarios, incluyendo las formulas de medición de los costos; y el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos.

1.7.1.3. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°24, INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES VINCULADAS.

El objetivo principal de la norma, es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto, la posibilidad que la situación financiera como el resultado del periodo, han sido afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes entre ellas.

Esta norma se debe utilizar en las siguientes circunstancias:

- En la identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas.
- La identificación de los saldos pendientes de una entidad y sus partes relacionadas, entre otras.

Según lo dispuesto en el párrafo nueve de la norma se define como parte relacionada: es cuando directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye controladoras, subsidiarias y otras subsidiarias de la misma controladora); tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma; o tiene control conjunto sobre la entidad. Transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de bienes, servicios o contra prestación entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

La información sobre las operaciones cuando existen relaciones entre controladoras y subsidiarias serán objeto de revelación, con independencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes relacionadas, la norma establece la obligación de revelar el nombre de la entidad dominante inmediata, y en su caso cuando se trata de grupos empresariales, el nombre de la dominante principal del grupo.

Cuando se hayan producido transacciones entre partes relacionadas, la entidad revelará la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requisitos informativos son adicionales a la revelación de las remuneraciones al personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información deberá incluir:

- (a) el importe de las transacciones;
- (b) el importe de los saldos pendientes.
- (c) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
- (d) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;

Las normas internacionales influyen dentro de la revelación y manejo de las transacciones entre compañías relacionadas según precios de transferencia por ser operaciones controladas fiscalmente en cada país.

1.7.1.4. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°28, INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS.

En su párrafo uno, la norma establece el objetivo de contabilizar las inversiones en asociadas desde su reconocimiento inicial al valor razonable.

Además define como empresa asociada a aquel inversionista que posee influencia significativa, con un control para poder dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de las actividades. La norma establece cuando en una empresa el inversor ejerce influencia significativa directa o indirectamente, a través de sus subsidiarias, el veinte por ciento o más de poder de voto en la participada, o puede decirse que el inversor no ejerce influencia significativa si posee directa o indirectamente menos del veinte por ciento del voto en la participada.

Se establece el método de participación como alternativa para la contabilización de las inversiones, partiendo del costo y es ajustada de acuerdo a los cambios experimentados, para establecer un valor razonable. Para la aplicación de los precios de transferencia, se toma la norma antes citada, ya que dichas operaciones deben de ser celebrada entre compañías asociadas como característica principal.

1.7.2. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA PARA PYMES

El origen de las NIIF para las PYMES es que estas sean una herramienta para las empresas pequeñas y mediana calificada como (PYME), donde estas no tienen obligación publica de rendir cuentas, y no publican sus estados financieros con propósito de información general para los

usuarios externos. (Agencias de calificación crediticia). Dicha obligación sería, si estas empresas sus instrumentos de deuda o del patrimonio se negocia en un mercado público o están en la iniciativa de incluir dicho proceso. (Ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales).

Dentro de las PYMES se pueden incluir las empresas relacionadas o grupos de empresas que cumplan dicha característica, en donde los precios de transferencia como técnica para estandarizar las transacciones que se ejecutan entre ellas, se encuentran incluidas y no son parte ajena ya que son regulaciones o cumplimientos que diferentes países contemplan en su normativa fiscal.

Las secciones que se encuentran relacionadas al tema de precios de transferencia dentro de las NIIF PYMES se encuentran:

- La sección 3 de la presentación de estados financieros: especifica según para NIIF para las PYMES, que los estados financieros tendrán que ser presentados razonablemente, con un período no mayor a un año y si este es superior este tendrá que especificar el por qué.

Además la uniformidad en la presentación, la identificación y conjunto de estados financieros generales el cual se debe de revelar los saldos tanto por cobrar o por pagar de las compañías asociadas y partes relacionadas.

- La sección 8 las notas a los estados financieros: Estas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos, siguiendo la siguiente estructura según PYMES. I) La información en base a las políticas contables, y II) la información requerida por esta NIIF que no se presente en otro lugar de los estados financieros.

La empresa revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

- (a) Su naturaleza.
- (b) Su importe en libros al final del período sobre el que se informa.

Basados en las operaciones entre compañías relacionadas estas deben de ser reveladas ya que afectan significativamente los saldos por el número de transacciones en un determinado ejercicio contable.

- Sección 14 Inversiones en asociadas, incluyendo una entidad sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa con fines empresariales, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una subsidiaria ni una participación en un negocio conjunto.

En donde el inversor mantiene directa o indirectamente el 20% o más del poder del voto en la asociada y al contrario no aplicaría este concepto cuanto el inversor no tuviera el 20% o fuera menos el porcentaje.

Característica o parámetro de poder considerar cuando una compañía es asociada y poder identificar muy claramente las transacciones a celebrarse entre sí y poder aplicar precios de transferencias si este lo amerita.

- Sección 33 Información a revelar entre partes relacionadas, lo ideal como PYMES es poder especificar de forma más detallada para las empresas pequeñas y medianas la aplicación de las NIIF, las compañías relacionadas no son la excepción.

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros, La norma especifica los requisitos de cuando una empresa ejerce control sobre la entidad que informa, o ejerce influencia significativa. Tomando en cuenta que para NIIF para las PYMES, hace énfasis a la relación que se establece entre dichas empresas y manifiesta la información que debe proporcionar en los entados financieros de las cuentas pendiente o transacciones celebradas entre dichas compañías relacionadas.

1.8. MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Existen desde el punto de vista teórico, muchos clasificaciones de los métodos que permiten fijar los precios de transferencia entre sujetos relacionados. Por ello cabe señalar que no existe un único

método de fijación de precios de transferencia que pueda ser adoptado con carácter universal, puesto que ninguno abarca todas las circunstancias que pueden presentarse, sin embargo existen múltiples clasificaciones, sobre las cuales diferentes autores hacen referencia¹³:

1.8.1. MÉTODOS DIRECTOS

Este tipo de métodos permite analizar las operaciones entre sujetos relacionados, tomando como base el estudio de los precios de los bienes o servicios; de esta manera resulta un análisis más directo de llevar a cabo la comparación de operaciones controladas y no controladas. Es decir que estos métodos se basan en comparaciones de precios, productos, contratos o contraprestaciones realizadas por empresas relacionadas, comparándose con los precios de productos, contratos o contraprestaciones realizadas entre empresas independientes. Dentro de los métodos directos se incluyen:

1.8.1.1. MÉTODO DEL PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (CUP)

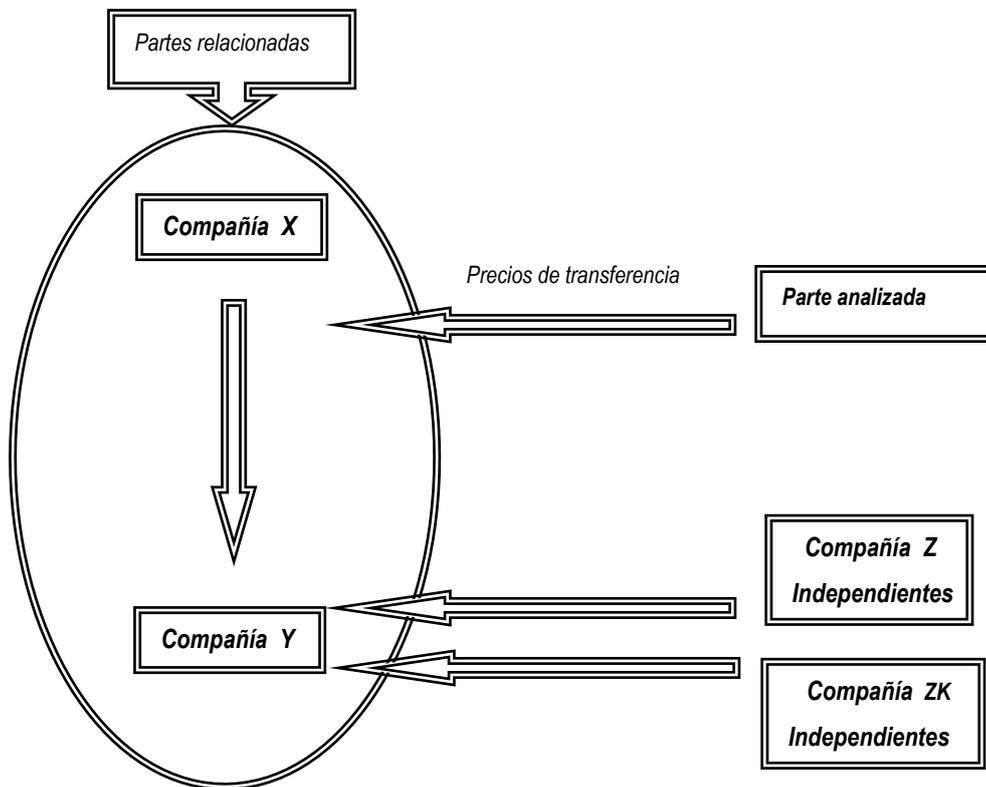
El método de precio comparable no controlado consiste en comparar el precio que realizan operaciones entre partes dependientes es decir empresas totalmente relacionadas, con las operaciones realizadas entre partes no relacionadas de empresas (Independientes) cuando no existe ningún tipo de control sobre dichas operaciones por lo que en todo caso se perfeccionan en un mercado abierto (Sin restricciones) cumpliendo en lo dispuesto en el principio de Arm's Length.

Para que una operación celebrada entre partes independientes sea comparable con una operación celebrada entre partes relacionadas debe cumplirse por lo menos una de las siguientes dos condiciones:

- Tanto los productos, servicios o contratos así como las empresas independientes son comparables con las empresas relacionadas y por lo mismo su naturaleza no afecta significativamente la operación. Es decir al comparar el precio cargado por la transferencia de bienes o servicios entre partes vinculadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no vinculada bajo circunstancia similares.

¹³ *Manual de Contabilidad Internacional, Cap. 14 Los precios de transferencia y el control de gestión en el ámbito internacional.*

- Al momento de realizar las comparaciones si se determina que existen diferencias que afecten la razonabilidad de la determinación del precio, se pueda aplicar ajustes necesarios para eliminar los efectos importantes de cualquier discrepancia.



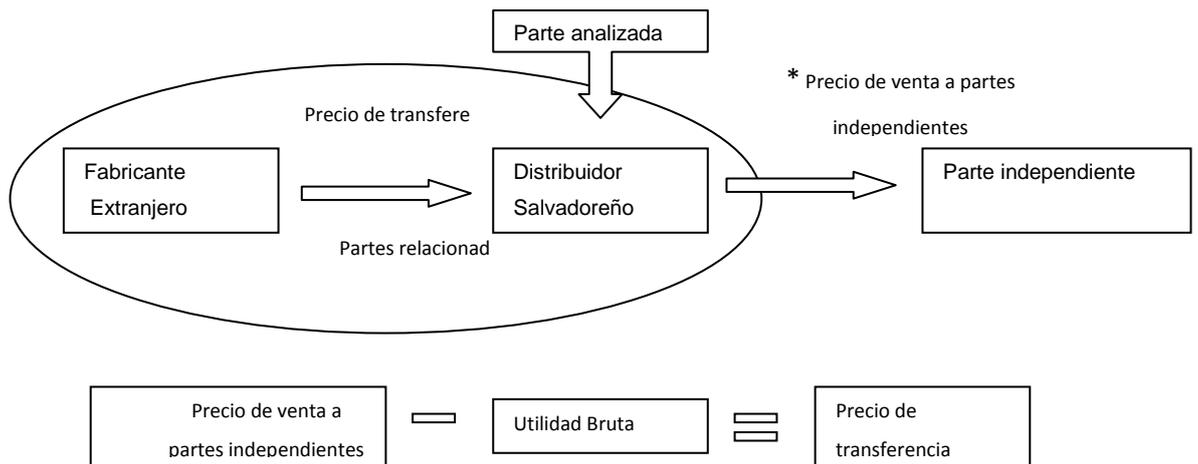
También si el producto intercambiado entre las partes relacionadas es a la vez cotizado en un mercado público, donde los precios se forman por muchos agentes participantes en dicho mercado, entonces se puede establecer una comparación entre el precio pactado entre las dos partes relacionadas con el precio público en fecha similares.

El método CUP, es en sí el más preciso de todos los métodos, sin embargo contiene una particularidad y es que se requiere de encontrar productos y empresas que sean realmente comparables y que en su defecto se pueda proponer ajustes razonables para hacer de las transacciones pueden compararse efectivamente. El método de CUP tiene según la OCDE preferencia sobre los demás métodos, el éxito de la aplicación CUP depende de varios factores, entre ellos:

- a-) Productos y empresas comparables
- b-) Ajustes razonables y precios.
- c-) Determinación de un rango estadístico que cumple con el principio Arm's Length.

1.8.1.2.MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA (MPR)

Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.



La fórmula de determinación del precio de mercado mediante el método de precio de reventa es la siguiente:

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

Donde:

PM: Precio de Mercado a que debe pactar las empresa relacionada.

PR: Precio de Reventa pactado entre partes independientes.

mb: margen bruto.

Cuando se realizan transferencias de productos, bienes o servicios entre compañías vinculadas el precio podrían ser pactados a valores que no respondan precisamente a las fuerzas determinantes del mercado, sino a necesidades corporativas, y como producto de estrategias de planeación fiscal. El método precio de reventa se puede utilizar cuando la empresa examinada, compra algún producto a una empresa vinculada y posteriormente lo revende a una empresa no vinculada.

Lo que este método determina es precisamente es el precio de adquisición de los productos transferidos entre partes relacionadas, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a

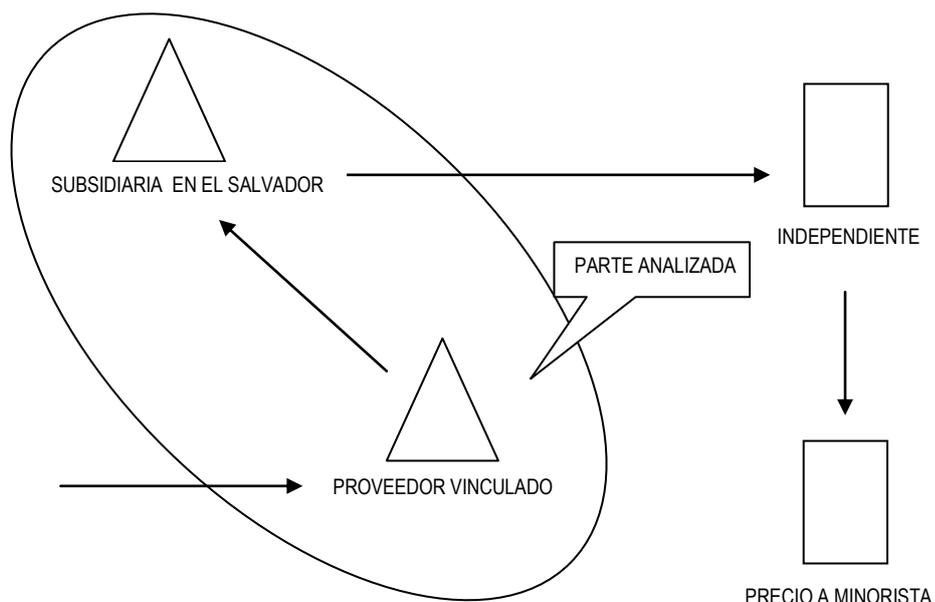
un tercero independiente y los factores a los que se les debe dar mayor énfasis en la selección de comparables es a las funciones sobre las cuales las diferencias afectan los ingresos.

1.8.1.3.MÉTODO DE COSTO ADICIONADO (MCA)

Este método se basa en determinar el valor de mercado de las operaciones entre entidades vinculadas, mediante la comparación de márgenes brutos obtenidos por entidades independientes y la empresa analizada. Considerando las diferencias de las estructuras contables de las comparables con la de la empresa analizada en cuanto a la clasificación de los costos y gastos. Este método al igual que para el método margen de reventa, exige un mayor grado de similitud en los productos transados y funciones realizadas.

Se le llama costo adicionado a la diferencia entre el costo que representa para una compañía el producir un bien o prestar un servicio y el precio al que lo vende. Se presume que el costo adicionado entre entidades que operan con partes relacionadas y con terceros independientes en circunstancias comparables debería ser el mismo.

Gráficamente el análisis de comparabilidad puede expresarse en la siguiente figura:



El margen bruto es el porcentaje resultante de dividir la utilidad bruta entre las ventas netas de la entidad. El margen bruto puede determinarse mediante la siguiente fórmula: $ub = \frac{U.B}{C.V}$

1.8.2. MÉTODOS INDIRECTOS

Esta clasificación de métodos se aplica cuando por las características particulares de las operaciones se dificultan realizar comparaciones entre los precios pactados por empresas independientes y entre partes relacionadas, por tanto estos métodos denominados “métodos de los beneficios comparables” permiten evaluar si las operaciones entre vinculadas se realiza mediante el principio de plena competencia; dicha aplicación se basa en el estudio directamente de las utilidades obtenidas por un sujeto relacionado en una transacción controlada con las utilidades obtenidas por sujetos independientes.

1.8.2.1. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES

Se utiliza este método cuando las transacciones sujetas de análisis están tan relacionadas que no es factible o es demasiado dificultoso analizarlas por separado, el funcionamiento de este método es de forma semejante a la aplicación del método del precio de reventa y el método del costo adicionado a diferencia que este es aplicable para empresas que utilizan intangibles significativos en las operación.

El principio básico de este método es identificar y repartir la utilidad entre las entidades involucradas tomando como parámetro las funciones realizadas y los riesgos asumidos de acuerdo con lo que hubieran esperado recibir compañías comparables en operaciones lo mas semejantes posibles.¹⁴

El punto de partida para la aplicación de este es el análisis de las funciones realizadas por cada una de las entidades involucradas; luego identificar la utilidad que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas; posteriormente se reparten los beneficios entre las empresas asociadas en función de criterios económicos que permiten aproximarse a la distribución de utilidades que se hubiesen ocurrido en condiciones normales de libre competencia.

¹⁴ Proyecto de fortalecimiento de los centros de capacitación de las administraciones tributarias de los ministerios de países prestatarios miembros del BID-CIAT Manual de Precios de Transferencia.

1.8.2.2.MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN

Este método examina la utilidad operativa con relación a una base apropiada a la transacción en estudio (es decir ventas, costos, activos, gastos, etc.). Este método funciona de una forma semejante al Método de Precio de Reventa y al Método de Costo Adicionado, midiendo el margen que percibe la entidad en una operación controlada, comparándola con el margen de entidades independientes en condiciones comparables.

En la práctica el método del margen transaccional es utilizado como método de último recurso, luego de haber comprobado la inaplicación de los otros métodos antes citados, por la característica de la operación o por la dificultad de obtener información entre sujetos relacionados.

Posteriormente en la parte práctica del presente documento, se presentará desarrollada la aplicación práctica de los distintos métodos de determinación de precios de transferencia, mediante el estudio de casos hipotéticos basados en la tributación salvadoreña; junto con un complemento de análisis teórico que se considera necesario para comprender sus particularidades, ventajas, inconvenientes, y su funcionamiento.

CAPITULO II

CASOS PRÁCTICOS

2.1. MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1.1. MÉTODO DEL PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (CUP)

El método de precio comparable no controlado, esto consiste en comparar el precio cargado por la transferencia de bienes o servicios entre partes vinculadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no vinculada bajo circunstancias similares. El método CUP, es en sí el más preciso pero requiere de encontrar productos y empresas que sean realmente comparables y que en su defecto se pueda proponer ajustes razonables para hacer de los productos y de las empresas conceptos que sean comparables. El método de CUP tiene según la OCDE preferencia sobre los demás métodos.

Para que una operación celebrada entre partes independientes sea comparable con una operación celebrada entre partes relacionadas debe cumplirse que los productos, servicios o contratos así como las empresas independientes sean comparables con las empresas relacionadas y que la naturaleza de los productos o servicios no afecta significativamente la operación.

Una vez determinado que es viable la comparabilidad de productos, servicios o contratos se puede aplicar ajustes razonables, precios para eliminar los efectos importantes de cualquier discrepancia, tal y como lo exponen las directrices emitidos por la OCDE en materia de precios de transferencia, que dice: una transacción no controlada se puede comparar con otra transacción controlada siempre y cuando:

EJEMPLO

En El Salvador se encuentra la empresa Amcor Pet Packaging, quien es una sopladora de envases plásticos de Gatorade, el cual es distribuido por Bon Appetit, S.A. de C.V. La empresa Amcor posee casa matriz en Estados Unidos de Norte América, y una relacionada en México D.F. que es la proveedora de la preforma del envase plástico.

La importación que la compañía Amcor en El Salvador ha pactado con su relacionada en México de la preforma por caja de 500,000 unidades es valorado en un monto de \$ 39,856.00 dólares. La compañía Amcor no es la única que efectúa el soplado de envases, se tiene la información de diferentes empresas, para el cual se efectuara la comparación de precios y de este modo se podrá verificar que el precios de transferencia cumpla con el principio de libre competencia, en este caso se aplicara el método CUP por que las características de las operaciones son similares y permiten la comparación.

Información de las empresas comparables:

EMPRESAS SALVADOREÑAS IMPORTADORAS DE PLASTICO	PAIS DE LA IMPORTADORA (INDEPENDIENTE)	CAJA	UNIDADES	TOTAL
LA CONSTANCIA, S.A.	MÉXICO	1	500,000.00	35,000.00
EMBOT. LA CASCADA, S.A.	GUATEMALA	1	500,000.00	33,000.00
PLASTILAS, S.A. DE C.V.	COSTA RICA	1	500,000.00	32,000.00
PEPSI DE EL SALVADOR	ESTADOS UNIDOS	1	500,000.00	37,000.00
REFRESCOS, S.A. DE CV	PANAMÁ	1	500,000.00	37,000.00

Los precios detallados son por caja y no están considerados puesto en la planta de El Salvador, por cuanto los costos que incurre el fabricante en fletes, seguros y otros; dependen del país proveniente:

- Zona de Centro América \$ 4,400.00 dólares por caja
- México y Estados Unidos \$ 6,000.00 dólares por caja

Es preciso tomar en cuenta que cuando se realiza un análisis de precios de transferencia, surgirán algunos elementos que será preciso analizar si formaran parte del precio o es necesario ajustar los valores para adaptar la transacción a condiciones similares; en el caso particular del ejercicio en estudio, las cajas contienen el mismo número de unidades que es 500 botellas por caja; el valor de las cajas no incluye fletes y seguro, si la información que se examina incluyera dichos valores, sería indispensable la eliminación del precio pagado por seguro y flete, ya que este valor difiere significativamente debido a la distancia geografía de transportación y los precios que se negocian en la localidad.

Con la información anterior procedemos a determinar un rango de plena competencia.

PRIMER PASO: Se ordenan las empresas de menor a mayor:

EMPRESA	PAÍS	N°	CAJAS	UNIDADES	TOTAL DE CAJA
PLASTILAS, S.A. DE C.V.	COSTA RICA	1	1	500,000.00	32,000.00
ENBOT. LA CASCADA S.A.	GUATEMALA	2	1	500,000.00	33,000.00
REFRESCOS, S.A. DE CV	PANAMÁ	3	1	500,000.00	34,000.00
LA CONSTANCIA, S.A.	MÉXICO	4	1	500,000.00	35,000.00
PEPSI DE EL SALVADOR	ESTADOS UNIDOS	5	1	500,000.00	37,000.00

PASÓ DOS: Una vez ordenados los datos se establece la Mediana

Número de elementos $5 / 2 = 2.5$

VALOR DE LA MEDIANA		
REFRESCOS, S.A. DE CV	3	34,000.00
ENBOT. LA CASCADA S.A.	2	33,000.00
DIFERENCIA		1,000.00
DECIMAL		0.50
RESULTADO		500.00
VALOR ENTERO(MENOR)		33,000.00
VALOR DE LA MEDIANA		33,500.00

PASO TRES: Se establece un límite superior para verificar si se encuentra dentro del rango disponible y no se sobre pasa dicho límite.

LÍMITE SUPERIOR EN VALOR		
PEPSI DE EL SALVADOR	5	37,000.00
LA CONSTANCIA, S.A.	4	35,000.00
DIFERENCIA		2,000.00
DECIMAL		0.50
		1,000.00
LA CONSTANCIA, S.A.	4	35,000.00
LIMITE SUPERIOR EN VALOR		36,000.00

Si el valor de la caja de preforma de Alcor Pet Packagin de El Salvador, S.A. de C.V. importa de la casa matriz a un valor de \$ 39,856.00 entonces se concluye que el precio que han pactados estas compañías relacionadas esta fuera del rango del límite superior calculado de \$ 36,000.00 según valor de caja de la casa matriz y por lo mismo no se tendrá como precio de transferencia correcto, por lo que sería necesario ajustar los valores a los determinados en el mercado de libre competencia y por ello se presume que el impuesto aumentaría.

2.1.2. MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA (PR)

Este método se fundamenta en la determinación del precio adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o cualquier otra operación entre partes relacionadas, comparando la transferencia con otra realizada con una empresa independiente.

Pasos para determinar el Precio de Transferencia a través de este Método.

PASÓ UNO: Para obtener el precio de transferencia a través del Método de Precio de Reventa se determina mediante la siguiente fórmula:

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

Donde: PM: Precio de Mercado a que debe pactar las empresas relacionadas.

PR: Precio de Reventa pactado entre partes independientes.

mb: margen bruto.

PASO DOS: Obtener el Margen Bruta (mb), tanto para partes independientes como partes relacionadas a través de la siguiente fórmula.

$$mb = \frac{U.B}{V.N}$$

Donde:

U.B: Utilidad Bruta

V.N: Ventas Neta

Mb: margen bruto

PASO TRES: Multiplicar el Precio de Reventa por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables.

PR: Precio de Reventa.

$$PR(1 - mb)$$

EJEMPLO

La compañía XYZ S.A. de C.V. se dedica a la venta de artículos de higiene y limpieza del hogar, para el ejercicio del año 2002 realizó las operaciones entre partes relacionadas y con empresas independientes obteniendo los siguientes resultados:

Cuentas de Resultado Fiscalizada		Cuentas de Resultado Comparables	
Ventas	\$ 200.00	Ventas	\$ 300.00
Costo de Venta		Costo de Venta	
Vendidos/Fabricados	\$ *** (190.00)	Vendidos/Fabricados	\$ (270.00)
Utilidad Bruta 5%	\$ 10.00	Utilidad Bruta **10%	\$ 30.00
Gastos Operativos	\$ (9.00)	Gastos Operativos	\$ (22.00)
Utilidad Operativa	\$ 1.00	Utilidad Operativa	\$ 8.00

FORMULA A UTILIZAR:

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

$$PM = \$200.00(1 - **0.10)$$

$$PM = \$200.00(0.90)$$

$$PM = \$180.00$$

COSTO DE BIENES	\$ *** 190.00
-----------------	---------------

PRECIO DE MERCADO	\$ 180.00
-------------------	-----------

AJUSTE	\$ 10.00
--------	----------

** Para determinar el margen de bruto se utiliza el porcentaje de la compañía comparada.

*** Para obtener el costo de los bienes se hace a través del Costo de Venta de las Compañías Relacionadas.

Una de las ventajas de este método es que las diferencias en el producto no tienen mayor importancia porque lo que se analiza son los márgenes de utilidad bruta, además es apropiado mencionar es más factible aplicarlo para operaciones de reventa de bienes, cuando dicho producto no han tenido un valor agregado.

Una de las desventajas de este método es que si antes de la reventa el bien sufre al algún tipo de proceso adicional se vuelve una mayor dificultad de poder aplicar el Método y se vuelve más complejo cuando es un intangible.

2.1.3. MÉTODO DE COSTO ADICIONADO – (C+)

Este método se aplica mediante la comparación de márgenes brutos obtenidos por entidades independientes y la empresa analizada. Debe de entenderse el término margen bruto como el porcentaje de utilidad bruta obtenido sobre las ventas brutas que ha realizado la entidad.

Pasos para determinar el Precio de Transferencia a través de este Método.

PASO UNO: Obtener el precio de mercado, este se determina mediante la siguiente fórmula:

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

Donde:

PM: Precio de Mercado.

Costo: Costo de los bienes y servicios.

ub: margen sobre costo.

PASO DOS: Obtener el Margen sobre Costo (ub), tanto para partes independientes como partes relacionadas mediante a través de la siguiente fórmula.

$$ub = \frac{U.B}{C.V}$$

Donde:

U.B: Utilidad Bruta

C.V: Ventas Netas

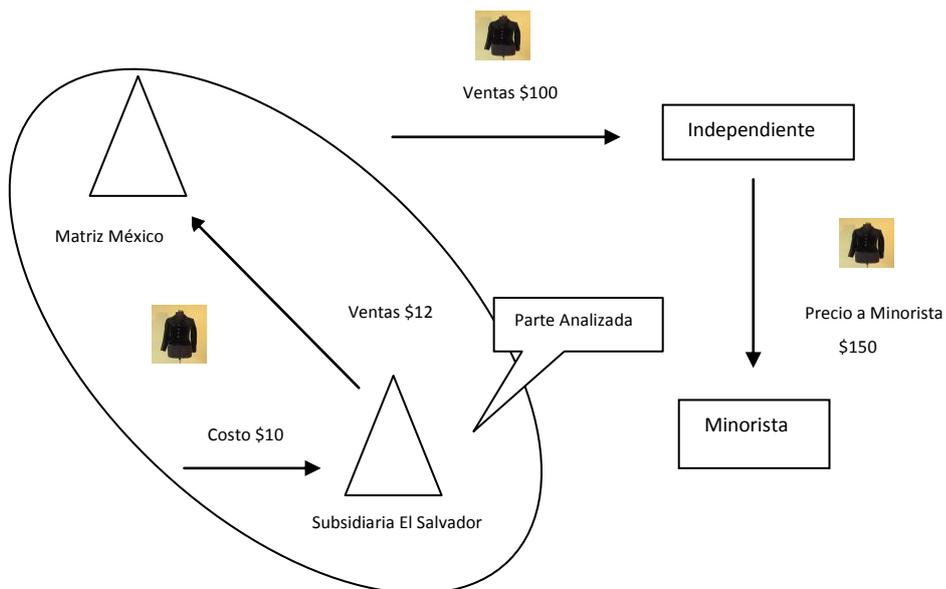
PASO TRES: Multiplicar el Costo del Bien por el resultado de sumarle a la unidad el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables.

$$\text{Costo}(1 + ub)$$

EJEMPLO.

En el siguiente esquema se muestra la relación entre las partes relacionadas, en la cual la subsidiaria ALA S.A. de C.V. de El Salvador es la que confecciona sacos con un costo de \$ 10 dólares por unidad fabricada, la cual le vende la producción a un precio de \$12.00 por unidad a la Matriz de México, este último es distribuidor exclusivo de dicho accesorio para toda Latinoamérica, la compañía mexicana le vende a las empresas independientes a precio de \$100.00 por unidad y este independiente le vende a un tercero que es consumidor final a un precio de \$150.00.

La parte que se debe de analizar si cumple con principio de plena competencia es entre las partes relacionadas.



Analizar las partes relacionadas con los siguientes datos con el objeto de determinar si las operaciones realizadas entre dicha compañías cumplen con el principio de libre competencia.

		
Subsidiaria El Salvador		Matriz México
	Ventas	100
	Costos	12
	Utilidad	88
	Utilidad Global	97.8%
	12	2
	2.2%	88

La utilidad global entre las partes relacionadas se constituye de 2.2% para la subsidiaria y un 97.8% para la matriz obteniendo esta última mayor utilidad porque es la que posee la marca y los distribuye a las partes independientes.

Para dicho análisis se toman los datos de la subsidiaria ya que es esta parte donde se dan las operaciones en estudio, a continuación se calculará el precio de mercado y se comparará con otras compañías.

$$ub = \frac{2}{10} = 0.2 \approx 20\%$$

$$PM = 10(1 + 0.2) = 12$$

Análisis del precio

Fabrica A: $PM = 10 (1 + 0.2) = \$12$

Fabrica B: $PM = 10 (1 + 0.22) = \$ 12.2$

- ✓ Precio Arm's Length entre \$12 y \$12.2
- ✓ Igual a \$12 pagado a subsidiaria El Salvador

En conclusión se determino el precio de mercado de las compañías comparables el cual dio como resultado un rango de 12 a 12.2, en donde la compañía subsidiaria en estudio tiene un precio de 12, se concluye que este valor se encuentra dentro de dicho parámetros por lo tanto las operaciones entre partes relacionadas cumplen por el principio de plena competencia lo cual no amerita hacer ajuste. En el caso que este valor se encuentre a bajo o por encima de dicho rango no se estaría cumpliendo con el Principio.

2.1.4. MÉTODO DE PARTICION DE UTILIDADES (MPU)

Este método se puede utilizar cuando dos o más operaciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas, están íntimamente ligadas, de tal manera que incluso empresas independientes que operen en condiciones de mercado, acordarían una especie de sociedad alianza estratégica y posteriormente acordarían los términos de división de las utilidades entre ellas.

La ventaja de la aplicación del presente método es:

- a.) Que las transacciones que se buscan como comparables no tienen que ser exactamente iguales.
- b.) El método puede aplicarse cuando sea difícil encontrar transacciones idénticas realizadas en condiciones de mercado.
- c.) La división de las utilidades entre las empresas vinculadas deben tener como fundamento las funciones llevadas a cabo por cada una de ellas al interior del grupo.
- d.) Es que se debe de analizar los niveles de utilidades de todas las empresas vinculadas en la transacción y no únicamente realizar el análisis desde el punto de vista de una sola empresa.

Limitaciones de la aplicación de Partición de Utilidades:

- a.) La información disponible del mercado puede estar menos vinculada
- b.) El hecho de que como se debe utilizar información de empresas vinculadas que frecuentemente, están localizadas en otra jurisdicción fiscal, no siempre es seguro que se pueda tener acceso a la información de dichas empresas.

EJEMPLO

Dentro de El Salvador opera la empresa United Motors, S.A. de C.V. quien es la que distribuye las motos de todo tipo entre ellas se pueden mencionar: Motos Pandilleras, Motos Enduro, Turismo, Bepas y Lanchas Acuáticas. Es una empresa prestigiosa y muy solidad quien es una subsidiaria del United Motors Inc. (Los Ángeles California de Estados Unidos de Norte América).

La participación de la empresa matriz con respecto a la compañía dentro del país consiste en que el 70% de las utilidades que generan las venta de las motos dentro de nuestro país por United Motors, .S.A. de C.V. el cual el 30% restante quedaría para la subsidiaria en el Salvador.

a-) Los pactos entre las compañías deben de estar establecidas desde el momento que una compañía internacional opera en nuestro país o viceversa, ya que de igual manera los precios de transferencia a nivel centroamericano es un proceso a implementar en un futuro.

VENTA:

Durante el ejercicio correspondiente al año 2008, United Motors Inc. efectúo las ventas a su subsidiaria de El Salvador de motos según siguiente detalle:

PRODUCTOS	UNIDADES VENDIDAS A PARTES VINCULADAS	PRECIO DE VENTA UNITARIO SEGÚN CP
Motos Pandilleras	100	47,500.00
Motos En Duro	90	74,500.00
Motos Turismos	120	13,650.00
Motos Bepas	130	8,150.00
Motos Acuáticas	150	5,650.00

Se obtiene el costo de producción de las maquinarias que fábrica United Motors Inc, así como el precio de venta de dichos productos a partes no vinculadas durante el ejercicio 2008. Los cuales se detallan a continuación:

PRODUCTOS	COSTO PARA PARTE EXAMINADA	PRECIO DE REVENTA A PARTES NO VINCULADAS
Motos Pandilleras	42,500.00	50,200.00
Motos En Duro	65,400.00	78,900.00
Motos Turismos	12,300.00	14,500.00
Motos Bepas	6,500.00	9,100.00
Motos Acuáticas	4,900.00	6,200.00

Se efectúa una comparación según el principio de Arm's Length, el costo de fabricación de una moto contra las ventas a partes no vinculadas, tomando de base las ventas detalladas efectuadas de United Motors, Inc, a United Motors, S.A. De C.V.

Para la determinación del porcentaje de la participación en base a la utilidad obtenida para el periodo 2008.

Formula: $PM = (PR \text{ no vinculadas} - \text{Costo}) \times \text{el \% de participación en la utilidad}$

Al efectuar la comparación de las transacciones que United Motors Inc. Ejecuto con la subsidiaria de El Salvador, se obtuvo el valor adicional a la renta neta obtenida para efectuar el cumplimiento de la metodología de precios de transferencia y el principio de Arm's Length.

ENPRESA EXAMINADA REGULARIZA DESPUES QUE SURTA EFECTO LA RENTA DEL EJERCICIO	SALDO ANUAL 2008	SALDO ANUAL 2008 A VALOR DE MERCADO	DIFERENCIAS
Utilidad de operación Ejercicio 2008	5,600,320.00	5,739,720.00	139,400.00
Impuesto sobre la renta (25%)	1,400,080.00	1,434,930.00	34,850.00
Utilidad Neta	4,200,240.00	4,304,790.00	104,550.00

Se identifico la diferencia en el cálculo del impuesto sobre la utilidad, establecida según precios de transferencia, para el cual la subsidiaria de El Salvador estaría pagando menos sí no hubiese control sobre las transacciones efectuadas entre partes relacionadas.

PRODUCTOS 1	COSTO PARA PARTE EXAMINADA 2	P.REVENTA A PARTES NO VINCULADAS 3	UTILIDAD COMBINADA S/ 4=(3-2)	UTILIDAD ASIGNADA 70% 5= (4x70%)	P.REV. A PARTES NO VINCUL. V. MERCADO 6=(2+5)	P. REVENTA PARTES VINCUL. SEGÚN CP 7	DIF. DE PRECIOS DE VENTAS 8= (6-7)	UNIDAD ES COMPR ADAS P. VINCUL 9	DIF. VALOR DE VENTA 10=(8x9)
Motos Pandilleras	42,500.00	50,200.00	7,700.00	5,390.00	47,890.00	47,500.00	390.00	100	39,000.00
Motos En Duro	65,400.00	78,900.00	13,500.00	9,450.00	74,850.00	74,500.00	350.00	90	31,500.00
Motos Turismos	12,300.00	14,500.00	2,200.00	1,540.00	13,840.00	13,650.00	190.00	120	22,800.00
Motos Bepas	6,500.00	9,100.00	2,600.00	1,820.00	8,320.00	8,150.00	170.00	130	22,100.00
Motos Acuáticas	4,900.00	6,200.00	1,300.00	910.00	5,810.00	5,650.00	160.00	150	24,000.00
Importe que se debe de adicionar a la renta neta imponible									139,400.00

2.1.5. MÉTODO DEL MARGEN NETO TRANSACCIONAL DE UTILIDAD DE OPERACIÓN (MMNT)

Este método consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base a factores de rentabilidad tomando en cuenta variables como los activos, las ventas, los costos y gastos. Es aconsejable el uso de este método para cuando se hace más complejo realizar un análisis de operaciones de partes vinculadas, ya que normalmente las empresas relacionadas realizan más de una operación controlada entre ellas, en este caso resulta dificultoso determinar si se está operando a precio de mercado o no, ya que sería complicado y costoso realizar un análisis de precios de transferencia por cada una de las operaciones, para facilitar el análisis de los precios de transferencia.

El método de margen neto suele utilizarse como último recurso cuando no sea factible aplicar los cuatro métodos anteriores. Aunque este método se aplica de manera similar que el método de precio de reventa y el método del costo adicionado, se debe realizar previamente un análisis de las funciones realizadas, los tipos de márgenes que se analizan con ayuda de las razones financieras son:

- Margen de Operación
- Margen del Costo Adicionado
- Retorno sobre Activos
- Ratio Berry

Pasos para la aplicación del método del margen neto Transaccional de Utilidad de Operación:

- 1º Debe obtenerse la información financiera de la empresa sujeta a ser analizada (estados financieros de las entidades controladas).
- 2º Obtención de información de empresas comparables.
- 3º Eliminar la información de empresas que no comparable, y asimismo establecer los promedios ponderados de los últimos tres ejercicios de las compañías independientes.
- 4º Calcular las razones financieras permitidas por el método.

Ejemplo práctico:

La empresa La Metropolitana S.A., es sujeta de fiscalización, por la diversidad de operaciones que realiza con partes relacionadas. Ante la solicitud de la documentación presenta los siguientes estados financieros.

Empresa Metropolitana S.A.
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2008
Expresado en dólares de los Estados Unidos

ACTIVO TOTAL	\$ 1,519,300.00
PASIVO TOTAL	\$ 1,038,400.00
PATRIMONIO	\$ 480,900.00

Empresa Metropolitana S.A.
Estado de Resultado ejercicio del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008
Expresado en dólares de los Estados Unidos

VENTAS	\$ 1,486,000.00
COSTO DE VENTAS	\$ 1,101,400.00
UTILIDAD BRUTA	\$ 384,600.00
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	\$ 33,000.00
GASTOS DE VENTAS	\$ 26,000.00
OTROS GASTOS DE OPERACIÓN	\$ 86,500.00
UTILIDAD DE OPERACIÓN	\$ 239,100.00
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	\$ 59,775.00
UTILIDAD NETA	\$ 179,325.00

Evaluando la información de empresas que operan de manera independiente, en condiciones normales de libre mercado, se logra establecer el detalle de las compañías comparables.

Empresas Comparables
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2008
Expresado en dólares de los Estados Unidos

	Compañía A	Compañía B	Compañía C	Compañía D	Compañía E
ACTIVO TOTAL	\$ 1,358,500.00	\$ 1,124,900.00	\$ 1,481,250.00	\$ 900,300.00	\$ 634,800.00
PASIVO TOTAL	\$ 888,300.00	\$ 644,000.00	\$ 1,145,390.00	\$ 577,580.00	\$ 398,000.00
PATRIMONIO	\$ 470,200.00	\$ 480,900.00	\$ 335,860.00	\$ 322,720.00	\$ 236,800.00

Empresas Comparables
Estado de Resultado ejercicio del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008
Expresado en dólares de los Estados Unidos

	Compañía A	Compañía B	Compañía C	Compañía D	Compañía E
VENTAS	\$ 1,100,000.00	\$ 1,800,000.00	\$ 1,977,000.00	\$ 800,000.00	\$ 486,200.00
COSTO DE VENTAS	\$ 704,400.00	\$ 900,440.00	\$ 900,470.00	\$ 390,900.00	\$ 292,000.00
UTILIDAD BRUTA	\$ 395,600.00	\$ 899,560.00	\$ 1,076,530.00	\$ 409,100.00	\$ 194,200.00
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	\$ 28,000.00	\$ 47,800.00	\$ 44,000.00	\$ 17,000.00	\$ 26,000.00
GASTOS DE VENTAS	\$ 27,000.00	\$ 30,000.00	\$ 36,030.00	\$ 8,000.00	\$ 11,000.00
OTROS GASTOS DE OPERACIÓN	\$ 80,500.00	\$ 86,000.00	\$ 89,000.00	\$ 33,300.00	\$ 36,000.00
UTILIDAD DE OPERACIÓN	\$ 260,100.00	\$ 735,800.00	\$ 907,500.00	\$ 350,800.00	\$ 121,200.00
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	\$ 65,025.00	\$ 183,950.00	\$ 226,875.00	\$ 87,700.00	\$ 30,300.00
UTILIDAD NETA	\$ 195,075.00	\$ 55,850.00	\$ 680,625.00	\$ 263,100.00	\$ 90,900.00

Una vez obtenida la información, se procede a examinar los valores de los estados financieros para saber si la empresa Metropolitana S.A. está operando a valores de mercado, para ello se somete a medición la información de la verificada mediante indicadores o razones financieras y luego es comparada con las empresas que operan de manera no controlada.

A continuación se presentan el estudio de cuatro indicadores financieros, comparando los resultados de las empresas comparables y la información de los resultados de la empresa verificada.

- **Margen de Operación:** este indicador es la razón entre la utilidad de operación y las ventas netas de una empresa, este indicador muestra el margen de retorno de la compañía por sus inversiones en recursos.

La formula a utilizarse es $MO = UO / VN$ Donde: MO=Margen de operación
 UO=Utilidad de operación
 VN=Ventas netas

Aplicando la formula en los valores de la verificada tenemos:

Margen de operación = \$ 239,100.00 / \$ 1,486,000.00

Margen de operación = 16.09%

CUADRO DE INDICADORES ECONÓMICOS					
MARGEN DE UTILIDAD DE OPERACIÓN					
ANALIZADA	COMPAÑÍAS COMPARABLES				
EMPRESA METROPOLITANA	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	EMPRESA E
16.09%	23.64%	40.88%	45.90%	43.85%	23.93%

Como puede observarse el margen de utilidad de operación de la empresa analizada está muy por debajo del rango del libre mercado, se procede a determinar el rango de plena competencia mediante el cálculo de métodos estadísticos como son las medidas de tendencia central:

Cálculo del rango de plena competencia

Ordenamos los valores en orden ascendente: 23.64%, 24.93%, 40.88%, 43.85%, 45.90%

- La fórmula que se utiliza para encontrar la mediana es: **Mediana** = $n+1 / 2$

Mediana = $5+1 / 2 = 3$; esto quiere decir que la mediana se encuentra en la tercera posición

Mediana = **40.88%**

- La fórmula que se utiliza para encontrar el primer cuartil es: $Q1 = (n+1)/4$

$Q1 = 5+1/4 = 1.5$; esto quiere decir que el límite inferior del rango es la posición 1.5; por lo tanto:

El valor que ocupa la primera posición es 23.64%, es necesario encontrar el valor exacto de la posición 1.5, el cual se determina de la manera siguiente:

$Q1 = \text{valor de la primera posición} + 0.5 (\text{valor de la posición dos} - \text{valor de la posición uno})$

$Q1 = 23.64\% + 0.5 (24.93\% - 23.64\%)$

Q1= 24.28%

- La fórmula que se utiliza para encontrar el tercer cuartil es: $Q3 = 3(n+1)/4$

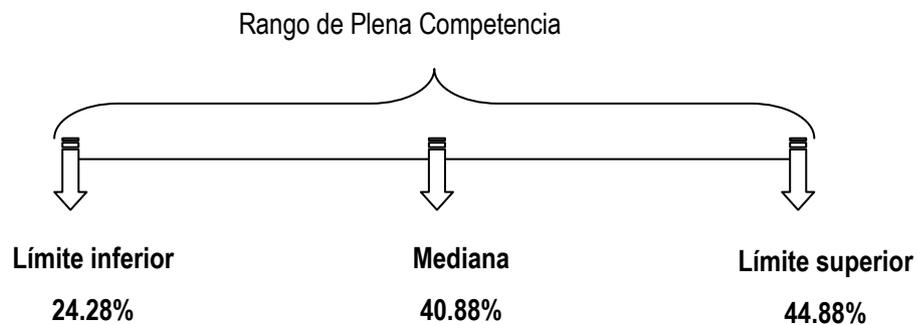
$Q3 = 3(5+1)/4 = 1.5$; esto quiere decir que el límite inferior del rango es la posición 4.5; por lo tanto:

El valor que ocupa la cuarta posición es 43.85%, es necesario encontrar el valor exacto de la posición 4.5, el cual se determina de la manera siguiente:

$Q3 = \text{valor de la cuarta posición} + 0.5 (\text{valor de la posición cinco} - \text{valor de la posición cuatro})$

$Q3 = 43.85\% + 0.5 (45.90\% - 43.85\%)$

Q3= 44.88%



Luego de haber realizado el análisis del rango de precios dentro del mercado, procedemos a establecer las diferencias en valores y asignar el monto del ajuste necesario para que la empresa Metropolitana se encuentre en el rango de plena competencia, y posteriormente se pueda establecer un cálculo adecuado del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal.

Cuadro de ajustes por diferencias

Porcentaje de margen de operación declarada por Metropolitana S.A.	16.09%
Utilidad según empresas comparables (mediana)	40.88%
Diferencias (40.88% - 16.09%)	24.79%
Ingresos netos declarados por Metropolitana S.A.	\$1, 486,000.00
Utilidad de operación a valores de mercado de Metropolitana S.A.	\$ 607,476.00
Diferencia en la utilidad de operación (\$ 607,476.00 - \$ 239,100.00)	\$ 368,376.00

Según el margen de operación estudiado de la empresa Metropolitana S.A., se concluye que la sociedad opera en condiciones muy fuera de las establecidas por el libre mercado, ya que el margen

de operación declarado en el estado de resultado del ejercicio 2008 presenta una utilidad inferior a las que presentan las empresas comparables(realizan operaciones independientes). Por tal situación la determinación de un precio de transferencia efectivo mediante la aplicación del método de margen transaccional establece la necesidad de ajustar el valor de la utilidad operativa, lo cual repercute directamente en el pago de un impuesto, persiguiendo encontrar un valor más acertado.

- **Margen de Costo Adicionado Neto:** este indicador representa la razón entre la utilidad de operación de la empresa, en relación de la suma de los costos y gastos.

La fórmula a utilizarse es $MCAN = UO / CV+GAV$

Donde: MCAN = Margen de costo adicionado

UO = Utilidad de operación

CV = Costo de Ventas

GAV = Gastos de administración y ventas

Aplicando la formula en los valores de la verificada tenemos:

Margen de Costo adicionado = $\$239,100.00 / (\$ 1, 101, 400.00 + \$ 26, 000.00+ \$ 33, 000.00)$

Margen de Costo adicionado = 20.60%

CUADRO DE INDICADORES ECONÓMICOS					
MARGEN DE COSTO ADICIONADO NETO					
ANALIZADA	COMPAÑÍAS COMPARABLES				
EMPRESA METROPOLITANA	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	EMPRESA E
20.60%	34.25%	75.22%	92.55%	84.35%	36.84%

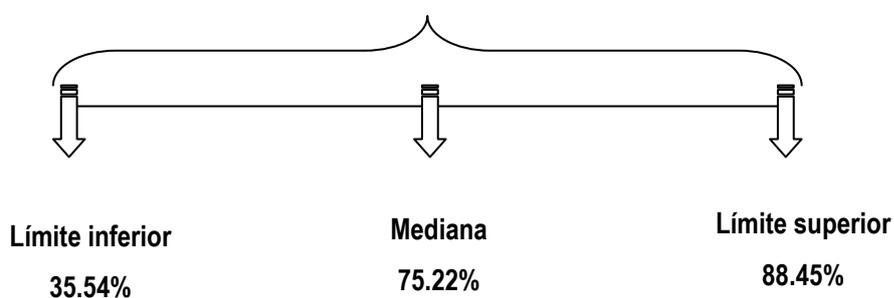
Una vez obtenido el margen del costo adicionado de todas las empresas sujetas a estudio, puede observarse que la sociedad Metropolitana S.A. se encuentra muy por debajo de los valores que presentan las empresas independientes. Se procede a determinar el rango de plena competencia, mediante la aplicación de los métodos estadísticos anteriormente descritos.

Rango de Plena Competencia

Valor de la mediana = 75.22%

Límite inferior = 35.54%

Límite superior = 88.45%



Según la medición del margen de costo adicionado neto de la empresa evaluada, muestra un valor de 20.60%, siendo el rango de precios de libre mercado entre 35.54% a 88.45%, lo cual significa que los datos de la compañía Metropolitana S.A. muestran costos de operación que han sido manipulados, ya que incrementándose el costo se logra la reducción de la carga fiscal, por tanto es necesario realizar un ajuste adicional mediante un ajuste en la utilidad de operación para posteriormente calcular el impuesto correspondiente.

Cuadro de ajustes por diferencias

Porcentaje de margen de costo adicionado neto declarada por Metropolitana	20.60%
Margen del costo adicionado según empresas comparables (mediana)	75.22%
Diferencias (45.49% - 3.98%)	54.62%
Costo de ventas + gastos de administración y ventas de Metropolitana	\$1,160,400.00
Margen del costo adicionado neto para metropolitana	\$ 872,852.00
Diferencia en el margen del costo adicionado neto (\$872,852-\$239,100.00)	\$ 633,752.00

- **Retorno Sobre Activos:** este indicador representa la razón entre la utilidad de operación entre un nivel de activos utilizados en las actividades de la empresa.

La fórmula a utilizarse es: $ROA = UO / \text{ACTIVOS OPERATIVOS}$

Donde: ROA = Retorno sobre activos

UO = Utilidad de operación

ACTIVOS OPERATIVOS = Total Activos - Inversiones

Aplicando la formula en los valores de la verificada tenemos:

Retorno sobre activos = $\$ 239, 100.00 / \$ 1, 519, 300.00$

Retorno sobre activos = 15.73%

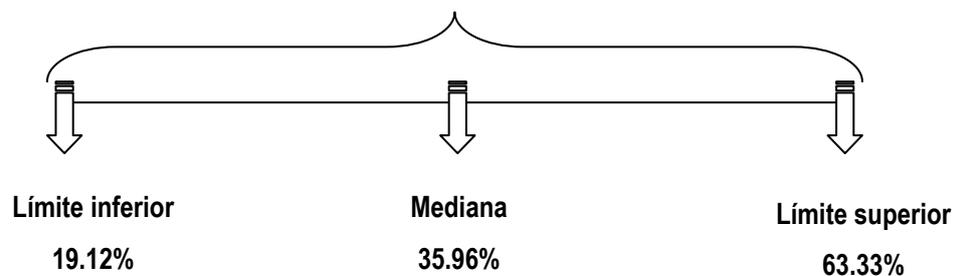
CUADRO DE INDICADORES ECONÓMICOS					
RETORNO SOBRE ACTIVOS					
ANALIZADA	COMPAÑÍAS COMPARABLES				
EMPRESA METROPOLITANA	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	EMPRESA E
15.74%	19.15%	65.41%	61.26%	38.96%	19.09%

Rango de Plena Competencia

Valor de la mediana = 35.96%

Límite inferior = 19.12%

Límite superior = 63.33%



El retorno sobre los activos de la compañía, permite visualizar que los activos utilizados han generado un margen del 15.74%, evaluando y comparando con compañías que operan de forma independiente, muestran que existen recursos que la empresa adquiere pero que no están generando beneficios económicos a la entidad, entre estos podría ser el caso de adquisición de bienes que afectan ya sea los costos o gastos operativos, como maquinarias, inventario etc.

Las diferencias resultantes entre el valor del margen de retorno sobre activos de la evaluada y el rango de plena competencia evidencian la necesidad de realizar el ajuste necesario para que la empresa Metropolitana se encuentre en el rango de plena competencia.

Cuadro de ajustes por diferencias

Porcentaje de margen de utilidad de operación	15.74%
Utilidad según empresas comparables (mediana)	38.96%
Diferencias (38.96% - 15.74%)	23.22%
Ingresos netos declarados	\$1, 486,000.00
Diferencia en la utilidad de operación	\$ 339,845

- **Ratio Berry:** este indicador representa la razón entre el margen bruto sobre el nivel total de gastos de operación y gastos de venta.

La fórmula a utilizarse es **Ratio Berry** = MB / TGAV

Donde: MB = Margen Bruto

TGAV= Total gastos administración y ventas

Aplicando la fórmula en los valores de la verificada tenemos:

$$\text{Ratio Berry} = (\$1486000 - \$1101,400.00) / (\$ 33,000.00 + \$26,000.00)$$

$$\text{Ratio Berry} = 6.52\%$$

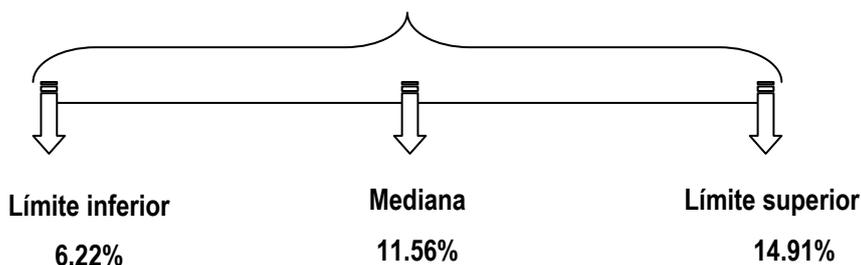
CUADRO DE INDICADORES ECONÓMICOS					
RATIO BERRY					
ANALIZADA	COMPAÑÍAS COMPARABLES				
EMPRESA METROPOLITAN A	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	EMPRESA E
6.52%	7.19%	11.56%	13.45%	16.36%	5.25%

Rango de Plena Competencia

Valor de la mediana = 11.56%

Límite inferior = 6.22%

Límite superior = 14.91%



Mediante la evaluación directa de los gastos de administración y venta, en relación al margen de utilidad bruta, se determina que no es preciso realizar ajustes en las utilidades operativas para establecer una nueva base imponible, puesto que en la evaluación del ratio la compañía Metropolitana S.A. se encuentra dentro del rango de plena competencia.

Luego de haber estudiado el método de margen neto transaccional de operación se concluye que la compañía Metropolitana efectivamente está realizando operaciones fuera del alcance del principio de plena competencia, se visualiza que las utilidades que refleja dicha entidad han sido manipuladas, aumentando los costos de adquisición de bienes, y un incremento en el margen del precio de mercado, los cuales se presentaron fuera de los márgenes comparados con entidades que operan de manera independiente. Por tanto es válida la fiscalización y el establecimiento de un nuevo valor de precios de transferencia, en tal caso es acertado que la compañía modifique sus declaraciones y las presente ante la administración tributaria para establecer un nuevo impuesto sobre las ganancias.

2.2. ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA SOBRE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Con una perspectiva de efectuar un análisis de la relación de los precios de transferencias con la tributación salvadoreña se puede visualizar que los precios de transferencias son calificados como una técnica aplicable para regular las operaciones entre compañías vinculadas. Los métodos de precios de transferencia son requisitos establecidos por la OCDE, basados en el principio de plena competencia, todo esto para mejorar y aumentar la recaudación fiscal, sujetando a todas las grandes compañías domiciliadas y extranjeras a nivel mundial de valorar las operaciones a precios de mercado. Es necesaria la operatividad y aplicación de los métodos en diferentes sistemas fiscales, sobre todo cuando estas posean subsidiarias y asociadas directas que afecten su relación económica y financiera.

El Salvador por ser un país con gran índice de inversión extranjera se encuentra en la necesidad de incluir los métodos de precios de transferencia, por la operatividad y exigencias que se adquiere en las relaciones comerciales y económicas para el desarrollo de todo el país. En referencia al Código Tributario en los artículos, 62-A, 124-A y 199-B-C Y D, en su contenido proporciona regulaciones e iniciativas para la identificación de una compañía relacionada, establecimiento del valor de mercado y criterios de comparabilidad que también son parte esencial para adoptar precios de transferencia en el país.

La legislación tributaria salvadoreña posee una base significativa de elementos que dan pauta para considerar que se busca establecer un control sobre los precios de transferencia de transacciones entre compañías relacionadas, sin embargo mediante la investigación se determinó que existen algunas deficiencias con respecto a las regulaciones internacionales, dichas deficiencias podrían ser superadas mediante la inclusión de:

- La introducción y con templamiento de cada uno de los métodos de precios de transferencia en la normativa tributaria, y
- La creación o adquisición de una apropiada base de datos sobre precios.

Países como, México, Argentina, Perú y Chile (este último país suramericano formó parte de la OCDE en el 2010), en sus normativas tributarias, como lo es la ley del impuesto sobre la renta, contemplan características principales de los precios de transferencias y contienen artículos que especifican la forma de aplicar cada uno de los métodos de precios de transferencia.

2.2.1. LEGISLACIÓN TRIBUTARIA SALVADOREÑA APEGADA A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Al establecer comparaciones entre los métodos de precios de transferencia por parte de la OCDE, y la legislación tributaria de El Salvador se determina que se posee similitudes en cuanto a los procedimientos para establecer el valor de la operación entre partes relacionadas; sin embargo aunque la normativa salvadoreña no contempla métodos especiales para la determinación de los precios de transferencia, el propósito fundamental que se comparte con los principios internacionales es buscar establecer el precio de las transacciones entre compañías relacionadas de la misma forma como son valuadas las transacciones entre compañías que operan de manera independiente.

La OCDE establece métodos para determinar los precios de transferencia entre sujetos vinculados, estos se clasifican en métodos directos y métodos indirectos. Dentro de los primeros se mencionan: Método de precio Comparable no controlado (CUP), Método de precio de Reventa (PR), Método de costo Adicionado,

Los métodos antes mencionado son de forma directa, ya que se basan en comparaciones de precios, productos, contratos o contraprestaciones realizadas por empresas relacionadas, comparándose con los realizadas entre empresas independientes.

Los métodos clasificados por parte de la OCDE como indirectos, están conformado por los siguientes métodos: Método de Partición de utilidades (MPU) y el Método del Margen Neto Transaccional de Utilidad de Operaciones (MMNT). Son clasificados de esta forma por las características particulares que poseen y están basados en el análisis de los resultados tomando en cuenta los resultados arrojados por los estados financieros. Es conveniente la aplicación de estos cuando se imposibilita o dificulta la aplicación de los métodos directos.

En el Código Tributario en el Art. 62-A que trata la determinación del precio, establece que todos los sujetos que realicen operación o transacciones entre partes vinculadas están obligados a establecer el precio para dichas operaciones al valor de mercado, además como obligación en el Art. 124-A del mencionado código, cada contribuyente que celebre transacciones con sujetos relacionados, domiciliado o ubicados en paraísos fiscales, durante un ejercicio fiscal el valor de las transacciones ya sea en forma conjunta o individual alcance un monto igual o superior a \$ 571,429.00 dólares, debe de

presentar un informe a la Administración Tributaria sobre el detalle de las transacciones, a más tardar el dentro de los primeros tres meses al ejercicio fiscal recién finalizado.

2.2.2. UNIDAD DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS EN EL SALVADOR

Con el propósito de regular y absorber la práctica de los Precios de Transferencia la Dirección General de Impuestos Internos de forma conjunta con el organismo Asociación Internacional de Desarrollo, se creó el 17 de noviembre de 2008, la Unidad de Precios de Transferencia, y además se capacitó al personal con el objetivo que en El Salvador se controlen los precios de transferencia de los bienes y servicios que determinen los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, que al celebrar operaciones con personas naturales y jurídicas de otro países, no pretendan disminuir la carga tributaria y que en consecuencia del ingreso que se obtenga se pague el impuesto en el lugar en que efectivamente se generen.

Con la creación de la unidad de precios de transferencia se pretende cumplir con dos objetivos estratégicos:

En primer lugar se busca la efectividad del control tributario, que consiste en lograr que los sujetos pasivos que han eludido el pago de impuestos mediante la utilización de esta figura, dejen de trasladar sus utilidades a otros países con regímenes tributarios de bajas tasas impositivas, así mismo mejorar los niveles de recaudación.

Se pretende encontrar mecanismos para facilitar el proceso de fiscalización; la unidad tiene como finalidad recopilar información relacionada a los precios de transferencia, con el objetivo de analizar variaciones de precios desde el momento de adquirir los bienes y servicios, hasta su comercialización; dicha información servirá de insumo a los fiscalizadores, para lograr mayor efectividad en el trabajo encomendado.

La unidad aun está en proceso de establecerse, y estudiando diferentes limitantes que hacen que los se dificulte el proceso de implementación de precios de transferencia en El Salvador y poder solucionar la problemática del abuso por parte de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Se ha determinado que los precios de transferencias es un régimen por medio del cual se puede controlar las transacciones que realizan las empresas relacionadas, que los precios pactados cumplan con el principio de plena competencia (arms length), como si la operación se tratara entre partes independientes.

Es importante que dichas operaciones sean reguladas, debido a que los grupos empresariales cuando desean penetrar en un nuevo mercado o ampliar el ya existente adoptan estrategias de negocios valiéndose de la normativa tributaria, por medio de una planificación fiscal, se debe de comprender como una utilización de las legislaciones fiscales de dos o más países con el objeto de reducir, diferir o desaparecer la carga impositiva, y así poder establecer entre partes relacionadas beneficios.

Cuando se analiza las operaciones entre partes relacionadas se debe de considerar el principio de plena competencia en el cual se basa el tratamiento fiscal equitativo, tomando en cuenta los siguientes elementos: comparabilidad, bases de datos internas y mundiales, análisis del mercado o del producto y selección de un método.

Se debe tomar en cuenta que cuando en la legislación salvadoreña según el Código Tributario en el artículo 199A y 199B que hace mención a lo siguiente “la administración está facultada para la estimación de la base imponible del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio cuando los valores establecidos por los contribuyentes resulten inferior o superior al precio de mercado o no se hubiese emitido el documento” lo antes mencionado no se refiere a precio de transferencia porque no se analiza si las operaciones entre partes relacionadas cumplen con el principio de plena competencia, además solo menciona como se deben tratar las operaciones entre partes relacionadas, dicha relación debe de ser directa, control, exista o no participación en el capital entre ellos; y estable por precio de mercado “las operaciones locales, el precio de venta que tenga los bienes o servicios, en negocio o establecimiento ubicado en el país no relacionado con el fiscalizado que transfieran bienes o presten servicio de la misma especie” lo antes citado tampoco es precio de transferencia debido que al momento de comparabilidad no establece a los bienes o servicios en estudio, y no establece los procedimientos para determinar un precio de mercado.

Se deben de considerar los diferentes métodos para la determinación de los precios de transferencias, ya que existente una diversidad de clasificaciones, para efecto de este análisis se ha retomado los

métodos directos que consiste en la comparación de los productos, contratos o contra prestaciones realizadas por empresas relacionadas con productos, o contraprestaciones realizadas entre compañías independientes y los métodos indirectos se utilizan cuando las operaciones en estudio no es factible analizarla por separado, se procede a identificar la utilidad de las compañías fiscalizadas tomando en cuantas todas aquellos riesgo asumidos como si hubiesen sido pactado entre parte independiente.

Los acuerdos anticipados de precios es un estudio técnico donde el contribuyente le informa las condiciones pactadas previas a la realización de las operaciones donde la administración tributaria tiene tres alternativas las cuales se detallan a continuación; le puede aceptar, le puede hacer correcciones o se lo deniega, por no cumplir con el principio de plena competencia o porque no fueron pactada como partes independientes, pero este acuerdo no lo exonera de una futura fiscalización por parte del fisco.

Es una necesidad por parte del Ministerio de Hacienda regular este tipo de operaciones entre partes relacionada, a través de una serie de modificaciones a la Ley de Impuesto sobre la Renta donde se incorpora el régimen de precios de transferencia, incluyendo los procedimientos y sanciones. Se sugiere que dicha modificaciones no se hagan a través de convenio porque no sería factible para el país firmar con cada uno de los países con los cuales se realiza intercambio comercial y a través de una nueva ley porque no se trata de un nuevo impuesto, si no de una regulación. En que beneficia al contribuyente estas disposiciones contar un marco regulatorio adecuado en cuanto al tratamiento de las operaciones entre partes relacionadas que no se cometan abusos en cuanto al establecimiento de los precios pactados y al traslado de utilidades a otros países que la carga impositiva sea menor por medio de los grupos empresariales.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

Apaza Meza, Mario. Año 2007. Primera Edición. Precios de Transferencia en el Perú. Editorial Instituto Pacífico S.A.C.

Asamblea Legislativa de El Salvador. Año 2004. *Código de Tributario*. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.

Bettinger Barrios, Herbert. Año 2005. Decima cuarta edición. Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales 2005. Editores Especiales Unidos, S.A. México.

Comité de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana. Año 2007, Modelo de Ley sobre Precios de Transferencia.

Cosín Ochaita, Rafael. Año 2007. Primera Edición. Fiscalidad de los Precios de Transferencia. Editora CISS.

Jovel, Roberto Carlos. Año 2008. Imprenta Universitaria. Guía básica para elaborar trabajos de investigación.

Latapí Ramírez, Mariano. Año 2003. Primera Edición. Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia 2003, metodología para la resolución de estudios sobre esta materia. Editorial Ediciones Fiscales ISEF.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Año 2003. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Editorial OECD Publishing.

DIRECCIONES ELECTRÓNICAS:

<http://www.google.com/sv/search?hl=es&client=firefox-a&q=precios+de+transferencia%2C+un+caso+d+e+estudio&btnG=Buscar&lr=&aq=f&og=>

http://www.deloitte.com/dtt/press_release/0,1014,cid%253D177856,00.html

http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf

http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

<http://www.isas.com.mx/uploads/reglas%20de%20pt%20en%20centroamerica.pdf>

http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf

ANEXOS

I TIPO DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIO

II PROBLEMA OBSERVADO

III OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

IV UTILIDAD SOCIAL

V LAS UNIDADES DE OBSERVACIÓN

VI TÉCNICAS EMPLEADAS

VII DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN Y LAS PRINCIPALES CONCLUSIONES

I TIPO DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIO

Tipo de Investigación

Para dar solución al tema de investigación, se utilizó un estudio bibliográfico con respecto al análisis de los métodos de precios de transferencia y la relación con la normativa tributaria salvadoreña vigente en la determinación del valor de mercado de las operaciones entre compañías relacionadas. Esta problemática fue investigada desde una perspectiva general bibliográfica, porque en el país no existe un documento que oriente y determine mediante los cinco métodos de precios de transferencia el valor razonable de los bienes y servicios transferidos entre dichas compañías. A través de un enfoque hipotético deductivo debido a que no se cuenta con documentación propia vigente tributaria, por lo cual se desarrollara tomando como parámetro otros países que cuentan con dicha información.

Tipo de Estudio

Nuestra investigación con referencia al análisis de los precios de transferencia se basó en un estudio analítico descriptivo y explicativo, que pretende orientar el conocimiento y aplicación de los métodos tomando como referencias casos prácticos y normativa de otros países, con el objetivo de poder determinar no solo el cálculo y análisis de los precios de mercado sino también una nueva modalidad de supervisar todas las operaciones entre empresas relacionadas. También se propone describir las posibles causas, características y elementos que contribuya a unificar la información bibliográfica y práctica de los diferentes países. Sin obviar el análisis explicativo que nos permita obtener un mayor entendimiento del objeto de estudio.

II PROBLEMA OBSERVADO

El fenómeno de la globalización gestado en los últimos treinta años, ha traído consigo una serie de beneficios, así como también repercusiones, tanto de orden económico, social, político, cultural y desde luego fiscal.

El avance tecnológico y la mayor movilidad de los factores económicos, ha permitido el incremento del comercio entre países, generando con ellos la creación de grupos de empresas, con representación

en diferentes partes del mundo. Al mismo tiempo ha permitido que las transacciones internacionales, realizadas por estos grupos de empresas multinacionales, no se vean limitadas, ni cercadas por las fronteras, lo cual implica que los hechos imponible que de ella se derivan, deben ser controlados y verificados por las administraciones fiscales. El problema de la manipulación de los precios con los que se transfieren bienes, servicios intangibles y financieros entre compañías multinacionales se ha acrecentando; su práctica generaba en principio una fuerte distorsión en la información financiera y al mismo tiempo una manipulación severa de las bases tributarias.

Las administraciones fiscales de los diversos países del mundo han visto amenazado su índice de recaudación tributaria, en términos macroeconómicos por las operaciones que a nivel internacional ejecutan estas empresas multinacionales, ya que las transacciones que realizan son desviadas de los países en donde se generan las fuentes de riquezas hacia jurisdicciones, con bajas tasas tributarias o en su caso con leyes relativamente flexibles (Paraísos Fiscales). Lo cual constituye una expresión de planificación fiscal que busca acrecentar los beneficios de los grupos a que pertenecen las relacionadas entidades.

En El Salvador se han experimentado en las últimas décadas cambios en las maneras de hacer negocios y que han incidido en la actividad económica y productiva, creándose una doble necesidad para los agentes económicos (sujetos pasivos) y para la Administración Tributaria, siendo una de ellas la necesidad de las empresas de fijar precios apropiados para atribuirlos a las transacciones surgidas entre partes relacionadas; por otro lado, la Administración Tributaria también se encuentra en la necesidad de buscar mecanismos de control tributario más efectivos que conlleven a lograr que los sujetos pasivos que realizan transacciones con partes relacionadas paguen lo que corresponde, induciéndoles al cumplimiento voluntario de sus Obligaciones Tributarias.

La problemática existente consiste en que no se dispone de normativas, estudios o criterios que de manera efectiva aproximen los intereses de los sujetos pasivos que realizan transacciones con partes relacionadas y los intereses de la Administración Tributaria en cuanto a la determinación de una justa base imponible fiscal, que conlleve al cumplimiento de la obligación sustantiva principal que es el pago del tributo. La expresión anterior descansa sobre los siguientes aspectos:

- El desarrollo y evolución del comercio a nivel internacional, que genera la creación de grupos de empresas multinacionales con la finalidad de incrementar los niveles de utilidad, aumento de volúmenes de producción y reducción de costos.

- La apertura de los mercados y la suscripción de tratados de libre comercio entre El Salvador y varios países de la región, en los cuales por lo general coexisten agentes económicos que se encuentran relacionados con compañías multinacionales.
- La necesidad de adoptar un régimen de precios de transferencia para controlar las operaciones entre compañías relacionadas, orientado a generar una justa tributación en la obtención de impuestos sobre beneficios económicos efectivamente generados en el territorio salvadoreño.

Efectuado el estudio de los antecedentes e identificación de aspectos característicos previamente desarrollados se podría formular la problemática en los siguientes términos: ¿La existencia de una apropiada normativa en la cual se establezcan reglas claras sobre la utilización de la técnica de precios de transferencia produciría beneficios tanto a los agentes económicos que operan en El Salvador y que efectúan transacciones con partes relacionadas, como a la Administración Tributaria encargada de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos?.

III OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Realizar un análisis de la aplicación de los métodos básicos de Precios de Transferencia y la normativa tributaria salvadoreña aplicable a las operaciones entre compañías multinacionales que conlleve a la formulación de un instrumento de consulta que ilustre sobre la naturaleza de esta técnica, su funcionamiento y operativización a la luz de la normativa legal tributaria vigente.

Objetivo Específicos

Entre los objetivos específicos que conllevo la investigación se encuentran:

- Recopilar, información bibliográfica para elaborar un documento de consulta de análisis de la aplicación de los métodos de determinación precios de transferencia entre compañías relacionadas.
- Facilitar el análisis de la tributación salvadoreña en materia de precios de transferencia, junto con un estudio de los requisitos para adoptar un régimen de precios de transferencia que garantice determinar de manera efectiva la base imponible en las operaciones entre compañías relacionadas y consecuentemente la efectiva recaudación fiscal.
- Determinar los procedimientos para la determinación del valor de mercado, utilizando como herramienta el conocimiento de los métodos de precios de transferencia y la normativa tributaria aplicable, para generar una libre competencia entre las operaciones de las compañías multinacionales.

IV UTILIDAD SOCIAL

El análisis de la aplicación de métodos internacionales básicos de precios de transferencia y el estudio de la relación con la normativa tributaria salvadoreña en el establecimiento del valor de mercado, será de beneficio tanto para fines didácticos como en la realidad social, es por ello la importancia en los diferentes sectores:

- Los profesionales de contaduría pública cuenten con una herramienta donde se encuentre desarrollado los métodos de precios de transferencia, para que puedan hacer uso y adquieran un conocimiento de cómo es la forma de que en otros países se realiza el establecimiento del precio de transferencia de bienes entre grupos empresariales multinacionales.
- Otros profesionales como los gerentes financieros, los inversionistas, entre otros que tienen la necesidad de conocer como se garantiza libre competencia, y como se puede hacer uso de precios de transferencia, como herramienta para la maximización de los beneficios empresariales.

- A todo interesado, que llegara a poseer el documento de investigación, encontrando en este una lectura comprensiva, mediante el análisis de los métodos de precios de transferencia y el desarrollo de casos prácticos de cada una de las situaciones aplicables.

V TÉCNICAS EMPLEADAS

El tipo de estudio sobre el cual fue desarrollada la investigación sobre precios de transferencia, determina las técnicas que son necesarias para la recopilación de información y posterior análisis de la teoría.

Básicamente las técnicas empleadas en el estudio fueron realizadas en dos etapas, la primera mediante la investigación bibliográfica, donde se recopiló el material literario necesario para adquirir el conocimiento sobre el tema y así poder comprender el manejo de los precios de transferencia a nivel internacional y de cómo organismos internacionales controlan las transacciones entre sujetos relacionados. Una vez recopilada la información bibliográfica se procedió a realizar entrevistas con el encargado de la Unidad de Precios de Transferencia en El Salvador, quien atendió las consultas elaboradas mediante preguntas abiertas estrictamente enfocadas a conocer cuáles son las circunstancias actuales y que factores limitan al control tributario efectivo sobre el abuso de precios y como en El Salvador en un futuro se adoptaría la aplicación de técnicas apropiadas en materia de precios de transferencia.

FICHA DE ENTREVISTA No. 01

TEMA: Análisis de los precios de transferencias y su relación con la tributación salvadoreña

Nombre del entrevistado: Lic. Juan Ramón Marín (Jefe de la unidad de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda)

Fecha: 13 de octubre de 2009.

Pregunta: ¿Cuál es el objetivo de la implementación de los precios de transferencia en la tributación salvadoreña?

Respuesta: El objetivo de los precios de transferencias es regular y supervisar las operaciones entre compañías relacionadas, bajo los métodos establecidos en las directrices de la OCDE y poder aumentar la recaudación tributaria a través de la fiscalización directa de las operaciones amparadas en la reforma a la normativa tributaria de la ley del impuesto sobre la renta.

Comentario del Entrevistador: Es necesario tener en cuenta que la aplicación de los precios de transferencia es una necesidad muy importante, desde el punto de vista tributario, también para el ámbito empresarial las compañías relacionadas estarían efectuando transacciones bajo una supervisión legal, también en diseñar una normativa atractiva a la inversión extranjera, como medio para lograr un desarrollo nacional proponiendo un marco respetuoso de los impuestos y a la vez facilitando la eliminación de la doble imposición.

Elaborado(a) por: Br. Alexander Mejía García

FICHA DE ENTREVISTA No. 02

TEMA: Análisis de los precios de transferencias y su relación con la tributación salvadoreña

Nombre del entrevistado: Lic. Juan Ramón Marín (Jefe de la unidad de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda)

Fecha: 13 de octubre de 2009.

Pregunta: ¿Cómo nace la iniciativa de la implementación de precios de transferencias en El Salvador?

Respuesta: La iniciativa de la implementación de precios de transferencia inicia desde el punto de controlar las operaciones entre las compañías relacionadas, las entidades de la AID (Asociación Internacional de Desarrollo) motivan a las autoridades del Ministerio de Hacienda para la creación de una unidad de precios de transferencia dentro de dicha entidad de gobierno, con el objeto de regular las operaciones y aumentar la recaudación fiscal en la implementación y estudio de los métodos que los precios de transferencia.

Comentario del Entrevistador: El surgimiento de la iniciativa del estudio de los precios de transferencia como estudiante de ciencias económicas es muy importante, ya que es una técnica nueva e importante dentro de las operaciones de las compañías relacionadas y el surgimiento de posibles reformas fiscales dentro de la tributación.

Elaborado(a) por: Br. Alexander Mejía García

FICHA DE ENTREVISTA No. 03

TEMA: Análisis de los precios de transferencias y su relación con la tributación salvadoreña.

Nombre del entrevistado: Lic. Juan Ramón Marín (Jefe de la unidad de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda)

Fecha: 13 de octubre de 2009.

Pregunta: ¿Los precios de transferencia son aplicados a las empresas tanto internas como externas?

Respuesta: Los precios de transferencia son generales y comparables para las empresas relacionadas dentro del territorio nacional como subsidiarias y que posean su casa matriz fuera del territorio salvadoreño.

Comentario del Entrevistador: En la aplicación de los precios de transferencia se hace énfasis en las operaciones que realizan las compañías relacionadas que se encuentran en el territorio nacional que poseen su matriz en el extranjero ya que con ello se beneficia aun control y comparación de las operaciones de adquisición de servicios, venta de productos y otros.

Elaborado(a) por: Br. Alexander Mejía García

FICHA DE ENTREVISTA No. 04

TEMA: Análisis de los precios de transferencias y su relación con la tributación salvadoreña.

Nombre del entrevistado: Lic. Juan Ramón Marín (Jefe de la unidad de precios de transferencia del ministerio de hacienda)

Fecha: 13 de octubre de 2009.

Pregunta: ¿La implementación de los precios de transferencia en El Salvador sería como Ley, Decreto, convenio o reforma a una ley en particular?

Respuesta: Los precios de transferencia es una técnica aplicable en diferentes países como Argentina, Perú, Venezuela y México, los cuales cada uno de ellos tiene su legislación implementada acorde a las necesidades de cada uno, en este caso se puede decir que México se enfatiza con las (APA'S) Acuerdo Anticipados de Precios, argentina no lo posee, pero cada una se enfatiza en la ley de renta, vigente en cada país, agregando artículos para la aplicación de dichos métodos, se descarta la posibilidad de emitir una nueva ley o un convenio ya que son aplicaciones generales para el control de la operaciones de la compañías relacionadas de cada país.

Comentario del Entrevistador: Se descarta la implementación de una ley o convenio etc. Ya que es una técnica que regula dicha aplicación y es por ello que la visión de una reforma a la ley del ISR. Podría ser una mejor opción ya es la más factible, según lo manifestado por nuestro entrevistado.

Elaborado(a) por: Br. Alexander Mejía García

FICHA DE ENTREVISTA No. 05

TEMA: Análisis de los precios de transferencias y su relación con la tributación salvadoreña.

Nombre del entrevistado: Lic. Juan Ramón Marín (Jefe de la unidad de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda)

Fecha: 13 de octubre de 2009.

Pregunta: ¿Cuáles son los métodos de precios de transferencias aplicables en el salvador, según la administración tributaria?

Respuesta: Los métodos que la administración tributaria estipula aplicables son 5 los cuales se dividen de la siguiente manera:

Métodos de precios de transferencia Directos:

- a-) Método de precio comparable no controlado (Comparable Uncontrolled Price Method) – (CUP).
- b-) Método de Costo Adicionado (Cost Plus Method) – (C+)
- c-) Método de precio de reventa. (Resale Price Method) – (R-)

Métodos de precios de transferencia Indirectos:

- a-) Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. (Transactional Net Margin Method) – (TNMM)
- b-) Método de Partición de Utilidades (Profit Split Method)

Estos métodos son los proporcionados por la OCDE para la aplicación de dicha técnica.

Comentario del Entrevistador: Es una ventaja el conocer la técnica aplicativa en la implementación de precios de transferencia, el cual se debe de tener un conocimiento amplio de cada uno de estos métodos, y ver las ventajas y limitaciones al aplicarlas según sea la necesidad de la tributación en cada país y el control de la operatividad de las empresas multinacionales.

Elaborado(a) por: Br. Alexander Mejía García

Ficha Bibliográfica N° 1

Nombre del autor: Apaza Meza, Mario

Título del libro: Precios de Transferencia en el Perú

Editorial: Instituto Pacífico S.A.C.

País en el que fue impreso: Perú

Año de publicación: 2007

Número de edición: Primera Edición

Número total de páginas: 639 Páginas

Resumen sobre lo que trata la fuente consultada.

El texto presenta diez capítulos en los cuales el autor se dedica al desarrollo de contenidos referentes a los precios de transferencia, relacionando el marco normativo legal aplicado en Perú, las estrategias de políticas de fijación que utilizan los grupos empresariales, descripción de las transacciones entre partes vinculadas, junto con un estudio de la comparabilidad, entre otros temas que el autor considero importante investigar e incluir dentro del contenido del libro. La presentación de casos prácticos junto con el análisis de cada uno de los métodos para determinar los precios de transferencia, podría suponerse es el valor más cuantioso que brinda el documento, en donde puede encontrarse, para cada método una descripción ampliada de la aplicación y los efectos fiscales y ajustes posteriores.

Elaborada por: Br. Leticia Guardado López

Ficha Bibliográfica N° 2

Nombre del autor: Instituto de Estudios Fiscales.

Título del libro: Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

Editorial:

País en el que fue impreso: Estados Unidos.

Año de publicación: 1995

Número de edición: Primera Edición

Número total de páginas:

Resumen sobre lo que trata la fuente consultada.

Este documento consta de ocho capítulos con su respectivo índice y anexos, este surge a partir de que países miembros de la OCDE procedieron al análisis del principio de plena competencia para efectos fiscales, con el objetivo de estandarizarlo a nivel mundial y establecer criterios, además la forma de poderlo aplicar. Lo cual quedo plasmado en el artículo 9 del modelo de convenio fiscal de la OCDE, de este documento pueden hacer usos los países miembros y no miembros de dicho organismo, además desarrollaron tres métodos que se basan en las operaciones los cuales son: Método de Precios Comparables, no Controlados, Precio de Reventa y Costo Adicionado, estos consisten en comparar precios entre partes relacionadas y partes independiente. También desarrollaron dos métodos indirectos estos son: Método de Participación de Utilidades y Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operaciones. Con todos estos procedimientos se pretende evitar y resolver todas las controversias en materia de Precios de Transferencia.

Elaborada por: Br. Ángel Elías Orellana Cabrera.

Ficha Bibliográfica N° 3

Nombre del autor: Dr. Mariano Latapí Ramírez

Título del libro: Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia 2003, metodología para la resolución de estudios sobre esta materia.

Editorial: ISEF Empresa Líder

País en el que fue impreso: México

Año de publicación: 2003

Numero de edición: Primera Edición

Número total de páginas: 373

Resumen sobre lo que trata la fuente consultada.

El texto comprende de once capítulos, en los cuales el autor trato de desarrollar y describir los procedimientos o la forma que México adopto los precios de transferencia, que consistió en modificar la Ley de Impuesto sobre las Ganancias incorporando los procedimientos y sanciones para las compañías relacionadas que no cumplieran con dicha disposición, lo cual consiste que dicha empresa relacionada cuando realicen transacciones entre ellas deben informar a la Administración Tributaria en base a un estudio técnico donde se reflejan que las operaciones pactadas cumplan con el principio de plena competencia porque así lo establecen las APA. Además este libro consta de ejemplos prácticos y como aplicar en base a la normativa tributaria de México.

Elaborada por: Br. Ángel Elías Orellana Cabrera.

VI DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACIÓN Y LAS PRINCIPALES CONCLUSIONES

En nuestra investigación de precios de transferencia podemos hacer un énfasis al diagnóstico general que muestra desde el inicio hasta la conclusión, aplicación de los 5 métodos con sus respectivas sugerencias para poner en práctica los precios de transferencia en nuestro país, todo ellos se enmarca de la siguiente manera:

Desde los objetivos planteados por nuestro trabajo hacia el enfoque que se muestra en su totalidad esta enfocan una dirección a conocer en su totalidad que es precios de transferencia, su aplicación y normativa en que se ampara bajo la supervisión de la OCDE en el artículo 9. Que hace énfasis a los beneficios que esta técnica trae consigo.

El entorno de la metodología deja plasmado que los precios de transferencias es una necesidad, para la tributación fiscal como para los inversionistas separando dos aspectos claros:

Administración Fiscal: La administración fiscal, es beneficiada en su mayoría, ya que la aplicación de estos procedimientos, se basa en las empresas relacionadas y sus transacciones entre las compañías con una participación mayor del 25%. Se genera un control de las operaciones entre estas compañías más eficaz para aumentar la recaudación fiscal al momento de hacer la implementación de los 5 métodos básicos.

Los inversionistas: Para ellos se genera una atracción de un modelo de ley más novedoso a nivel internacional, al estar respaldado con la regulación de la doble imposición fiscal y mejores tasas fiscales mas controladas.

Al finalizar este breve diagnostico de los beneficios de precios de transferencia dentro de la administración tributaria y la compañía en si, se puede decir que existe una necesidad de implementar en nuestro país El Salvador la figura de precios de transferencia.

En el ámbito fiscal de precios de transferencia se enmarca a muchos países, como México, Argentina, Chile, Perú entre otros, que ya implementan dicha técnica, como los lideres en el manejo básico y practico ya que esta incorporada esta normativa en su tributación fiscal directamente en la ley del impuesto sobre la renta.

En El Salvador, se busca hacer un estudio, mas amplio de la aplicación de los precios de transferencia por parte de la administración tributaria para, evaluar la factibilidad de su apertura como una reforma tributaria para el mayor control de las empresas relacionadas, todo esto basado, en la capacitación de personal y un conocimiento mas profesional al efectuar dicha operación.

Requerimientos para la adopción del control de operaciones precios de transferencia en El Salvador

Para que en El Salvador pueda realizarse un control de las operaciones que son manipuladas mediante la aplicación de precios de transferencia, es necesario que como organismo encargado del control de la recaudación pública, el Ministerio de Hacienda adopte un panorama legal que asegure la incorporación de procedimientos que hagan presión a las empresas practicantes de estos mecanismos a manejar sus operaciones en condiciones como si se tratara de operaciones entre empresas independientes, y posteriormente al pago adecuado del tributo correspondiente.

Entre algunos de los requerimientos identificados, que se consideran son necesarios para controlar operaciones de precios de transferencia, se mencionan:

- La formulación y aprobación de un marco legal apropiado para controlar efectivamente la transferencia de beneficios entre empresas relacionadas, que sea adecuado e incorpore normas legales de aspectos internacionales, además que se instrumente regímenes de aporte de información y presentación de documentación del exterior, y asimismo que contenga penalidades y sanciones por incumplimiento,
- Los convenios de intercambio de información, la cual comprenda aquella información que previsiblemente pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria, Tal como esta concebido en el objetivo propuesto en del Acuerdo Sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, firmado por los países miembros de la OCDE,
- Convenios para evitar la doble tributación,
- Acceso a bases de datos Internacionales (para asegurar los comparables externos),

- Estructura organizacional que este dedicada a la investigación, verificación y control de las operaciones internacionales, además del recurso humano involucrado, dedicados al tratamiento de los precios de transferencia, los cuales requieren de capacitación especial en conocimientos de legislación comparada, estrategias de planificación fiscal, normas contables y de auditoría (nacional e internacional), mecanismos de detección de maniobras, procesamiento, manejo y análisis de información,
- Mantenimiento de disponibilidad de información que se le exija presentar al contribuyente y obtenida de otras fuentes nacionales.

Añadido a los puntos anteriores es necesario que se fomente un ambiente de asistencia mutua (entre administración y contribuyentes), así como el intercambio de experiencias con autoridades de otras economías donde se ha practicado técnicas de control de precios de transferencia. Por ultimo, y no menos importante, la administración tributaria debe realizar una evaluación de las repercusiones económicas de todo lo anterior.

**COMITÉ DE MINISTROS DE HACIENDA O FINANZAS DE
CENTROAMÉRICA, PANAMÁ Y REPÚBLICA DOMINICANA**

GRUPO DE TRABAJO DE POLÍTICA TRIBUTARIA

***MODELO DE LEY SOBRE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA***

Elaborado el 21 de febrero de 2007

XI Reunión - San José, Costa Rica

MODELO DE LEY SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El presente documento constituye un texto-modelo o texto-tipo. Contiene, debidamente desarrollados en forma de Ley, los elementos de política tributaria en materia de precios de transferencia que, en el contexto de la situación regional de apertura comercial y desarrollo de la inversión extranjera, añaden un elemento importante al marco normativo, tanto a las empresas o inversores, como a la Administración.

El Comité de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana lo ha encomendado al Grupo de Trabajo de Política Tributaria para que el Gobierno de cada país de la región disponga de un elemento de base el cual, tras ser analizado, discutido y adaptado¹ (incluso terminológicamente) pueda ser objeto de iniciativa legislativa.

Si se decide su tramitación como Ley, cada Gobierno deberá decidir también la forma en que esta norma se inserta sistemáticamente en su ordenamiento jurídico, por ejemplo, como una sección de la Ley del Impuesto a la Renta, o como norma autónoma, y eventualmente, las adaptaciones que este texto conlleva en el resto de las normas vigentes.

EXPOSICION DE MOTIVOS

El presente Modelo tiene por finalidad el desarrollo de una normativa sobre los denominados "Precios de Transferencia" en la región Centroamericana, Panamá y la República Dominicana con el que se aspira a constituir el marco de legalidad tributaria a la que han de sujetarse las transacciones entre empresas relacionadas y en especial aquellas que formen parte de un grupo multinacional.

Este Modelo diseña una normativa acorde con los principios y estándares internacionales haciendo que toda ella pivote sobre los mismos principios que la gran mayoría de normativas existentes en el contexto internacional.

Con esta opción, se alcanza un doble objetivo: Por una parte, esta normativa constituye un soporte jurídico suficiente para minimizar las prácticas de elusión y evasión tributarias, asegurando a cada país el gravamen de los beneficios que le corresponden, a través de un justo reparto de los ingresos tributarios cuando éstos han sido alterados por la existencia de condiciones comerciales o financieras anómalas en las operaciones entre empresas relacionadas y que no se habrían

¹ La forma de numeración de los apartados y subapartados también deberá ser revisada conforme al estilo propio de cada país.

dado de no ser por el hecho de la vinculación. Por otra parte, se diseña una normativa atractiva a la inversión extranjera, como medio para lograr un desarrollo nacional, proponiendo un marco respetuoso con los cánones internacionales, dotando de seguridad al inversor y a la vez facilitando la eliminación de la doble imposición.

Un ejemplo puede ilustrar mejor este mecanismo: una empresa residente en el país recibe una variedad de servicios de su matriz. Si fuera una empresa independiente, dichos servicios merecerían ser pagados conforme a los valores normales de mercado. Dada la especial relación entre ambas, dicha remuneración puede ser elevada artificialmente y así disminuir la base imponible de la empresa situada en el país. La normativa sobre precios de transferencia constituye un instrumento para evitar dicha práctica y hacer posible que los ingresos gravables sean aquellos que habría obtenido la empresa residente si fuera independiente.

En segundo lugar, y dentro de la complejidad propia de la normativa de precios de transferencia, se presenta un modelo lo más simple posible pero a la vez lo más completo posible, con la finalidad de permitir a las Administraciones su fiscalización y control limitando los costos de cumplimiento a los necesarios para garantizar a las Administraciones el que puedan realizar las funciones que tienen atribuidas.

El principio sobre el que se sustenta esta regulación es el principio de libre competencia que viene recogido en el primer artículo del modelo. Trata a las empresas relacionadas como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes de una sola empresa y supone que las operaciones que realicen entre sí se valoren de acuerdo con las fuerzas de mercado como si fueran operaciones entre partes independientes. A continuación, regula el ejercicio de las facultades administrativas, garantizando a nivel interno la neutralidad del ajuste y la eliminación de la doble imposición, posibilidad que también se contempla a nivel internacional en un artículo opcional en el que se conjuga la soberanía de cada Estado con la voluntad de eliminar la doble imposición.

Desde un punto de vista subjetivo, se hace necesario ofrecer una definición de "partes relacionadas" y se ha optado por recoger una enumeración de supuestos focalizada en el concepto grupo pero abarcando otros casos normalmente relacionados con el poder de decisión. Se incluyen además otros supuestos habituales de relación como la presencia de establecimientos permanentes o, dadas las particularidades de la región, la relación con socios, administradores o consejeros-persona física, teniendo en cuenta las particularidades de la región.

El Modelo recoge toda la metodología que sustenta el principio acogido. En este sentido, adquiere relevancia el análisis de comparabilidad, la descripción de los métodos y el análisis de operaciones específicas como los servicios, que, por su naturaleza, requieren un desarrollo particularizado.

Se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al introducir los acuerdos de precios por anticipado ofreciendo una seguridad que se ha probado muy válida en otras jurisdicciones.

Un aspecto relevante del Modelo es la regulación de las obligaciones documentales que, respondiendo al principio de minoración del costo de cumplimiento, es suficientemente completa para garantizar a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones de mayor riesgo para la Hacienda Pública.

Finalmente, la sección tercera recoge un modelo de tipología de infracciones y sanciones específicas. Este modelo ha de tener necesariamente en cuenta el régimen sancionador tributario general vigente en cada país y coordinar ambos regímenes.

ARTICULADO

SECCION 1. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS

ARTÍCULO 1. El principio de libre competencia

Las operaciones que se realicen entre partes relacionadas se valorarán de acuerdo con el principio de libre competencia, es decir, por el precio o monto que habrían acordado partes independientes en operaciones comparables en condiciones de libre competencia. El valor así determinado deberá reflejarse en los libros y registros contables del contribuyente².

ARTICULO 2. Facultades de la Administración Tributaria

1. La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición.

2. La Administración tributaria quedará vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes relacionadas residentes en el país.

² La mención al reflejo contable de estas operaciones debe ser analizada de acuerdo con la política general de interrelación entre normas contables y normas tributarias.

ARTICULO 3. Definición de partes³ relacionadas

1.- A los efectos de esta ley, dos personas se consideran partes relacionadas:

- a) Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto.
- b) Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
- c) Cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión. En particular, dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - i. Posea la mayoría de los derechos de voto.
 - ii. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - iii. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - iv. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - v. la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Quando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión respecto de una tercera sociedad de acuerdo con lo dispuesto en este literal, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión.

3º A los efectos del numeral 1, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

2.- También se considerarán partes relacionadas:

1º [OPCIONAL⁴]

³ Se pueden utilizar términos alternativos en función del sistema tributario vigente en cada país. Así, cabe utilizar las expresiones "entidades", "persona jurídica", sociedades. "Partes" es un término neutral y por eso se ha optado por el mismo.

- a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del XXX por ciento en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
 - b) Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
 - c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última.
- 2º a) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- b) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa central residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

ARTÍCULO 4. Ámbito objetivo de aplicación

El ámbito de aplicación de esta ley alcanza a cualquier operación que se realice entre partes relacionadas y tenga efectos en la determinación de la base imponible del ejercicio en el que se realiza la operación y en los siguientes.

ARTICULO 5 Análisis de comparabilidad

1.-A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el Artículo 1, se compararán las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.

2.-Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

3.-Para determinar si dos o más operaciones son comparables se tendrán respectivamente en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.

⁴ La independencia económica de las partes asegura que el importe total de las transacciones muy probablemente respete el principio de libre competencia. No obstante, es posible también que se produzcan operaciones que, individualmente consideradas, alteren el principio citado por razones de conveniencia, para lo cual se regulan estos otros supuestos dentro de los casos de vinculación.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.

e) Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

2.- El análisis de comparabilidad así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6, determinarán el método más adecuado en cada caso.

3.- Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, podrá agruparlas para efectuar el análisis de comparabilidad siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También podrán agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren tan estrechamente ligadas entre sí o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.

ARTICULO 6. Métodos para aplicar el principio de libre competencia

1. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio comparable no controlado: consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

b) Método del costo adicionado: consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta.

c) Método del precio de reventa: consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones

comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos del numeral 1, se aplicará alguno de los métodos descritos en este numeral.

a) Método de la partición de utilidades: consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hará en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se podrán considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplicará sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

b) Método del margen neto de la transacción: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.

3. Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso,

ARTICULO 7. Recalificación de las operaciones

1. La Administración tributaria respetará las operaciones efectuadas por el contribuyente. Sin embargo, la Administración queda facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado empresas independientes y la estructura de aquélla, tal como se presenta, impide a la Administración tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.

ARTICULO 8. Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas

1. Los gastos en concepto de servicios recibidos de una persona relacionada, tales como los servicios de dirección, legales o contables, financieros, técnicos o cualesquiera otros, se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en esta ley. La deducción de dichos gastos estará condicionada a que los servicios prestados sean efectivos y produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

2. Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas relacionadas, y siempre que sea posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se imputará en forma directa el cargo al destinatario. Si no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se distribuirá la contraprestación total entre los beneficiarios de acuerdo con reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método de reparto se base en una variable que tenga en cuenta la naturaleza del servicio, las circunstancias en que éste se preste así como los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por los destinatarios.

ARTICULO 9. Acuerdos de precios por anticipado

1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamentará en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

2. Será competente para resolver este procedimiento [autoridad designada], el cual podrá delegar en [unidad técnica] la instrucción del expediente.

3. El acuerdo de precios por anticipado podrá aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.

4. Este acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso.

5. [OPCIONAL] La propuesta a que se refiere este artículo podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución, sin perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento de acuerdo con el numeral 3.⁵

ARTICULO 10. [OPCIONAL] Métodos para eliminar la doble imposición

Cuando como consecuencia de un ajuste por operaciones entre entidades relacionadas practicado en otro Estado resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración, previa solicitud del contribuyente residente en su territorio, examinará la procedencia del citado ajuste. Si considerara que el mismo respeta las disposiciones de esta ley y que, en consecuencia, del mismo se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto que ha percibido de su contribuyente sobre esos beneficios y, en su caso, por los elementos accesorios de la deuda tributaria que se deriven del ajuste mencionado.

ARTICULO 11. Comprobaciones simultáneas

Cuando los acuerdos con otras autoridades fiscales así lo permitan y previa decisión de las administraciones con intereses en el caso, se podrán llevar a cabo comprobaciones en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción, sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas.

SECCIÓN 2ª. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACION

ARTICULO 12. Principios generales

1. Los contribuyentes deben tener, al tiempo de presentar la declaración del Impuesto, la información y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.

2. No obstante, el contribuyente sólo deberá aportar la documentación establecida en esta sección, a requerimiento de la Administración tributaria, dentro del plazo de cuarenta y cinco días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar

⁵ Este numeral resulta muy necesario si en el derecho administrativo general hay un plazo máximo para resolver y el silencio de la Administración tiene efectos positivos (es decir, el silencio supone la aceptación de la solicitud del contribuyente)

aquella información adicional que en el curso de las actuaciones de auditoría considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.

3. La información o documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones. Deberá incluir, en todo caso, la información que el contribuyente haya utilizado para determinar la valoración de las operaciones entre entidades relacionadas y estará formada por:

- a) La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.
- b) La relativa al contribuyente.

A los efectos de esta sección, se entiende por grupo empresarial el conjunto de partes relacionadas con el contribuyente que realicen actividades económicas entre sí.

3. [OPCIONAL] Se podrá incluir en la declaración tributaria correspondiente la solicitud de los datos relativos a operaciones relacionadas, así como su naturaleza u otra información relevante, en los términos que disponga la misma.

Artículo 13. Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente

La información y documentación relativa al grupo a que se refiere el artículo 12, numeral 2 será exigible en todos aquellos casos en que las partes relacionadas realicen actividades económicas entre sí y comprende:

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma incluyendo la identificación de las personas que, dentro del grupo, realicen operaciones que afecten a las del contribuyente.
- b) Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente.
- c) Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio respecto del período anterior.
- d) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, así como el detalle del importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

e) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones.

f) Relación de los contratos de prestación de servicios entre partes relacionadas y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente.

g) Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas.

h) Memoria del grupo o informe anual equivalente.

Artículo 14. Obligación de documentación del contribuyente

1. La documentación específica del contribuyente se exige en todos los casos a que se refiere el artículo 3 y comprende:

a) Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo.

b) Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza, el beneficio o utilidad que puedan producirle al contribuyente, el método de valoración acordado y su cuantificación, así como, en su caso, la forma de reparto entre las partes.

c) Análisis de comparabilidad detallado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.

d) Motivos de la elección del método o métodos así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

2. La documentación referida en este artículo podrá presentarse de forma conjunta para todas las partes relacionadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior siempre que se respete el grado de detalle que exige el presente artículo.

SECCIÓN 3º. INFRACCIONES Y SANCIONES⁶

Artículo 15.- Infracciones tributarias

Constituyen infracciones tributarias:

- a) No aportar o aportar con datos falsos o manifiestamente incompleta o inexacta la información o documentación a que se refieren los artículos 12, 13 y 14 de esta ley.
Se considera información o documentación manifiestamente incompleta o inexacta aquella que no permite a la Administración analizar valorar las operaciones de acuerdo con las disposiciones de esta ley o que resulte en una valoración que vulnere claramente estas disposiciones.
- b) Declarar en el impuesto correspondiente un valor que no se derive de la documentación presentada.
- c) Dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria, obtener indebidamente devoluciones tributarias o determinar o acreditar improcedentemente partidas a compensar en el futuro debido a una valoración convenida distinta de la que habrían acordado en circunstancias comparables partes independientes.

Artículo 16: Régimen sancionador

Las infracciones tributarias descritas en el artículo anterior serán sancionadas de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La conducta descrita en los literales a) y b) del artículo anterior será sancionada con una multa del 1% del monto global de las operaciones con partes relacionadas del contribuyente en el período de declaración del impuesto. En el caso de que la documentación sea incompleta o inexacta, la sanción se podrá reducir hasta a la mitad si no se verifica dolo o negligencia grave en la conducta del contribuyente.
- b) Las conductas descritas en los literales a) y b) del artículo anterior asimismo comportarán que la Administración pueda determinar el valor de las

⁶ Esta sección sólo introduce principios y ejemplifica las conductas que pueden ser constitutivas de infracción tributaria en este ámbito.

La redacción concreta ha de tener necesariamente en cuenta el régimen infractor y sancionador de todo el sistema tributario.

Todo o parte de esta sección puede omitirse si el régimen de infracciones y sanciones general cubre adecuadamente las infracciones previstas en esta Sección.

operaciones entre partes relacionadas de acuerdo con la información de que disponga.

- c) La conducta descrita en el apartado c) del artículo anterior será sancionada con una multa del 15 por ciento, calculada sobre el importe del ajuste realizado por la Administración con un mínimo del doble de lo dispuesto en el literal a) de este artículo.

SECCION 4. DISPOSICIONES FINALES

Artículo 17: Reglamentación

El Poder Ejecutivo queda facultado para desarrollar reglamentariamente las disposiciones de la presente Ley.