

GUIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

DG-001/2018

**GUÍA DE ORIENTACIÓN GENERAL PARA
FACILITAR LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS
DE TRANSFERENCIA ESTABLECIDA EN EL
ARTÍCULO 62-A DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y
OTRAS DISPOSICIONES PERTINENTES.**

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
MARZO 2018**

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PAGINA</u>
I.- OBJETO	1
II.- FUNDAMENTO LEGAL	1
III.-AMBITO DE APLICACIÓN	1
IV.-DEFINICIONES	2
1. Ajuste Para la Eliminación de Diferencias	
2. Análisis de Comparabilidad	
3. Análisis Funcional	
4. Operaciones de Transferencia de Bienes o Prestación de Servicios de la Misma Especie	
5. Contrato de Colaboración Empresarial	
6. Contrato de Asociación en Participación	
7. Distribuidor o Agente Exclusivo	
8. Entidades y Operaciones Comparables	
9. Establecimiento Permanente	
10. Indicador de Rentabilidad	
11. Lineamientos sobre Precios de Transferencia de la OCDE	
12. OCDE	
13. Precio de Mercado	
14. Precio de Transferencia	
15. Rango Intercuartil	
16. Rango de Plena Competencia	
17. Sociedad de Hecho	
18. Unidad de Decisión o Grupo Empresarial	
19. Unión de Personas	
V.-CONTENIDO	6
A. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍOS FISCALES, RELACIONADOS CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	6
1. APLICABILIDAD	6
1.1. Aplicabilidad por los Contribuyentes	
1.2. Aplicabilidad por la Administración Tributaria	
2. SUJETOS RELACIONADOS O SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍOS FISCALES	6
2.1. Sujetos Relacionados	

2.2. Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales	
3. ANALISIS DE COMPARABILIDAD Y AJUSTES	8
3.1 Análisis de Comparabilidad	8
3.1.1 Características de las operaciones efectuadas, sean estas transferencias de bienes materiales, bienes intangibles o prestación de servicios	
3.1.2. Análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación	
3.1.3. Términos contractuales o los que no se encuentren expresamente en ningún contrato, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.	
3.1.4. Circunstancias económicas.	
3.1.5. Estrategias de negocios.	
3.2. Ajustes de Comparabilidad	10
3.2.1. Ajustes por Efectos Contables	10
3.2.2 Ajustes para Eliminación de Diferencias	10
3.2.2.1 Ajustes utilizando los Elementos comprendidos en Artículo 199-D del Código Tributario	11
I. Plazo de pago	
II. Cantidades negociadas	
III. Propaganda y publicidad	
IV. Costo de intermediación	
V. Acondicionamiento, flete y seguro	
VI. Naturaleza física y de contenido	
VII. Diferencias de fecha de celebración de las transacciones	
3.2.2.2 Ajustes Económicos (de Capital)	12
4. DETERMINACION DEL PRECIO	14
4.1. Métodos de Precios de Transferencia	14
i. Método de precio comparable no controlado	
ii. Método de precio de reventa	
iii. Método de costo adicionado	
iv. Método del margen neto de la transacción	
v. Método de partición de utilidades	
4.2. Rango de Plena Competencia	17
5. PASOS PARA LA APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA	19

6. PRESENTACIÓN DE INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍSO FISCALES.	20
7. CONSERVACIÓN DE DOCUMENTACIÓN, INFORMACIÓN Y PRUEBA	21
i. Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente	
ii. Documentación del contribuyente	
iii. Estructura de la documentación e información	
B. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍSO FISCALES, RELACIONADOS CON RETENCIONES Y COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES.	24
8. RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍSO FISCALES	24
8.1. Retención a Sujetos Relacionados no domiciliados	
8.2. Retención a Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales	
8.3. Retención por pago o acreditación de utilidades, de acuerdo a lo establecido en artículos 72 y 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta	
8.4. Retención por préstamos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta	
8.5. Declaración y Pago de Retenciones	
9. NO DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍSO FISCALES	26
9.1. Operaciones de Pérdidas con Sujetos Relacionados	
9.2. No retención ni entero del Impuesto sobre la Renta en Operaciones con Sujetos Relacionados	
9.3. Intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas con Sujetos Relacionados	
C. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL AUDITOR RELACIONADAS CON OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O	

TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍOS FISCALES	27
EJEMPLOS PARA LA APLICACIÓN TRIBUTARIA DE LOS APARTADOS A Y B DE LA PRESENTE GUÍA	30
VI. ALCANCE DE LA GUIA DE ORIENTACION	31
ANEXO 1: Ejemplos para facilitar la identificación de Sujetos Relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.	32
ANEXO 2: Ejemplos para efectuar el análisis de Comparabilidad entre operaciones realizadas por el contribuyente y por sujetos independientes.	40
ANEXO 3: Ejemplo de ajustes por efectos contables.	47
ANEXO 4: Ejemplos de ajustes para eliminación de diferencias utilizando los Elementos comprendidos en Artículo 199-D del Código Tributario.	49
ANEXO 5: Ejemplos de ajustes económicos relacionados con la aplicación de métodos descritos en las Directrices de la OCDE.	60
ANEXO 6: Ejemplos para facilitar la determinación de precios de transferencia, de conformidad a los lineamientos establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)	66
ANEXO 7: Ejemplos de cálculo del Rango Intercuartil, como resultado de la aplicación de métodos descritos en las Directrices de la OCDE.	83
ANEXO 8: Ejemplo para la determinación del monto de las operaciones requeridas para presentar el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados.	91
ANEXO 9: Ejemplos de no deducibilidad de Costos y Gastos en operaciones con Sujetos Relacionados o Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.	95

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

GUIA DE ORIENTACION No. DG-001/2018.

ASUNTO: Sustitúyase la Guía No. DG-001/2012 emitida en fecha 21 de marzo de 2012 que contiene la Guía de orientación general para facilitar el tratamiento tributario de las Operaciones con Sujetos Relacionados o con Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

I.- OBJETO

La Dirección General de Impuestos Internos, emite la presente guía de orientación general, para facilitar a los contribuyentes la aplicación del tratamiento tributario de las operaciones o transacciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, en la determinación de precios de transferencia, retenciones y costos y gastos no deducibles.

II.- FUNDAMENTO LEGAL

Esta guía de orientación tiene su fundamento legal en los artículos 1, 3, 4 y 6 Lit. d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos; artículo 29-A numerales 10) inciso segundo, 12), 13) y 14) literales b), c) y d), 72, 73, 74-A, 74-B de la Ley de Impuesto sobre la Renta; artículos 2, 22, 23 literal j), 27, 62-A, 124-A, 135 literal f), 147 literal e), 158, 158-A, 199-C y 199-D del Código Tributario y artículo 68 literal i) del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

III.- AMBITO DE APLICACION

La presente guía está dirigida a los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, así como a los Auditores que los dictaminen, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les correspondan, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y leyes tributarias.



IV.- DEFINICIONES

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

1. AJUSTE PARA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS:

Es el procedimiento mediante el cual las diferencias que afectan el precio o monto de la contraprestación, entre las operaciones analizadas y las operaciones realizadas por las entidades comparables independientes, son eliminadas de manera tal que ambas puedan ser objeto de comparación razonable.

2. ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD:

Consiste en evaluar las características económicas relevantes de las operaciones analizadas con otras operaciones realizadas entre entidades independientes, a fin de seleccionar de estas últimas, aquellas operaciones que reúnan características comunes que las hacen ser de la misma especie y por ende comparables. Para que se dé la comparación no deben existir diferencias entre ambos tipos de transacción, o de existir dichas diferencias, que las mismas puedan ser ajustadas de manera razonable.

3. ANÁLISIS FUNCIONAL:

Consiste en evaluar las funciones que realiza una entidad para producir y/o vender un bien o servicio, los activos tangibles e intangibles involucrados en la operación y los riesgos asumidos, para determinar su grado de influencia en el precio pactado en las operaciones con sujetos relacionados.

4. OPERACIONES DE TRANSFERENCIA DE BIENES O PRESTACION DE SERVICIOS DE LA MISMA ESPECIE:

Son todas aquellas operaciones que involucran transferencias de bienes o prestación de servicios, que reúnen una serie de características económicas que los hacen ser comparables entre sí.

5. CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL:

Es un género contractual caracterizado por la colaboración entre las partes intervinientes que les permite la participación e integración en negocios o empresas determinadas. Es un tipo de modalidad asociativa incluida dentro del concepto de Unión de Personas.

6. CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN:

Contrato por medio del cual, una persona, otorga dinero, bienes o servicios, a otra, para la realización de un negocio mercantil; a cambio de que esta última, llamada participante o asociante, le comparta las utilidades o pérdidas del negocio. Es un tipo de modalidad asociativa incluida dentro del concepto de Unión de Personas.

7. DISTRIBUIDOR O AGENTE EXCLUSIVO:

Es aquella persona natural o jurídica que en forma continua, con o sin representación legal y mediante contrato, se dedica a la distribución de determinados bienes o servicios, sobre los cuales un principal posee la propiedad de la marca, patente o secreto científico



o industrial, y que le faculta a ser el representante o distribuidor exclusivo de dichos bienes o servicios en un determinado país.

8. ENTIDADES Y OPERACIONES COMPARABLES:

En un análisis de comparabilidad, se entenderá por entidades comparables todos aquellos sujetos independientes que realizan funciones, poseen activos y asumen riesgos similares a los que realiza el sujeto evaluado; y por operaciones comparables, todas aquellas operaciones que son de la misma especie de la operación analizada.

9. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE:

Se considera que existe Establecimiento Permanente cuando se dé la circunstancia que un sujeto domiciliado en el exterior, opere o realice actividades económicas en El Salvador, mediante la disposición a cualquier título y de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares fijos de cualquier índole en los que se realice toda o parte de la actividad, o bien cuando actúe en El Salvador por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del sujeto domiciliado en el exterior, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Se entenderá que el sujeto domiciliado en el exterior opera o realiza actividad económicas permanente, cuando se tenga un lugar fijo de negocios o trabajo, con infraestructura instalada, propia o arrendada, con personal contratado en El Salvador, y que sea realizada de manera material y perceptible.

En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes: las sedes de dirección, sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, los almacenes, las tiendas u otros establecimientos, las minas, canteras, los pozos de petróleo o gas, las exploraciones agrarias, forestales o pecuarias, cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales, y las obras o proyectos de construcción, instalación, montaje o supervisión.

En el caso de Convenios de Doble Imposición suscritos por El Salvador, la calificación de la existencia o no de Establecimiento Permanente debe hacerse ponderando el concepto que el Convenio disponga al efecto, considerando las singularidades y delimitaciones.

10. INDICADOR DE RENTABILIDAD:

Constituyen las razones financieras que miden el rendimiento a la inversión de las empresas, de los recursos y el manejo de riesgos, y son calculados utilizando información contenida en el Estado de Resultados y Estado de Situación Financiera.

Entre algunos indicadores de rentabilidad se pueden mencionar:

a) Margen Operativo. $MO = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Ventas Netas}}$

b) Margen del Costo Adicionado Neto. $MCAN = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Costo de Ventas} + \text{Gastos Admon y Ventas}}$

NOTA: incluye gastos de depreciación y amortización relacionados con administración y ventas.



c) Retorno sobre Activos. $ROA = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Promedio de Activos}}$

Dónde: Promedio de Activos = Total Activos – Efectivo e inversiones temporales

d) Berry Ratio $Berry = \frac{\text{Margen Bruto}}{\text{Total Gastos Administrativos}}$

NOTA: Total Gastos Administrativos = Gastos de Administración y Ventas (incluye gastos de depreciación y amortización relacionados con administración y ventas).

e) Rendimiento sobre el Capital. $ROE = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Capital}}$

Dónde: Capital = Aportaciones de los socios o dueños de la empresa + Utilidades de ejercicios anteriores.

11. LINEAMIENTOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA OCDE:

Son las mejores prácticas internacionales sobre precios de transferencia, cuya referencia son las Directrices aplicables en materia de Precios Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, emitido por la OCDE. Dichas Directrices comprenden la revisión y una recopilación de informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE referidos a precios de transferencia.

12. OCDE:

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 35 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

13. PRECIO DE MERCADO:

Para efectos de la presente guía y aplicación de lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, es el valor pactado de los bienes o servicios entre sujetos independientes en operaciones comparables.

14. PRECIO DE TRANSFERENCIA:

Para efectos de la presente guía y aplicación de lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario es el precio pactado en la transferencia de bienes tangibles o intangibles, prestación de servicios, o cualquier otra operación realizada entre entidades o sujetos relacionados, así como las realizadas con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.



15. RANGO INTERCUARTIL:

Herramienta estadística que, en el caso de precios de transferencia, proporciona un rango de precios de mercado determinados con base en los resultados de la aplicación de algún método descrito en los lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE, utilizando por lo menos dos o más empresas comparables. Dicha herramienta estadística permite obtener cuartiles que sirven de base para establecer el Rango de Plena Competencia.

Los Cuartiles son los tres valores que dividen al número de observaciones en cuatro partes porcentualmente iguales: el primer cuartil es el percentil 25, el segundo cuartil es la mediana o el percentil 50 y el tercer cuartil es el percentil 75. De esta forma, el rango de las observaciones queda dividido en cuatro secciones, cada una formada por 25% de las observaciones.

La Mediana es aquel valor de la variable donde 50% de las observaciones se encuentran por debajo de él y otro 50%, por encima de él. Es decir, si la muestra fuera ordenada de menor a mayor, la mediana sería el valor que se encuentra en la posición central de la muestra ordenada.

16. RANGO DE PLENA COMPETENCIA

Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el primer cuartil hasta el tercer cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes.

17. SOCIEDAD DE HECHO:

Es aquella que resulta de un acuerdo no escrito, carente absolutamente de formalidades para su otorgamiento. No obstante, se realizan actividades económicas lícitas exteriorizándose como actos colectivos ante terceros.

18. UNIDAD DE DECISIÓN O GRUPO EMPRESARIAL:

Es un conjunto de empresas bajo un solo control económico ejercido por una de ellas, ya sea de forma directa o indirecta. El control directo se logrará a través de la posesión de la mayoría de acciones en dichas empresas y el control indirecto mediante acuerdos alcanzados con otros socios o gestionando los derechos de las acciones que pertenecen a terceros, lo cual le permitirá sin necesidad de poseer la propiedad de las acciones, tomar decisiones importantes en dichas compañías. También existe unidad de decisión o grupo empresarial cuando existe posición de control en cualquiera de las situaciones reguladas en el artículo 199 literal c) inciso segundo del Código Tributario.

19. UNIÓN DE PERSONAS:

Agrupamiento de personas organizadas que realicen los hechos generadores contenidos en las leyes tributarias, cualquiera que fuere la modalidad contractual, asociativa y denominación, tales como Asocios, Consorcios, o Contratos de Participación.



V.- CONTENIDO

A. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES, RELACIONADOS CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

1. APLICABILIDAD

El artículo 62-A del Código Tributario, establece, tanto para los Contribuyentes como para la Administración Tributaria, cuál será la aplicabilidad para efectos tributarios, de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

1.1. Aplicabilidad por los Contribuyentes:

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

Para dichos efectos, determinarán el citado precio de mercado utilizando los procedimientos y métodos técnicos contenidos en el Código Tributario y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

1.2. Aplicabilidad por la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades, verificará el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, de conformidad a lo establecido en el inciso primero del artículo 62-A del Código Tributario, evaluando la correcta utilización de los procedimientos y métodos técnicos establecidos en el inciso segundo del mismo artículo, efectuando en caso de incumplimiento la determinación de precios de mercado correspondiente y los ajustes impositivos respectivos, de acuerdo a lo regulado en este Código.

2. SUJETOS RELACIONADOS O SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES

El tratamiento tributario establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se aplica cuando existen operaciones o transacciones celebradas con sujetos relacionados o con



sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, por lo que resulta de suma importancia identificar para efectos tributarios, a dichos Sujetos.

2.1. Sujetos Relacionados:

El artículo 199-C del Código Tributario, define para efectos tributarios, en sus literales del a) al j), quienes se entenderán como sujetos relacionados:

- a) Cuando uno de ellos dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto.
- 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 o grupo empresarial.
- d) Una persona natural posee 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.
- e) En una unión de personas, sociedad de hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% por ciento en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- f) Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
- g) Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y ésta última.
- h) Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectuó compras, y el volumen representa más del cincuenta por ciento (50%).
- i) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- j) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa central o matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.



2.2. Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales:

El artículo 62-A del Código Tributario, establece que para efectos tributarios, se entenderá por sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, los que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- I. Aquellos que no están gravados en el extranjero, o lo están con un Impuesto sobre la Renta calculado sobre ingresos o renta neta o imponible, inferior al 80% del Impuesto sobre la Renta que se causaría y pagaría en El Salvador;
- II. Los que clasifique la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

Las Guías de Orientación emitidas de conformidad a lo establecido en el inciso último del artículo 62-A del Código Tributario detallan los países, estados o territorios, que de acuerdo a los parámetros establecidos en los romanos I y II del inciso tercero del mismo artículo, se consideran como regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Dicha guía se actualiza cada año y puede ser consultada en el sitio web del Ministerio de Hacienda www.mh.gob.sv.

Las operaciones realizadas con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, no constituyen operaciones entre partes independientes, según lo establecido en último inciso del artículo 199-D del Código Tributario, por lo que no podrán ser consideradas como comparables para la determinación de los precios de mercado que establece el artículo 62-A del mismo Código.

3. ANALISIS DE COMPARABILIDAD Y AJUSTES

3.1 ANALISIS DE COMPARABILIDAD

La determinación del Precio de Mercado, de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario comprende un análisis de comparabilidad de operaciones realizadas por el contribuyente con operaciones realizadas entre sujetos independientes, en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie.

El Artículo 199-D del Código Tributario, define que los bienes o servicios son de la misma especie, si no existen diferencias relevantes entre las características económicas de las operaciones realizadas por el contribuyente y las operaciones realizadas entre sujetos independientes.

Las características económicas de ambas operaciones se compararán tomando en cuenta, según sea el caso, los factores enumerados del 1) al 5) del artículo 199-D del Código Tributario, siguientes:



3.1.1 Características de las operaciones efectuadas, sean estas transferencias de bienes materiales, bienes intangibles o prestación de servicios.

Se entiende por características de las operaciones:

- a) Transferencia de bienes materiales: las características físicas de los bienes, su calidad, disponibilidad, volumen de suministro, entre otros.
- b) Transferencia de bienes intangibles: las características referidas a la forma de la transacción (licencia o venta), la clase de derecho de propiedad (industrial o intelectual), la duración, el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del bien, entre otros.
- c) Prestación de servicios: las características referidas a la naturaleza, duración y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico, entre otros.

3.1.2. Análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.

Para este factor se deberán considerar:

- a) Funciones, tales como: diseño, fabricación, ensamblaje, investigación, desarrollo, servicios, compra, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento. Asimismo, se precisará la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción.
- b) Activos utilizados, tales como: tipo de activos utilizados y su naturaleza, capacidad de producción que genera, antigüedad, valor de mercado, entre otros.
- c) Riesgos asumidos, tales como: las fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales, los riesgos de pérdidas asociados con la inversión y el uso de los derechos de propiedad, riesgos en el éxito o fracaso de la investigación o desarrollo, riesgos financieros como los causados por la variabilidad del tipo de interés y el cambio de divisas, riesgos de los créditos, entre otros.

3.1.3. Términos contractuales o los que no se encuentren expresamente en ningún contrato, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

Este factor comprende: La división de responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes considerando las cláusulas contractuales definidas explícita e implícitamente, la conducta de las partes en la transacción y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre partes independientes.

3.1.4. Circunstancias económicas.

Tales como: la ubicación geográfica, tamaño del mercado, nicho del mercado ya sea por mayor o al detalle, competencia en el mercado, posición de las empresas en el ciclo de



producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, la naturaleza y alcance de las regulaciones gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de las operaciones, entre otros aspectos que se consideren relevantes.

3.1.5. Estrategias de negocios.

Incluye las relacionadas con la diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas, estrategias de penetración, permanencia o expansión del mercado, así como todos aquellos factores que se soportan en la marcha diaria de los negocios.

Un razonamiento que es conveniente utilizar para efectuar dicho análisis de comparabilidad es tratar de ubicar al contribuyente u operación analizada en el contexto de lo que sujetos independientes hubieran hecho si se encontraran en la misma situación, con el fin de identificar cuáles son las características esenciales de la transacción a evaluar.

3.2. AJUSTES DE COMPARABILIDAD

3.2.1. AJUSTES POR EFECTOS CONTABLES

Son aquellos tendientes a la búsqueda de consistencia contable, destinados a eliminar las diferencias provocadas por la diversidad de criterios contables entre las operaciones con sujetos relacionados y las efectuadas entre sujetos independientes, reconociéndose entre estos: ajustes o reclasificaciones efectuadas a cuentas de resultados y/o patrimoniales reflejadas en los Estados Financieros para mejora la comparabilidad en el análisis de Precios de Transferencia.

Lo anterior conlleva a realizar un análisis profundo de la información financiera para determinar si la clasificación de los resultados operativos y extraordinarios, se realizó en forma correcta, teniendo en cuenta las diferencias en las prácticas contables entre países, como podrían ser la clasificación de los rubros.

3.2.2 AJUSTES PARA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Si luego de comparar las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el contribuyente con otras operaciones realizadas entre sujetos independientes, se establece que los bienes y servicios son de la misma especie, pero que estos presentan diferencias relevantes que afecten de manera significativa el precio o monto de la contraprestación, estas diferencias deberán eliminarse en virtud de ajustes razonables que permitan un mayor grado de comparabilidad.

Los ajustes se realizan con el objeto de mejorar el grado de comparación entre la empresa examinada y las empresas independientes en el mercado. Dichos ajustes se recomienda realizarlos a las empresas y operaciones comparables, con el objeto de



determinar cuál hubiera sido el precio o monto de la contraprestación de estas empresas, en caso de operar bajo las condiciones de la empresa examinada.

3.2.2.1 AJUSTES UTILIZANDO LOS ELEMENTOS COMPRENDIDOS EN ARTÍCULO 199-D DEL CODIGO TRIBUTARIO

El artículo 199-D del Código Tributario, define en sus incisos segundo y tercero, romanos I al VII, que para la eliminación de las diferencias relevantes en el precio o monto de la contraprestación, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

I. Plazo de pago.

La diferencia de los plazos de pago deberá ser ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en el financiamiento.

II. Cantidades negociadas.

El ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa relacionada o la empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.

III. Propaganda y publicidad.

Cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos a un sujeto relacionado, involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al del otro sujeto que no asuma dicho gasto, hasta el monto pagado por este concepto.

IV. Costo de intermediación.

Cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos y cuyo precio fuera parámetro de comparación con una empresa no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.

V. Acondicionamiento, flete y seguro.

Los precios de los bienes o servicios deberán ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el acondicionamiento de cada uno, del flete y seguro que inciden en cada caso.

VI. Naturaleza física y de contenido.

En el caso de bienes, servicios o derechos comparables, los precios deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o de los costos referidos a la generación del derecho.



VII. Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.

Los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio e índices de precios, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

3.2.2.2 AJUSTES ECONOMICOS (DE CAPITAL)

Además de los elementos considerados en el apartado 3.2.2.1, también puede considerarse los Ajustes Económicos (Ajustes de Capital de trabajo) entre la empresa analizada y las empresas comparables a través de los cuales se nivelan las diferencias en los inventarios, cuentas por cobrar y pagar, propiedad planta y equipo, que requieren la aplicación de tasas de interés. Dichos ajustes deben realizarse a las empresas comparables, con el objeto de determinar cuál hubiera sido el precio o la utilidad de estas empresas en caso de operar bajo las condiciones de la empresa examinada.

Entre los ajustes económicos que se realizan están:

- a) **Ajuste por Diferentes Términos de Venta (Ajuste a Cuentas por Cobrar):**
La diferencia en los términos de venta de las empresas comparables con respecto a la empresa examinada, se refleja en los diferentes niveles de Cuentas por Cobrar que mantenga una con respecto a la otra, debido a que si una empresa vende a un plazo mayor al que vende la comparable en el mercado, los precios de la primera deben ser más altos, ya que el precio de venta de dicha empresa está constituido por el precio del producto en sí, más el valor del dinero prestado a través del tiempo. Por lo que, al vender a mayores precios, dicha empresa podría presentar utilidades "mayores" pero sólo en un grado relativo, ya que en realidad también está obteniendo ingresos por ciertos servicios financieros.
- b) **Ajuste por Diferentes Términos de Compra (Ajuste a Cuentas por Pagar)**
La diferencia en los términos de Compra afecta la comparación en los niveles de costo de venta de la empresa examinada con respecto a las empresas comparables, lo cual se refleja en los diferentes niveles de Cuentas por Pagar. Si una empresa adquiere productos con un plazo de pago a futuro y que una empresa comparable en el mercado, realiza compras al contado, la primera empresa en realidad estaría pagando a sus proveedores el precio de los productos comprados en sí, más un cierto costo financiero por el valor del dinero prestado a través del tiempo por el proveedor en cuestión, lo cual afectaría el nivel de utilidad de operación de la empresa analizada.
- c) **Ajuste por Diferencias en la Tenencia de Inventarios (Ajuste a Inventarios)**
Los diferentes niveles en la tenencia de inventarios entre la empresa examinada y las empresas comparables, pueden introducir ciertas diferencias en los niveles de utilidad obtenidos por ambas, lo cual radica en el hecho de que si la empresa examinada, mantiene altos niveles de inventario con respecto a los que mantienen empresas comparables en el mercado, dicha tenencia relativamente alta, debe reflejarse en el precio de venta al consumidor final, por el costo de oportunidad



que representa para la empresa examinada el mantener su dinero invertido de esa manera, en lugar de mantenerlo en algún otro instrumento de inversión en el mercado. Al aumentar el precio de venta por dicha consideración, pudiera parecer que la empresa examinada obtiene mejores niveles de utilidad, lo cual no es precisamente cierto.

d) Ajuste por Diferentes Términos de Posesión de Propiedad Planta y Equipo (Ajuste a propiedad, planta y equipo).

El ajuste de Propiedad, Planta y Equipo se realiza debido a que las diferencias en los niveles de posesión de estos activos por la empresa examinada, en relación con las empresas comparables, conllevan a diferencias en los riesgos asumidos, lo cual incide en los niveles de utilidad esperados por cada una de las empresas.

Los ajustes económicos que deberán realizarse dependerán del método de precios de transferencia utilizado y serán efectuados únicamente para eliminar diferencias en aquellas cuentas cuyas operaciones afectan el resultado. Existen varias fórmulas para establecer cada uno de los ajustes mencionados, por lo que la fórmula utilizada deberá de guardar concordancia con el objetivo del ajuste, es decir mejorar la comparabilidad y eliminar las diferencias existentes entre la empresa analizada y las empresas comparables y en ningún momento deben utilizarse para adecuar el resultado a conveniencia de las operaciones analizadas. El cálculo para la determinación de dichos ajustes deberá ser descrito, ilustrado y justificado por el contribuyente y formará parte de la documentación comprobatoria señalada en el apartado 7 de la presente Guía, asimismo deberá ser puesto a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta lo requiera.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Las transacciones realizadas con los sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, deberán analizarse en forma separada de las operaciones con entidades independientes.

Las operaciones sujetas a la determinación de precios deberán analizarse operación por operación (Ejemplo: Compra o Venta de Materia Prima, Pago o Cobro de Regalías, Pago o cobro de Intereses, entre otros), excepto en los casos en que las transacciones se encuentren estrechamente ligadas o sean continuación una de otra, no pudiendo valorarse adecuadamente en forma separada (Ejemplo: Compra de Materia Prima, Compra de Materiales y Accesorios), debiendo evaluarse como un todo utilizando el mismo método.

En aquellos casos en los que varias transacciones hayan sido contratadas como un todo, deben ser evaluadas separadamente, y de esta forma obtener el precio o monto de la contraprestación o margen de utilidad que hubieran obtenido sujetos independientes en operaciones comparables para cada elemento.



Los contribuyentes y la Administración Tributaria podrán utilizar bases de datos e información pública proveniente de instituciones o entidades nacionales o internacionales respecto de empresas comparables independientes, para efectos de realizar el análisis de comparabilidad. La información obtenida de esa manera, tendrá validez legal siempre y cuando dicha información provenga de fuentes comprobables y confiables.

En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deberán ser convertidos en dólares estadounidenses, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.

El análisis de la comparabilidad y eliminación de diferencias así efectuados, constituyen los factores que permitirán la correcta selección de entidades y operaciones comparables, así como el método más adecuado en cada caso. El realizar una incorrecta selección llevaría a que los resultados no fueran confiables y beneficiaran o perjudicaran a la entidad sujeta a evaluación.

4. DETERMINACION DEL PRECIO

4.1. METODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, los precios y montos de las contraprestaciones de las operaciones o transacciones que celebren los contribuyentes con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, serán determinados a partir de los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

El inciso segundo de dicho artículo señala que los contribuyentes determinarán el precio de mercado utilizando los procedimientos y métodos técnicos contenidos en el Código Tributario y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Los métodos de precios de transferencia comprenden “los métodos tradicionales basados en las operaciones” y los “métodos basados en el resultado de las operaciones” que se encuentran descritos en las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE, y que pueden utilizarse para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia. Los métodos tradicionales basados en las operaciones son el método de precio comparable no controlado, el método de precio de reventa y el método de costo adicionado. Los métodos basados en el resultado de las operaciones son el método del margen neto de la transacción y el método de partición de utilidades.

Se entenderá para efectos de utilización de los citados métodos, las conceptualizaciones siguientes:



Métodos tradicionales basados en las operaciones

- i. **Método de precio comparable no controlado:** que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre sujetos independientes en operaciones comparables.
- ii. **Método de precio de reventa:** que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación celebrada con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre sujetos independientes en operaciones comparables. Para tales efectos, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo dicha utilidad entre las ventas netas.
- iii. **Método de costo adicionado:** que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación celebrada con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre sujetos independientes en operaciones comparables. Para tales efectos, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo dicha utilidad entre el costo de ventas.

Métodos basados en el resultado de las operaciones

- iv. **Método del margen neto de la transacción:** que consiste en comparar el margen neto fijado en base a un denominador apropiado, que se obtiene en las operaciones o transacciones celebradas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, con el margen neto fijado en base al mismo denominador obtenido en el marco de una operación comparable entre partes independientes. Para tales efectos, el margen neto se calcula tomando en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.
- v. **Método de partición de utilidades:** que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por sujetos relacionados, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre sujetos independientes.

Bajo este método, existen dos enfoques:

- A. **Análisis de Contribuciones Totales:** que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por sujetos relacionados, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre sujetos independientes, de la manera siguiente:



- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada uno de los sujetos relacionados involucrados en la operación, y
 - b) La utilidad de operación global se asignará a cada uno de los sujetos relacionados en la proporción que resulte de considerar elementos tales como activos, costos y gastos de cada uno de los sujetos relacionados, con respecto a las operaciones que hubieran realizado entre dichos sujetos relacionados.
- B. Análisis Residual:** que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por sujetos relacionados, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada uno de los sujetos relacionados involucrados en la operación,
 - b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
 - i. Se determinará la utilidad básica que corresponda en su caso, a cada uno de los sujetos relacionados mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los numerales 1, 2, 3, 4 y 6 de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
 - ii. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el romano anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre los sujetos relacionados involucrados en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre sujetos independientes en operaciones comparables.

Los contribuyentes deberán aplicar el método más adecuado según las circunstancias del caso, para lo cual deberán considerar los siguientes aspectos:

- a) El que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad.
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las operaciones o transacciones relacionadas e independientes y de las empresas involucradas en dicha comparación.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados.

La Administración Tributaria evaluará y determinará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo a los aspectos señalados en los literales anteriores.



4.2. RANGO DE PLENA COMPETENCIA (Rango Aceptable)

De la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia antes señalados, se podrá obtener un Rango de Plena Competencia o Rango Aceptable de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Este rango se determinará mediante la aplicación del método estadístico intercuartil.

La Aplicación del método estadístico intercuartil, se describe a continuación:

1. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
2. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
3. Se obtendrá la mediana adicionando una unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad y se dividirá el resultado entre dos.
4. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el numeral anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero a que se refiere el primer inciso de este numeral y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
 - b) El resultado obtenido en el literal anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
 - c) Al resultado obtenido en el literal anterior se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero a que se refiere el primer inciso de este numeral.
5. La posición del primer cuartil se obtendrá de sumar a la mediana una unidad y dividir el resultado entre dos. Para los efectos de este numeral se tomará como mediana el resultado a que hace referencia el numeral tres anterior.
 6. Se determinará el valor del primer cuartil (límite inferior del rango) ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial obtenido en el numeral anterior.



Cuando la posición del primer cuartil sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero a que se refiere el inciso primero de este numeral y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
 - b) El resultado obtenido en el literal anterior se multiplicará por el número decimal del primer cuartil.
 - c) Al resultado obtenido en el literal anterior se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero a que se refiere el inciso primero de este numeral.
7. La posición del tercer cuartil se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia el numeral tres anterior, una unidad y al resultado se le adicionará el número de orden correspondiente al primer cuartil obtenido en el numeral cinco de este apartado.
8. Se determinará el tercer cuartil (límite superior del rango) ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del tercer cuartil.

Cuando el tercer cuartil sea un número formado por entero y decimales, el límite superior del rango se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero a que se refiere el inciso primero de este numeral y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.
- b) El resultado obtenido conforme al literal anterior, se multiplicará por el número decimal del tercer cuartil.
- c) Al resultado obtenido en el literal anterior, se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del número entero a que se refiere el inciso primero de este numeral.

Calculado el Rango de Plena Competencia o Rango Aceptable, se interpretará técnicamente los resultados, así: ***“Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad de la empresa analizada se encuentran entre el primer cuartil (límite inferior) y el tercer cuartil (límite superior) ambos límites inclusive, se considerarán como pactados o utilizados entre sujetos independientes, caso contrario, se considerará que el valor que hubieren utilizado sujetos independientes es el que corresponde a la mediana del mencionado rango”.***



Lo anterior en virtud la definición en estadística descriptiva de Rango Intercuartil que es la diferencia entre el tercer y el primer cuartil de una distribución, ($RIC = Q3 - Q1$), dicho rango es un método estadístico que se emplea para incrementar el grado de confianza en un análisis específico, siendo por consiguiente una medida de dispersión estadística, mediante la cual se eliminan los valores extremadamente alejados, razón por la cual en materia de precios de transferencia se considera como rango aceptable los valores comprendidos del primer al tercer cuartil (ambos límites inclusive), en consonancia con la definición del método estadístico aplicado.

5. PASOS PARA LA APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA

Como resumen de lo expuesto en los apartados del 1 al 4, para la determinación de los precios y montos de las contraprestaciones de las operaciones o transacciones que celebren los contribuyentes con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, resulta necesario realizar los pasos siguientes:

- i. Previo a efectuar la determinación del precio de mercado, se deberá comprobar:
 - a) Que el contribuyente haya celebrado operaciones o transacciones con sujetos que se encuentren tipificados en los artículos 199-C y 62-A, incisos terceros y siguientes del Código Tributario y que las mismas tengan sustancia económica, es decir, que sean operaciones reales y no ficticias.
 - b) Que la operación sea útil y necesaria para la actividad económica o giro del negocio. En caso de costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.
 - c) Que la operación se encuentre debidamente documentada.
 - d) Que la operación se encuentre debidamente registrada.
 - e) Que se haya efectuado la retención del Impuesto sobre la Renta correspondiente, en caso aplique.
- ii. Efectuar un análisis de comparabilidad de las características económicas relevantes de las operaciones realizadas por el contribuyente con otras operaciones realizadas por sujetos independientes, con el objeto de establecer si los bienes transferidos y los servicios prestados son de la misma especie. Para ello se deberá considerar, según sea el caso, los cinco factores de comparabilidad descritos en el apartado 3.
- iii. Luego de haber establecido que los bienes y servicios, de las operaciones realizadas por el contribuyente con otras operaciones realizadas por sujetos independientes, son de la misma especie, se verificará que estos no presentan diferencias relevantes que afecten de manera significativa el precio o monto de la contraprestación, pero en caso de que así fuera, estas diferencias deberán eliminarse en virtud de ajustes razonables



que permitan un mayor grado de comparabilidad. Para ello se deberá considerar lo descrito en el apartado 3.

- iv. Realizados los pasos anteriores, se procederá a seleccionar las entidades y operaciones comparables a efecto de determinar, según el método seleccionado, el precio de mercado correspondiente. Asimismo se detallaran aquellas entidades y operaciones que fueron excluidas para realizar dicha determinación, indicando las razones que sirvieron para ello.

Como apoyo para la realización de los pasos descritos en los romanos ii, iii y iv, se podrán emplear los 9 pasos recomendados por las Directrices de la OCDE, que constan en el Capítulo III “Análisis de comparabilidad, A1 proceso tipo”.

Para demostrar la realización de los cuatro pasos detallados en los romanos i al iv de este apartado, deberá dejarse constancia de la información y documentación utilizada y elaborada, todo con el objeto de garantizar el cumplimiento de las disposiciones tributarias correspondientes. En el apartado 7 de la presente Guía se expone lo relativo a la Documentación comprobatoria que deberá elaborar y poseer el contribuyente.

6. PRESENTACIÓN DE INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES

El artículo 124-A del Código Tributario, establece la obligatoriedad de los Contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, para presentar un Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados, cuando se cumpla la siguiente condición:

- Que las operaciones realizadas, ya sea en forma individual o conjunta, durante un ejercicio fiscal, sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00).

El Informe en referencia comprende presentar un **detalle por operación** de todos los sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales con los cuales operó durante el ejercicio fiscal informado, así como el análisis obtenido de la determinación del precio de mercado.

Dicho Informe deberá ser presentado a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal, mediante los formularios que proporcione la Administración Tributaria con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta disponga para tal efecto. Para la fecha de vigencia de la presente Guía el citado formulario se identifica bajo el modelo F-982, Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados.



7. CONSERVACIÓN DE DOCUMENTACIÓN, INFORMACIÓN Y PRUEBA

El artículo 147 del Código Tributario en su literal e), establece la obligatoriedad de los Contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, de conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, la documentación, información y pruebas que respalde y demuestre que el contribuyente ha considerado para establecer los precios de las operaciones y monto de las contraprestaciones citadas, lo indicado en el artículo 62-A del Código Tributario.

Dicha documentación comprobatoria, se elaborará teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, e incluirá toda aquella que respalde y demuestre que el contribuyente ha considerado para determinar la valoración de las operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, lo indicado en los artículos 62-A, 199-C y 199-D del Código Tributario y lo establecido en la presente Guía de Orientación.

Esta documentación comprobatoria estará formada, entre otras, por:

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

- 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 periodo 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 cuanto a las operaciones realizadas con los sujetos relacionados.
- f) Relación de los contratos de prestación de servicios entre sujetos relacionados y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente.
- g) Memoria del grupo o informe anual equivalente.



ii. Documentación del contribuyente:

- a) Identificación completa del contribuyente y de los distintos sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
- b) Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con los sujetos mencionados en el literal anterior, con indicación de la metodología utilizada. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza y metodología utilizada.
- c) Análisis de comparabilidad detallado, indicando las fuentes de información de las empresas comparables consideradas, describiendo además los ajustes realizados a los tipos de operación o empresas comparables seleccionadas, en caso de haberse efectuado.
- d) Motivo de la elección de la metodología utilizada, mencionada en el literal b) anterior, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

iii. Estructura de la documentación e información:

La información y documentación relativa a la obligación de aplicar precios de mercado, podrá estructurarse de la siguiente forma:

I. Resumen Ejecutivo.

- A. Alcance y Objetivo
- B. Contenido
- C. Conclusiones

II. Análisis Funcional.

- A. Antecedentes del Grupo Empresarial
 - i. Historia o panorama
 - ii. Estructura organizacional o societaria
 - iii. Línea de negocio y productos
 - iv. Otros aspectos relevantes
- B. Funciones realizadas por el Grupo
 - i. Investigación y desarrollo
 - ii. Manufactura
 - iii. Distribución
 - iv. Mercadeo y Publicidad
 - v. Ventas.
 - vi. Otros.



C. Antecedentes del Contribuyente

- i. Historia o panorama
- ii. Estructura organizacional o societaria
- iii. Línea de negocio y productos
- iv. Clientes
- v. Competencia
- vi. Otros aspectos relevantes

D. Funciones realizadas por el Contribuyente

- i. Investigación y desarrollo
- ii. Manufactura
- iii. Distribución
- iv. Compras
- v. Ventas.
- vi. Mercadeo y Publicidad
- vii. Control de calidad
- viii. Operaciones Financieras
- ix. Otros.

E. Riesgos Asumidos

- i. Mercado
- ii. Propiedad, planta y equipo
- iii. Investigación y desarrollo
- iv. Financieros
- v. Cambiarios
- vi. Tasas de interés
- vii. De crédito
- viii. Otros

F. Activos utilizados

G. Transacciones inter-compañías.

- i. Venta de Maquinaria y equipo
- ii. Venta de inventarios
- iii. Transferencia de intangibles
- iv. Provisión de Servicios
- v. Operaciones Financieras
- vi. Otras

III. Análisis de Mercado.

- A. Contexto macroeconómico
- B. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial
- C. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local
- D. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial



IV. Análisis Económico.

- A. Detalle y la cuantificación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados
- B. Selección del método más apropiado, indicando las razones y fundamentos utilizados para ello
- C. Detalle de los comparables seleccionados y los criterios utilizados para su selección.
- D. Detalle de los elementos, cuantificación y metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.
- E. Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos.
- F. Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.
- G. Información obtenida de las empresas comparables, indicando la fuente de obtención de dicha información
- H. Conclusiones a las que se hubiera llegado.

La información y documentación antes mencionada, incluyendo el acceso a las fuentes de información de las empresas comparables, deberá estar disponible para la verificación de la Administración Tributaria, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales contenidas en el Código Tributario y la presente guía de aplicación.

B. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES, RELACIONADOS CON RETENCIONES Y COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES.

8. RETENCION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES

8.1. Retención a Sujetos Relacionados no domiciliados:

El artículo 158 del Código Tributario en su inciso quinto, establece que las filiales o sucursales que realicen pagos a sus casas matrices en cualquier concepto, salvo que correspondan a la adquisición de bienes muebles corporales o utilidades que ha obtenido la filial o sucursal por los cuales haya pagado el Impuesto correspondiente, deberán efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta con carácter de pago definitivo, en el porcentaje general del veinte por ciento (20%), o en su caso las tasas reducidas establecidas en los literales del a) al d) del mismo artículo y 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según corresponda.

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

El artículo 158-A del Código Tributario, establece que las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades irregulares o de hecho o unión de personas,



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

De igual forma dicho artículo 158-A, establece en su literal d), que a las sumas pagadas o acreditadas por rentas beneficiadas con las tasas de retención reducidas establecidas en el artículo 158 del mismo Código, no se le aplicará el porcentaje de retención del 25%, si no el que le corresponda según el referido artículo 158.

8.3. Retenciones por pago o acreditación de utilidades

8.3.1 Artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

A efecto de dar cumplimiento a la obligación establecida en esta disposición legal, la retención se efectuará, en los casos siguientes:

- a) Cuando el sujeto pasivo domiciliado pague o acredite utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, estarán obligados a retener un porcentaje del cinco por ciento (5%) de tales sumas.
- b) Cuando el sujeto pasivo domiciliado paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, domiciliados, constituidos o ubicados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales, aplicarán la retención del veinticinco por ciento (25%) de impuesto sobre la renta, regulada en el artículo 158-A del Código Tributario.

8.3.2 Artículo 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Retención en caso especial

En cumplimiento a la obligación establecida en esta disposición legal, la retención se efectuará en el siguiente caso:

- a) Cuando los representantes de casas matrices, filiales, sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que paguen o acrediten utilidades a sujetos no domiciliados en El Salvador, deberán retener el cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta.

No corresponderá practicar la retención de los artículos 72 y 73 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en los casos de exención indicados en el artículo 74-B de la misma Ley.



8.4. Retención por préstamos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta

A efecto de dar cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 74-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la retención se efectuará en los casos siguientes:

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

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

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

8.5. Declaración y Pago de Retenciones:

Las retenciones se declararán y pagarán mensualmente a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al cierre del período mensual correspondiente, mediante el formulario "Declaración de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido" (F-14), debidamente llenado y con los requisitos técnicos dispuestos por la Dirección General de Impuestos Internos.

9. NO DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES

El artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece en sus numerales 10) inciso segundo, 12), 13) y 14) literales b), c) y d), la no deducibilidad de las erogaciones efectuadas en operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

9.1. Operaciones de Pérdidas con Sujetos Relacionados

El inciso segundo del numeral 10) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que en ningún caso serán deducibles las pérdidas provenientes de actos u



operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

9.2. No retención ni entero del Impuesto sobre la Renta en Operaciones con Sujetos Relacionados

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

9.3. Intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas con Sujetos Relacionados.

El numeral 14) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece en su literal b), que no serán deducibles los intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, de seguros o reaseguros celebradas con sujetos relacionados cuando el prestamista o prestador fuere un sujeto relacionado domiciliado, y éste no los hubiere declarado como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo.

De igual forma, el literal c) del mismo artículo y numeral, establece que si los pagos efectuados exceden al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal, no serán deducibles dichas erogaciones.

Asimismo el literal d) del numeral 14 del citado artículo, establece que no serán deducibles los pagos efectuados, si el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario.

C. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL AUDITOR RELACIONADAS CON OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍOS FISCALES

El artículo 135 del Código Tributario en su literal f), establece que los Auditores deberán reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, una nota o apartado respecto al cumplimiento tributario de las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.



En dicha Nota o Apartado el Auditor manifestará haber revisado que los precios de las operaciones y montos de las contraprestaciones celebradas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre sujetos independientes en operaciones comparables, de conformidad a lo señalado en los artículos 62-A, 199-C y 199-D del Código Tributario y en la presente Guía de Aplicación.

El artículo 68 literal i) del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, establece que el Informe Fiscal contendrá además de la opinión del Auditor Fiscal, los saldos y las transacciones de las operaciones celebradas con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas. Dichas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes, la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar al pago de regalías, comisiones u otro tipo de pagos.

Para efectos de armonizar la obligación establecida en el literal f) del artículo 135 del Código Tributario, en las Notas a los Estados Financieros adjuntas al Dictamen e Informe Fiscal, se revelarán las transacciones celebradas con los sujetos relacionados, definidos de conformidad al artículo 199-C del presente Código, así como con los sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales. Sin perjuicio de la información solicitada en dichas Notas por la Oficina del Dictamen Fiscal, se deberá revelar como mínimo la siguiente:

- a) Naturaleza de la relación según artículo 199-C del Código Tributario.
- b) El importe de las transacciones. Estas transacciones pueden incluir las compras o ventas de bienes terminados o no, compras o ventas de propiedades y otros activos, prestación o recepción de servicios, arrendamientos, transferencias de investigación o desarrollo, transferencias en función de acuerdos de licencias, transferencias bajo acuerdos de financiación, incluyendo aportaciones de patrimonio en efectivo o especie, otorgamientos de garantías o avales, liquidaciones de pasivos que haga el contribuyente o por el contribuyente en nombre de un tercero, participación en un plan de beneficios definidos que comparta riesgos entre los sujetos a que se refiere el artículo 199-C del Código Tributario.
- c) El importe de los saldos pendientes y:
 - (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados y la naturaleza de la contraprestación a proporcionar en la liquidación, y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.
- d) Provisiones por deudas incobrables relacionadas con el importe de los saldos pendientes.
- e) El gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes o relacionados con los sujetos a que se refiere el artículo 199-C del Código Tributario.



El examen del Auditor, respecto a las operaciones que define el artículo 62-A del Código Tributario, en cumplimiento a su obligación del artículo 135 literal c) del Código referido, deberá sustentarse en una auditoría que comprenda:

Evaluación de la Estructura Organizativa:

Con el objeto de establecer si las operaciones han sido efectuadas con sujetos tipificados en los artículos 199-C y 62-A, inciso tercero y siguientes del Código Tributario.

Evaluación de las Operaciones o Transacciones realizadas con Sujetos Relacionados:

Con el objeto de establecer si las mismas corresponden a:

- Operaciones reales, no ficticias
- Operaciones útiles y necesarias para el Giro del Negocio (En caso de costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad).
- Operaciones que se encuentren debidamente documentadas
- Operaciones que se encuentren debidamente registradas contablemente.
- Operaciones a las que se haya efectuado la retención del Impuesto sobre la Renta correspondiente, en caso aplique.

Evaluación del Valor pactado en la Operación:

Con la finalidad de establecer si las mismas han sido valoradas considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes, es decir si se efectuó el debido análisis de comparabilidad, se eliminaron las diferencias mediante ajustes y la utilización de algún método descrito en la presente guía.

Considerando lo anterior, la opinión del Auditor, respecto al cumplimiento tributario de las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, comprende:

- a) Determinación de Precio de Mercado de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario. Esto incluye el análisis de comparabilidad y los ajustes realizados para la eliminación de diferencias, metodología utilizada, así como la documentación de respaldo.
- b) Presentación de Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados o con Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, de conformidad a lo establecido en el artículo 124-A del Código Tributario.
- c) Retenciones de Impuesto sobre la Renta, por pagos o acreditación de sumas de dinero a sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula



tributación o paraísos fiscales, de conformidad a lo establecido en los artículos 158 y 158-A del Código Tributario, y su entero correspondiente.

- d) No deducibilidad de pérdidas en operaciones con sujetos relacionados o con personas o entidades residentes o domiciliadas en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, de conformidad a lo establecido en el artículo 29-A, numeral 10) inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta
- e) No deducibilidad de intereses, comisiones y cualquier otro pago sobre operaciones financieras, de seguro o reaseguro, cuando se cumpla lo establecido en el artículo 29-A, numeral 14, literales a), b), c) y d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Es importante mencionar que la auditoría a que se refiere el presente apartado y que respalda el cumplimiento de la obligación establecida en el literal f) del artículo 135 del Código Tributario, deberá documentarse con los Papeles de Trabajo, que comprenden las Cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta su opinión. Dicha información y documentación será requerida por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, de conformidad a lo establecido en el Artículo 72 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

EJEMPLOS PARA LA APLICACIÓN TRIBUTARIA DE LOS APARTADOS A Y B DE LA PRESENTE GUÍA

Con el objeto de facilitar el tratamiento tributario de las operaciones realizadas por los contribuyentes con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, se plantean algunos ejemplos en Anexos 1, 2, 3, 4, 5 y 6, considerando los siguientes aspectos:

- ANEXO 1:** Ejemplos para facilitar la identificación de Sujetos Relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
- ANEXO 2:** Ejemplos para efectuar el análisis de Comparabilidad entre operaciones realizadas por el contribuyente y por sujetos independientes.
- ANEXO 3:** Ejemplo de ajustes por efectos contables.
- ANEXO 4:** Ejemplos de ajustes para eliminación de diferencias utilizando los Elementos comprendidos en Artículo 199-D del Código Tributario.
- ANEXO 5:** Ejemplos de ajustes económicos relacionados con la aplicación de métodos descritos en las Directrices de la OCDE.



- ANEXO 6:** Ejemplos para facilitar la determinación de precios de transferencia, de conformidad a los lineamientos establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).
- ANEXO 7:** Ejemplos de cálculo del Rango Intercuartil, como resultado de la aplicación de métodos descritos en las Directrices de la OCDE.
- ANEXO 8:** Ejemplo para la determinación del monto de las operaciones requeridas para presentar el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados.
- ANEXO 9:** Ejemplos de no deducibilidad de Costos y Gastos en operaciones con Sujetos Relacionados o Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

VI. ALCANCE DE LA GUIA DE ORIENTACION.

El presente documento constituye una modificación a la guía de orientación No. DG-001/2012 de fecha 21 de marzo de 2012, a partir de reforma promovida al artículo 62-A del Código Tributario, que consta en Decreto Legislativo No.763 de fecha 31 de julio de 2014, publicado en el Diario Oficial No.142, tomo No. 404 de la misma fecha.

Las disposiciones administrativas contenidas en esta guía constituyen orientación para el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias y cualquier situación relacionada con la materia y que no esté comprendida en la misma, podrá ser consultada a la Administración Tributaria.

San Salvador, 21 de marzo de 2018



LIC. SERGIO DE JESUS GÓMEZ PÉREZ
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
MINISTERIO DE HACIENDA

EJEMPLOS PARA FACILITAR LA IDENTIFICACION DE SUJETOS RELACIONADOS O SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍSO FISCALES.

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en el apartado “2. SUJETOS RELACIONADOS O SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍSO FISCALES”, y con el objeto de facilitar la identificación de los mismos, a continuación se plantean algunos ejemplos al respecto:

Caso 1:

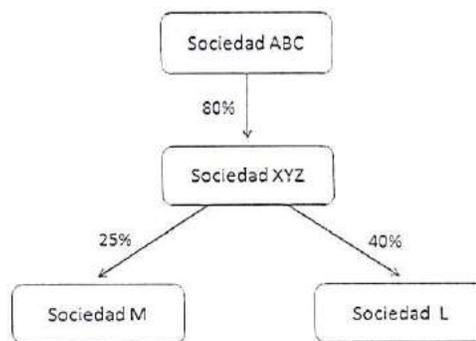
CONTROL DIRECTO O INDIRECTO DE UNA PERSONA SOBRE EL CAPITAL SOCIAL O DERECHOS DE VOTO DE OTRA.

Supuestos:

La sociedad “ABC” es titular del 80% de las acciones de la sociedad “XYZ”, la cual a la vez participa en el 40% de las acciones de la sociedad “L” y en el 25% del capital de la sociedad “M”.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal a) del artículo 199-C del Código Tributario, la existencia de sujetos relacionados se determina de la siguiente forma:



- “ABC” está relacionada directamente con la sociedad “XYZ” al ser socio de ésta en un 80% de su capital.



- El mismo tipo de relación directa existe entre "XYZ" y las sociedades "L" y "M", ya que la primera posee al menos el 25% del capital de sus subsidiarias.
- La sociedad "ABC" está relacionada indirectamente con la sociedad "L", ya que la participación indirecta es del 32% (80% x 40%), sin embargo no existe relación con la sociedad "M" ya que la participación indirecta de "ABC" asciende a 20% (80% x 25%), la cual es inferior al 25% de participación requerido.

Caso 2:

CONTROL DIRECTO O INDIRECTO DE CINCO O MENOS PERSONAS SOBRE EL CAPITAL SOCIAL O DERECHOS DE VOTO DE DOS PERSONAS.

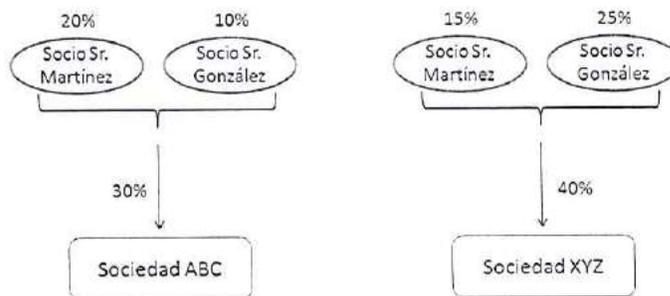
Supuestos:

Los señores Martínez y González, son poseedores de acciones emitidas por las sociedades "ABC" y "XYZ", las cuales se encuentran representadas en el capital social de ambas sociedades, según el detalle siguiente:

SOCIEDAD EMISORA	ACCIONISTA	% DE PARTICIPACION EN CAPITAL SOCIAL
Sociedad ABC	Sr. Martínez	20%
	Sr. González	10%
Sociedad XYZ	Sr. Martínez	15%
	Sr. González	25%

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal b) del artículo 199-C del Código Tributario, la existencia de sujetos relacionados se determina de la siguiente forma:



- Según se observa, los accionistas Sr. Martínez y Sr. González, en su conjunto poseen más del 25% del capital social de ambas sociedades, ya que de la sumatoria de sus porcentajes de representación se obtiene para la sociedad "ABC" un 30% y para la sociedad "XYZ" un 40%, por lo que se considera que ambas sociedades son relacionadas.



Caso 3:

SOCIEDADES PERTENECIENTES A UNA MISMA UNIDAD DE DECISION O GRUPO EMPRESARIAL.

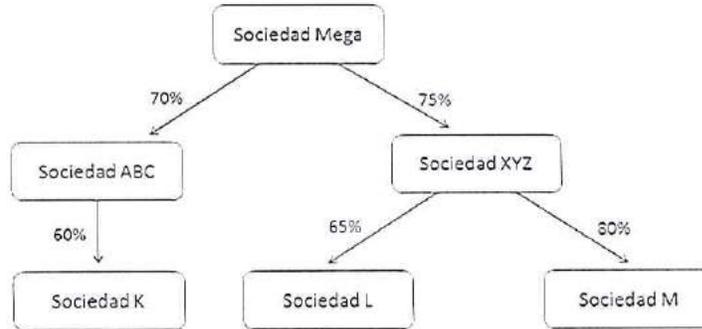
Supuestos:

La sociedad "MEGA" es titular de acciones de las siguientes sociedades: "ABC" el 70% y "XYZ" el 75%.

De igual forma "ABC" posee el 60% de las acciones de la sociedad "K", y "XYZ" el 65% de acciones de la sociedad "L" y el 80% de acciones de la sociedad "M"

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal c) del artículo 199-C del Código Tributario, la existencia de sujetos relacionados se determina de la siguiente forma:



- Tanto la sociedad "MEGA" como las sociedades "ABC" y "XYZ" tienen una participación significativa en sus subsidiarias, siendo esta participación directa e indirecta superior al 25% del capital social, permitiéndoles incidir en las decisiones que se toman en las sociedades "K", "L" y "M".
- Dichas participaciones, nos conllevan a asegurar que estamos ante un denominado Grupo empresarial, en el cual todas las sociedades integrantes del grupo se encuentran relacionadas entre sí.

Caso 4:

RELACIÓN DE CONSANGUINIDAD O AFINIDAD.

Supuestos:

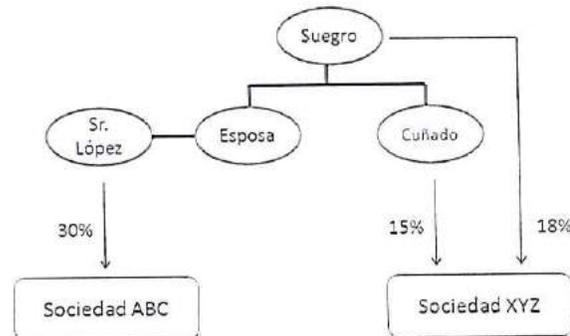
El señor López es poseedor del 30% de las acciones de la sociedad "ABC".



De igual forma su cuñado y su suegro tienen una participación del 15% y el 18% del capital social de "XYZ".

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal d) del artículo 199-C del Código Tributario, la existencia de sujetos relacionados se determina de la siguiente forma:



- Como se observa, se trata de dos entidades en las que algunos de sus socios partícipes están unidos por una relación de parentesco. Para el caso, el Sr. López se encuentra unido a su suegro y a su cuñado en línea colateral por afinidad en primer grado, y en segundo grado, respectivamente.
- Asimismo como la participación directa en ambas sociedades es, al menos el 25% del capital social (30% en sociedad "ABC" y el 33% en sociedad "XYZ"), se puede concluir que dichas sociedades son relacionadas entre sí.

Caso 5:

UNION DE PERSONAS, SOCIEDADES DE HECHO O CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIAL O ASOCIO EN PARTICIPACION.

Supuestos:

Las sociedades "ABC", "KLM" y "XYZ", han acordado formar un Asocio a través de una Unión de Personas (UDP) cuyo objeto será la participación conjunta de dichas entidades en la extracción de oro para luego comercializarlo en Europa.

La participación de cada sociedad para el desarrollo del proyecto estará definido así: "ABC" en un 50%, "KLM" en un 30% y "XYZ" en el restante 20%.



Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal e) del artículo 199-C del Código Tributario, la existencia de sujetos relacionados se determina de la siguiente forma:



- La Sociedad “ABC”, está relacionada con la Unión de Personas (UDP) al ser participe de la misma en más del 25% de participación.
- El mismo tipo de relación existe entre la Sociedad “KLM” con la Unión de Personas (UDP) al participar dicha sociedad en la misma en un 30%.
- No obstante, para el caso de la sociedad “XYZ”, esta no está relacionada con la Unión de Personas (UDP), ya que su participación en la misma es de 20%.

Caso 6:

PERSONA DOMICILIADA Y DISTRIBUIDOR EXCLUSIVO RESIDENTE EN EL EXTRANJERO.

Supuestos:

La sociedad salvadoreña “ABC”, con el objeto distribuir en los Estados Unidos de Norteamérica los productos que fabrica, celebra un contrato de distribución con la Sociedad “X Inc.” radicada en Miami, Florida, por medio del cual se garantiza que dicha sociedad será la única encargada de la distribución de los productos de “ABC” en el mercado anglosajón.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal f) del artículo 199-C del Código Tributario, las sociedades “ABC” y “X Inc.” se consideran sujetos relacionados, al ser “X Inc.”, residente en Estados Unidos, la distribuidora exclusiva en dicho país, del producto fabricado por la sociedad domiciliada salvadoreña.



Caso 7:

DISTRIBUIDOR EXCLUSIVO DOMICILIADO DE UNA PERSONA RESIDENTE EN EL EXTRANJERO.

Supuestos:

“Solutions Inc.”, empresa radicada en Inglaterra y “BJ, S.A.”, empresa salvadoreña, han celebrado un contrato en el que se acuerda que “BJ, S.A.”, adquirirá el producto “x” fabricado por la primera sociedad, garantizándose además que será el único distribuidor de dicho producto en el mercado salvadoreño.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal g) del artículo 199-C del Código Tributario, las sociedades “BJ, S.A.” y “Solutions Inc.”, se consideran sujetos relacionados, al ser “BJ, S.A.”, la distribuidora exclusiva en el País, del producto propiedad de una sociedad residente en el extranjero.

Caso 8:

PERSONA DOMICILIADA Y SU PROVEEDOR DEL EXTERIOR, CUANDO LAS COMPRAS REPRESENTEN MAS DEL 50%.

Supuestos:

La sociedad “Importadora Salvadoreña, S.A”, ha efectuado durante el ejercicio 201X, compras a sus proveedores del exterior, según detalle siguiente:

PROVEEDOR	MONTO COMPRAS
ARIAL INC.	\$ 750,000.00
METHOLOGIC CO.	\$ 250,000.00
PHARLES CO.	\$ 80,000.00
total	\$1,080,000.00

El monto de las compras totales, durante el ejercicio, asciende al valor de \$1,200,000.00

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal h) del artículo 199-C del Código Tributario, la existencia de sujetos relacionados se determina de la siguiente forma:

- El porcentaje que representan las importaciones efectuadas por la sociedad, respecto al total de las compras es el siguiente:



PROVEEDOR	MONTO COMPRAS	% RESPECTO A LAS COMPRAS
ARIAL INC.	\$ 750,000.00	62.50%
METHOLOGIC CO.	\$ 250,000.00	20.83%
PHARLES CO.	\$ 80,000.00	6.67%
Compras Locales	\$ 120,000.00	10%
total	\$1,200,000.00	100%

De lo anterior, se establece que únicamente la sociedad "Arial Inc." se considera sujeto relacionado con la sociedad "Importadora Salvadoreña, S.A.", ya que las compras efectuadas a este proveedor representan más del 50% de las compras totales efectuadas por la sociedad salvadoreña.

Caso 9:

PERSONA DOMICILIADA Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE NO DOMICILIADO.

Supuestos:

La sociedad salvadoreña "ABC" realiza actividades comerciales en la región Europea a través de sus sucursales domiciliadas en España e Inglaterra.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal i) del artículo 199-C del Código Tributario, las sucursales domiciliadas España e Inglaterra al realizar actividades comerciales a nombre de la sociedad salvadoreña, constituyen establecimientos permanentes no domiciliados, por lo que se consideran sujetos relacionados con la Sociedad domiciliada "ABC".

Caso 10:

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DOMICILIADO Y PERSONA NO DOMICILIADA.

Supuestos:

La empresa española "Flamenco's, S.A." residente en Sevilla, España, ha establecido una sucursal en el País que operará, bajo la denominación de "Flamenco's, S.A., Sucursal El Salvador". El objetivo de la misma es la distribución en el área centroamericana de los productos que fabrica.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el literal j) del artículo 199-C del Código Tributario, las sucursales de empresas extranjeras que realizan operaciones en el País, constituyen establecimientos permanentes domiciliados, por lo que para el presente caso



“Flamenco’s, S.A., Sucursal El Salvador”, se considera sujeto relacionado de su casa principal “Flamenco’s, S.A.” residente en Sevilla, España.

Caso 11:

SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACION O PARAISOS FISCALES.

Supuestos:

En el año de 201X la sociedad “ABC” ha obtenido un préstamo de \$10,000,000.00 para capital de trabajo de la Sociedad “First Bank” radicada en Bahrein.

De igual forma, aprovechando la apertura comercial y financiera, lograda entre el gobierno salvadoreño y el gobierno brasileño, obtuvo financiamiento del “Banco Nacional, S.A.” de Brasil por un monto de \$ 150,000.00 que destinará para remodelación de su fábrica ubicada en Soyapango, El Salvador.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en incisos tercero y cuarto del artículo 62-A del Código Tributario y Guías de Orientación publicadas en el sitio www.mh.gob.sv para el reconocimiento de sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, la revisión de la existencia de dichos sujetos se determinó de la siguiente forma:

- Se procedió a identificar los países en los cuales se encuentran domiciliadas las sociedades con las cuales se efectuaron operaciones, siendo estos: Brasil y Bahrein.
- Se Buscó en la Guía de Orientación aplicable para el ejercicio fiscal sujeto de análisis, a los países de Brasil y Bahrein, para establecer si se encuentran catalogados como países con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
- En dicha Guía no se encontró a Brasil como de Baja o Nula Tributación ni Paraíso Fiscal, pero si se encontró catalogado a Bahrein como País de nula tributación, por lo que al encontrarse “First Bank” domiciliada en dicho país, se deberá determinar el precio de mercado únicamente para la operación realizada con dicha sociedad, de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario.

Nota: La Guía de Orientación a considerar para el reconocimiento de países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, será la vigente para el ejercicio fiscal sujeto a análisis.



EJEMPLOS PARA EFECTUAR EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD ENTRE OPERACIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE Y POR SUJETOS INDEPENDIENTES.

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en el apartado “3.1 ANALISIS DE COMPARABILIDAD”, y con el objeto de facilitar la comparación de las operaciones realizadas por el contribuyente con las realizadas por sujetos independientes, a continuación se plantean algunos ejemplos al respecto:

Caso 1:

CARACTERÍSTICAS DE LAS OPERACIONES.

Supuestos:

La empresa salvadoreña “MOTOR, S.A.” importó de su empresa relacionada “MOTOR INC.” radicada en EE.UU., motocicletas marca “JD” con motor 125 c.c., las cuales distribuye en el mercado nacional.

Con el objeto de identificar comparables, se obtuvo información de empresas salvadoreñas que realizan importaciones de motocicletas desde EE.UU., así como las características de las mismas, siendo estas:

IMPORTADOR	CARACTERÍSTICAS DEL BIEN
MOTO, S.A.	Motocicleta marca “JK” motor 150 c.c.
MOTORCYCLE, S.A. DE C.V.	Motocicleta marca “JD” motor 125 c.c.
RIDE S.A.	Motocicleta marca “JD” motor 150 c.c.
RACING, S.C.	Motocicleta marca “HD” motor 550 c.c.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el artículo 199-D numeral 1) del Código Tributario, el análisis de la comparabilidad se realizará a través de la comparación de las características de las operaciones que forman parte de la transacción efectuada.

- Las motocicletas importadas por “MOTO, S.A.” tienen diferencias en el cilindraje del motor y la marca es diferente.
- Las importadas por “MOTORCYCLE, S.A. DE C.V.”, reúnen las mismas características en cuanto a la marca y el cilindraje del motor.
- Las importadas por “RIDE S.A.”, si bien son de la misma marca, tienen diferencias en el cilindraje del motor.
- Las importadas por “RACING S.C.”, son de diferente marca y cilindraje de motor.



Conclusión:

Luego de efectuar análisis a las características de los bienes importados, se determinó que la única empresa que realiza importaciones de motocicletas con las mismas características es MOTORCYCLE, S.A. DE C.V.”.

Por lo tanto, si pretendemos utilizar el Método del Precio Comparable no Controlado, la única empresa comparable podría ser MOTORCYCLE, S.A. DE C.V., sin embargo si se pretende utilizar un método basado en rentabilidad de los márgenes brutos o netos a lo mejor todas las empresas podrían ser potencialmente comparables.

Ante lo anterior se aclara, que el análisis de comparabilidad de una operación, dependerá de la información disponible y el método a utilizar.

Para el caso del factor **“Características de las Operaciones”**, cobra mayor relevancia y se le debe dar mayor ponderación en el análisis de comparabilidad cuando se utiliza el método del Precio Comparable no Controlado, asimismo, este factor tiene menos incidencia en los métodos basados en márgenes brutos u operativos, sin embargo, no debe ignorarse la comparabilidad de este factor cuando se utilicen los métodos basados en los resultados netos o brutos, debido a que las diferencias en las características pueden llevarnos a la realización de funciones, activos y riesgos diferentes.

Caso 2:

ANÁLISIS DE LAS FUNCIONES, ACTIVOS O RIESGOS.

Supuestos:

“La Distribuidora, S.A.”, es una empresa que distribuye productos lácteos a mayoristas y supermercados en el mercado local. Todos los productos son importados de su parte relacionada del exterior y la distribución la realiza por medio de transportistas independientes.

Con la finalidad de identificar comparables, se obtiene información de terceros independientes que realizan funciones similares, para lo cual se deberá analizar si podrían ser potencialmente comparables:

COMPAÑÍA	FUNCIONES, ACTIVOS Y RIESGOS
MALL CORP.	Es una compañía de Estados Unidos que distribuye productos comestibles refrigerados, a distribuidores y mayoristas, los productos son distribuidos en todo el territorio de Estados Unidos, para lo cual cuenta con una flota de 500 furgones.
DARK GLOBAL INC.	Es una compañía que distribuye productos lácteos en Canadá, el segmento de negocio está dirigido hacia el mercado minorista, para lo cual cuenta con una flota importante de vehículos para su distribución en todo el territorio de Canadá.



COMPANÍA	FUNCIONES, ACTIVOS Y RIESGOS
OMG GLOBAL	Es una empresa que se dedica a la distribución de embutidos en las diferentes cadenas de tiendas y supermercados en Estados Unidos, para el desarrollo de su actividad cuenta con una planta procesadora de embutidos y empaque, asimismo la distribución la realiza por medio de transportistas independientes.
FOOD INC.	Es una empresa ubicada en Estados Unidos que se especializa en la distribución de una variedad de quesos importados de diferentes partes del mundo, el producto es distribuido principalmente en Supermercados de Italia y para realizar dicha actividad utiliza transportistas independientes.

Análisis:

De conformidad a lo establecido en el artículo 199-D numeral 2) del Código Tributario, la comparabilidad se realizará a través del análisis de la Funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

- MALL CORP.: Existe una diferencia importante en los activos utilizados, el nivel de riesgo es mucho mayor, lo cual se ve compensado con disminución de costos de transporte y en consecuencia obtiene diferentes niveles de rentabilidad que la empresa analizada.
- DARK GLOBAL INC.: La principal diferencia es que el segmento de negocio está dirigido hacia el mercado minorista o de detalle, además del componente importante del activo fijo, situaciones que la hacen diferente a la empresa analizada, debido a que los niveles de rentabilidad no son los mismos en la cadena de distribución.
- OMG GLOBAL: La principal diferencia es que cuenta con una planta procesadora y empaque, desarrollando funciones adicionales a la distribución, circunstancia que la ubica en condiciones diferentes a la analizada.
- FOOD INC.: Funcionalmente es muy parecida y podría ser una empresa potencialmente comparable a la analizada.

Conclusión:

Del análisis realizado a las empresas seleccionadas como posibles comparables, se verifico que la mayoría de ellas realizan funciones adicionales o que utilizan niveles de activos diferentes, tales como equipo de distribución, plantas procesadoras y en consecuencia asumen mayores riesgos que la analizada; otro factor que incide es el mercado de destino, ya que los niveles de rentabilidad de un distribuidor y venta al detalle son diferentes; dichas situaciones las hacen no comparables, por lo tanto en ese sentido la única compañía que podría ser potencialmente comparable es "FOOD INC".

Es importante destacar que el análisis de la comparabilidad bajo este factor, cobra mayor relevancia cuando se utilizan métodos basados en indicadores de beneficios brutos o netos, también se debe evaluar si una pretendida atribución de riesgo es coherente con la sustancia económica de la operación, para lo cual es necesario realizar un análisis para determinar en la práctica en qué medida soporta el riesgo cada una de las partes.



Caso 3:

TÉRMINOS CONTRACTUALES.

Supuestos:

La empresa salvadoreña "CALL, S.A. de C.V." distribuye en el mercado nacional teléfonos de la marca "FUNsmart".

Los teléfonos son importados de su parte relacionada en China, para lo cual celebró el 01 de enero de 2016 un contrato de Licencia de distribución no exclusiva con su parte relacionada, mediante el cual se acuerda pagar el 2.5% sobre las ventas netas en concepto de regalías. La licencia incluye el uso de la marca y la explotación de la misma, así como el know-how para el soporte técnico de los productos vendidos.

Con el objeto de evaluar si el porcentaje de regalías se encuentra de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se procedió a buscar contratos de similar naturaleza realizados por entidades independientes, de la búsqueda realizada se obtuvieron los siguientes contratos:

Compañía	Vigencia	Objeto del contrato	Porcentaje
EDEL INC	01/2014-12/2018	Licencia por uso de marca, know-How asistencia técnica para manufactura de componentes electrónicos para computadoras.	1.5% ventas brutas
FOCUS	07/2016-07/2019	Licencia por uso de marca y transferencia de tecnología en la distribución no exclusiva de equipos de telecomunicación.	3% sobre ventas netas
NEOK	01/2013-01/2015	Licencia por uso de marca para la distribución exclusiva de accesorios para telefonía celular.	1% sobre ventas brutas + una base fija de \$ 50,000.00
WELLCH	01/2017-12/2017	Licencia por uso de marca, Know-How para la asistencia técnica en la manufactura de calculadoras.	1% sobre ventas brutas.

Análisis:

Del análisis realizado a los contratos de las empresas independientes se observa que en la mayoría de contratos se han pactado condiciones diferentes tales como: la base de cálculo de la regalía la cual es establecida sobre ventas brutas, ventas netas o una base fija; otra diferencia es que además del uso de la marca incluyen asistencia técnica para fabricar productos; y finalmente uno de los contratos no está vigente.



Conclusión:

Partiendo de lo anterior, el contrato que reúne condiciones similares a la analizada para considerarse como comparable es el de la empresa FOCUS.

Es importante destacar que el análisis de la comparabilidad bajo este factor, cobra mayor relevancia si se pretende utilizar el método de Precio Comparable no Controlado.

Asimismo cuando existan cláusulas entre las partes que no se encuentren tácitamente expresas, habrá que considerar la conducta entre las partes y los principios económicos que rigen las relaciones entre empresas independientes. Por lo tanto resulta importante examinar si el proceder de las partes es conforme con las condiciones del contrato, o si este indica, que no se han seguido o si son simuladas.

Caso 4:

CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS.

Supuestos:

La sociedad TRANSPORT, S.A. DE C.V., es una compañía que presta servicios de transporte de productos derivados del petróleo, tales como gasolinas, diésel, petróleo crudo, GLP, Fuel Oil, entre otros; para lo cual cuenta con una flota de 100 camiones cisternas.

A los efectos del análisis de precios de transferencia, la compañía realizó búsqueda comparables externos, encontrando las siguientes compañías:

Compañía	Actividad que realiza
TRANSMEX, S.A.	Es una compañía que se dedica al transporte de productos derivados del petróleo, opera en todo el territorio mexicano y cuenta con 150 camiones cisternas.
TRANSTEXAS INC	Es una compañía que se dedica a la prestación de servicios de transporte de crudo y combustibles limpios, por medio de camiones cisterna, para lo cual cuenta con 200 equipos.
TEXAS COMPANY	Es una compañía que presta los servicios de traslado de crudo por medio de tuberías en el Estado de Texas, EE. UU., para lo cual cuenta con una red importante de tuberías, para abastecer de crudo a las refinerías de la zona.
ALASKA TRANSP	Es una compañía que se dedica a la prestación de servicios de transporte de Fuel Oil, Gasolinas, Gas Propano, entre otros; opera en todo el territorio de Alaska, para lo cual cuenta con 350 camiones cisternas. Como información adicional la compañía informa que según las estadísticas de accidentes, cada año se pierden 15 equipos por las condiciones climáticas, lo cual genera costos adicionales a la operación.



Análisis:

Del análisis realizado se determina que las compañías TRANSMEX, S.A. Y TRANSTEXAS INC, realizan funciones similares a la empresa analizada, sin embargo en el caso de "TEXCOMPANY", la diferencia que existe es que el transporte del crudo lo realiza a través de tuberías, utilizando activos y asumiendo riesgos diferentes; en el caso de ALASKA TRANSP, es una empresa que desarrolla las mismas funciones que la analizada, sin embargo opera en un mercado geográfico de alto riesgo por las condiciones climáticas, que hacen que el nivel de riesgos sea diferente.

Conclusión:

Del análisis realizado se determina que las compañías TRANSMEX, S.A. Y TRANSTEXAS INC, son las únicas empresas que podrían ser potencialmente comparables a la empresa analizada TRANSPORT, S.A. DE C.V.

Caso 5:

ESTRATEGIAS DE NEGOCIOS.

Supuestos:

La empresa "La Comercial, S.A.", se dedica a la venta de harina de trigo principalmente a su parte relacionada en el País, la cual abastece los principales mercados del territorio Salvadoreño,

Para el desarrollo de su actividad económica adquiere el producto de entidades independientes de Guatemala, siendo uno de los principales productos comercializados la harina de trigo Semi-Fuerte en presentación de 50 libras a un precio de \$ 18.00

Para efectos de realizar un análisis de los precios pactados con su parte relacionada durante el ejercicio de 2017, se obtiene información de terceros independientes que han realizado ventas de Harina de Trigo Semi-Fuerte en presentación de 50 libras a distribuidores independientes para el año de 2017. Dichos precios han permanecido constantes y no sufrieron cambios en el referido año, tal y como se muestra a continuación:

EMPRESAS	PRECIO
DIHARINA, S.A.	\$ 20.00
MOLINOHO, S.A.	\$ 19.80
HARINAS, S.A.	\$ 19.75
HARSAL, S.A.	\$ 15.00

Notas:

- El precio de venta es a mayoreo en presentación de 50 libras.
- No existen diferencias en las características de los productos, asimismo es comercializado en mismo nivel de mercado, es decir, a mayoristas.



Análisis

Se conoció que en el caso de DIHARINA, S.A., MOLINOHO, S.A. y HARINAS, S.A., no presentaron diferencias en cuanto a características de los productos y las condiciones pactadas en las operaciones, así como al sector en donde se comercializa el mismo.

En el caso de HARSAL, S.A. se conoció que inicio operaciones al inicio del año 2017, y con el objeto de penetrar en el mercado Salvadoreño implementó fuertes campañas de publicidad y mercadeo a fin de lograr una cuota importante dentro del mercado. Dicha publicidad está acompañada de un precio de introducción para la Harina de Trigo Semi-Fuerte en presentación de 50 libras de \$ 15.00. Se conoció que los planes de la empresa fue mantener ese nivel de precios en todo su primer año.

Conclusión:

Del análisis realizado se determina que únicamente en el caso de HARSAL, S.A., las estrategias de negocio implementadas la hace no ser comparable, por consiguiente, el resto de empresas se consideran comparables a la empresa analizada "La Comercial, S.A."



EJEMPLO DE AJUSTES CONTABLES

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en el apartado “3.2.1. AJUSTES POR EFECTOS CONTABLES”, destinados a eliminar las diferencias provocadas por la diversidad de criterios contables entre las operaciones con sujetos relacionados y las efectuadas entre sujetos independientes, a continuación se plantea un ejemplo al respecto:

Caso 1:

Supuestos:

La sociedad “LACTEOS, S.A. DE C.V.” compra a su parte relacionada del exterior leche en polvo, la cual vende en el mercado nacional. Para la realización de sus operaciones de venta en todo el país, utiliza una flota de vehículos de su propiedad.

Su Estado de Resultados refleja para el Ejercicio de 201X, los siguientes valores:

Ventas	\$ 500,000.00
Costo de Venta	\$ 350,000.00
Utilidad Bruta	\$ 150,000.00
Gastos Operativos	\$ 100,000.00
Utilidad de Operación	\$ 50,000.00

De la revisión efectuada a la información financiera de “LACTEOS, S.A. DE C.V.”, se observó que la empresa se deduce la depreciación de la flota de vehículos utilizados para la venta, la cual se incluyen como parte de los Gastos Operativos.

Como resultado del Análisis de Comparabilidad, se obtuvo información financiera de comparables externos, sin embargo se identificó que una de las empresas seleccionada como comparable (LA LECHERA, S.A. DE C.V.), incluye la depreciación del equipo de distribución (vehículos utilizados para la venta) como parte del Costo de Venta, lo cual difiere con los criterios contables utilizados por “LACTEOS, S.A. DE C.V.”

Análisis:

Según se observa ambas empresas son potencialmente comparables dadas las características de sus operaciones, pero en vista que existe discrepancia en los criterios contables para el registro de la depreciación, la utilidad bruta (Ventas menos Costos) que resulta para “LA LECHERA, S.A. DE C.V.” se encuentra afectada por un gasto, lo que se traduce en un porcentaje menor de margen bruto de utilidad



Lo anterior, afecta el análisis para la determinación del precio de transferencia, en caso de utilizarse un Método que comprenda la consideración del margen bruto, por lo que resulta necesario proceder a realizar un Ajuste Contable mediante la siguiente reclasificación:

ESTADO DE RESULTADOS "LA LECHERA, S.A. DE C.V."

	VALORES SIN AJUSTE	MONTO DEL AJUSTE	VALORES AJUSTADOS
Ventas	\$ 650,000.00		\$ 650,000.00
Costo de Venta	\$ 400,000.00		\$ 400,000.00
Depreciación	\$ 45,000.00	(\$ 45,000.00)	0.00
Utilidad Bruta	\$ 205,000.00		\$ 250,000.00
% UB/V	31.54%		38.46%
Depreciación		\$ 45,000.00	\$ 45,000.00
Gastos Operativos	\$ 75,000.00		\$ 75,000.00
Utilidad de Operación	\$ 130,000.00		\$ 130,000.00

Conclusión:

La reclasificación se efectúa con el objeto de homogenizar la información de la empresa potencialmente comparable con la información de la empresa analizada, para eliminar la discrepancia en prácticas contables. De no realizarse afectaría significativamente los resultados obtenidos y la confiabilidad del análisis.



EJEMPLOS DE AJUSTES PARA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS UTILIZANDO LOS ELEMENTOS COMPRENDIDOS EN ARTÍCULO 199-D DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en el apartado “3.2.2.1 AJUSTES PARA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS”, y con el objeto de mostrar los ajustes a efectuar cuando existan diferencias en el precio o monto de la contraprestación de bienes y servicios de la misma especie, en las operaciones realizadas por el contribuyente y las realizadas por sujetos relacionados, a continuación se plantean algunos ejemplos al respecto:

Caso 1:

PLAZO DE PAGO.

Supuestos:

La empresa DISCOMER, S.A., se dedica a la fabricación de concentrado para aves, para lo cual realiza importaciones de Maíz Amarillo No. 2, de su parte relacionada ubicada en los Estados Unidos.

Para el año de 2017, importó 1000 toneladas métricas de maíz amarillo No. 2 a un precio FOB de \$ 180.00. Las condiciones de la compra fueron a treinta días de plazo, que incluye un interés implícito del 1%, por lo que el precio de contado hubiese sido \$ 178.22

Con el objeto de identificar comparables, a fin de establecer si el precio pactado con su empresas relacionada se encuentra a valor de mercado, de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se obtuvo información de otras empresas que realizaron importaciones, durante 2017, de Maíz Amarillo No.2 de proveedores independientes de Canadá y Estados Unidos para incorporarlos en sus procesos productivos:

EMPRESAS	PRECIO TM	OBSERVACION
AVE, S.A.	\$ 195.00	Esta operación fue pactada a 90 días de crédito la cual incluye un interés implícito del 5%.
LA GRANJA, S.A.	\$ 175.00	La operación inicialmente fue pactada al crédito, sin embargo 5 días después de la operación realizó el pago y se caracterizó la operación como de contado.
POLLO, S.A.	\$ 170.00	La operación fue de contado.
POLLITO, S.A.	\$ 183.00	Las condiciones de pago fueron a 30 días con interés implícito del 1%.

Nota:

- Para efectos del ejemplo, la cantidad adquirida no incide en el precio, además no existe diferencia en cuanto a la calidad del producto y el precio es FOB.



Análisis:

La operación sujeta de análisis es la importación de Maiz Amarillo No. 2 y dado que todas las empresas realizan la misma actividad económica y comercializan el mismo producto, se podría decir que son relativamente comparables, no obstante al verificar las condiciones de compra se observa que algunas de estas empresas reflejan diferencias que afectan el precio del bien adquirido, las cuales podrían ser sujetas de ajuste a efecto de eliminarse, considerando lo establecido en el artículo 199-D romano I del Código Tributario.

Ajuste para la eliminación de diferencias:

EMPREAS	PRECIO TM	AJUSTE	PRECIO CONTADO
AVE, S.A.	\$ 195.00	\$ 9.29	\$ 185.71
LA GRANJA, S.A.	\$ 175.00	\$ -	\$ 175.00
POLLO, S.A.	\$ 170.00	\$ -	\$ 170.00
POLLITO, S.A.	\$ 183.00	\$ 1.82	\$ 181.18

- Se observa que los precios de importación de las empresas LA GRANJA, S.A. y POLLO, S.A., no fueron ajustados debido a que fueron operaciones de contado
- Respecto a las empresas AVE, S.A. y POLLITO, S.A. el precio de compra fue ajustado disminuyendo el porcentaje de interés implícito, así:

EMPRESA	VALOR	% INTERES	CALCULO DE AJUSTE
AVE, S.A.	\$ 195.00	5%	= [$\$195 - (\$195/1.05)$] = ($\$195 - \185.71) = \$9.29
POLLITO, S.A.	\$ 183.00	1%	= [$\$183 - (\$183/1.01)$] = ($\$183 - \181.18) = \$1.82

Conclusión:

Como consecuencia de los ajustes efectuados a las sociedades AVE, S.A. y POLLITO, S.A. se eliminan las diferencias por financiamiento existentes en el precio en relación al resto de sociedades, por lo que las 4 sociedades independientes pueden ser seleccionadas a efecto de establecer si de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, si el precio por DISCOMER, S.A. con su parte relacionada se encuentra a valor de mercado.



Caso 2:

CANTIDADES NEGOCIADAS.

Supuestos:

La Sociedad "Productos Agrícolas S.A. de C.V.", es una distribuidora salvadoreña que se dedica a la venta de insumos agrícolas.

Para octubre de 2018, efectuará la venta de 1,200 sacos de abono urea al 46% de 100 kilos cada uno, a su cliente relacionado "Agroservicio X, S.A. de C.V." estimando para ello un precio unitario de \$25.00 por saco de abono.

Dentro de sus políticas de comercialización de abono, la empresa otorga los siguientes descuentos por cantidad negociada: 5% por compra de 500 sacos y 10% por compra de 1,000 sacos o más.

Con el objeto de identificar comparables, a fin de establecer si el precio estimado se encuentra a precio de mercado de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se obtuvo información de otros contribuyentes independientes, quienes se dedican a la misma actividad económica y han efectuado ventas de sacos de abono urea al 46% de 100 kilos, durante el año de 2017, a clientes no relacionados. El detalle es el siguiente:

EMPRESA	PRODUCTO	VALOR POR SACO	CANTIDAD VENDIDA
CIA. A, S.A.	Saco de abono urea al 46%	\$27.00	1,100 sacos de abono de 100 kilos
CIA. B, S.A.	Saco de abono urea al 46%	\$29.00	850 sacos de abono de 100 kilos
CIA. C, S.A.	Saco de abono urea al 46%	\$ 33.00	450 sacos de abono de 100 kilos

Nota:

- Las Compañías "A, S.A.", "B, S.A." y "C, S.A.", mantienen las mismas políticas de comercialización que la sociedad "Productos Agrícolas, S.A. de C.V.", en cuanto los descuentos otorgados.

Análisis del Caso:

La operación analizada es la venta de sacos de abono urea al 46% de 100 kilos cada uno y dado que las compañías "A, S.A.", "B, S.A." y "C, S.A." realizan la misma actividad económica y comercializan el mismo producto bajo iguales condiciones, se podría decir que son relativamente comparables a "Productos Agrícolas, S.A. de C.V.", no obstante al verificar el precio de venta de cada una de las operaciones se observa que las políticas de comercialización, en cuanto a descuentos por cantidad, inciden en que existan diferencias en los precios, las cuales serán sujetas de ajuste a efecto de eliminarse, considerando lo establecido en el artículo 199-D romano II del Código Tributario.



Ajuste para la eliminación de diferencias:

Empresa	(1) valor unitario por saco	(2) 5% de Descuento por venta de 500 unidades o más.	(3) valor saco sin descuento (1 + 2)	(4) 10% de descuento por venta de 1000 unidades o mas	(5) Valor Ajustado de Venta (3 - 4)
CIA. A, S.A.	\$27.00		\$27.00		\$27.00
CIA. B, S.A.	\$29.00	\$1.53	\$30.53	\$3.05	\$27.48
CIA. C, S.A.	\$33.00		\$33.00	\$3.30	\$29.70

- Debido a que la Cía. "A, S.A." efectuó la venta de 1,100 sacos de abono considerando un descuento del 10% sobre el precio de venta, al igual que lo haría "Productos Agrícolas, S.A. de C.V.", no se requiere efectuar ningún ajuste.
- Con relación a las Cías. "B, S.A" y "C, S.A.", en vista que las unidades vendidas son en menor cantidad para que aplique el descuento del 10% (sobre 1,000 sacos), se procedió a establecer los ajustes así:

EMPRESA	VALOR	% Descuento	CALCULO DE AJUSTE
CIA. B, S.A.	\$29.00	5% (Se suma)	<u>Descuento original:</u> = [\$29 + (\$29 / 0.95)] = (\$29 + \$30.53) = \$1.53
		10% (Se resta)	<u>Ajuste</u> = [\$30.53 * 10%] = \$3.05
CIA. C, S.A.	\$33.00	10% (Se resta)	<u>Ajuste</u> = [\$33 * 10%] = \$3.30

Conclusión:

Como consecuencia del ajuste efectuado al precio de venta de los sacos de abono urea al 46% de 100 kilos comercializados por las Cías. "B, S.A." y "C, S.A.", estas se consideran, al igual que la Cía. "A, S.A." que pueden ser seleccionadas a efecto de establecer si de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, el precio estimado de venta de "Productos Agrícolas, S.A. de C.V." a su parte relacionada, se encuentra a precio de mercado.



Caso 3:

PROPAGANDA Y PUBLICIDAD.

Supuestos:

La Sociedad salvadoreña "Compusal, S.A.", se dedica a la compra - venta de computadoras y partes electrónicas.

Para el mes de octubre de 2018, proyecta adquirir de su empresa relacionada "Mitologic, Inc." radicada en Estados Unidos, un lote de 100 computadoras portátiles marca "Logic", a un precio de \$75,000.00, el cual incluirá un recargo de \$5,000.00 en concepto de Gastos de Publicidad incurridos por "Mitologic, Inc." en la promoción a nivel televisivo de las computadoras portátiles marca "Logic". Dicho recargo corresponderá al 10% del total de gastos de publicidad del grupo.

Con el objeto de identificar comparables, a fin de establecer si el precio de compra a su relacionada se encuentra a precio de mercado de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se obtuvo información de empresas independientes que se dedican a la misma actividad económica de "Compusal, S.A." y han efectuado importaciones de Computadoras Portátiles Marca "Logic" a clientes no relacionados radicados en Estados Unidos, siendo estos:

EMPRESA	PRODUCTO	COSTO UNITARIO
BASIC, S.A.	Computadoras Portátiles Marca Logic	\$ 400.00
INTEL, S.A.	Computadoras Portátiles Marca Logic	\$ 455.00
PROCES, S.A.	Computadoras Portátiles Marca Logic	\$ 460.00

Nota:

- Según información de los importadores, el precio de compra no incluye ningún recargo en concepto de gastos de publicidad y propaganda.
- Los volúmenes de compra adquiridos no inciden en el precio del producto.

Análisis del Caso:

La operación sujeta de análisis es la compra de Computadoras Portátiles Marca "Logic" y dado que las sociedades "Basic, S.A.", "Intel, S.A." y "Proces, S.A." realizan la misma actividad económica y adquieren el mismo producto, se podría decir que son relativamente comparables, no obstante al verificar el precio que "Compusal, S.A." pagará a su relacionada, se observa que existe diferencia con el precio que presentan las 3 sociedades restantes, ya que "Compusal, S.A." incluirá dentro de su precio de compra un recargo efectuado por su empresa relacionada en concepto de Gastos de Publicidad.

Dichas diferencias serán sujetas de ajuste a efecto de eliminarlas, considerando lo establecido en el artículo 199-D romano III del Código Tributario.



Ajuste para la eliminación de diferencias:

A efecto de eliminar la diferencia que se observa en los precios de compra, se procederá en primer lugar a establecer a cuánto asciende por computadora el recargo en concepto de gastos de publicidad:

Valor del Gastos de Publicidad	\$ 5,000.00
Número de unidades de Computadoras	100 u.
Valor a prorratear por computadora	\$ 50.00

Luego, se procederá a adicionar al precio de compra de las sociedades "Basic, S.A.", "Intel, S.A." y "Proces, S.A." dicho recargo con el objeto de determinar cuál hubiera sido el precio de la Computadora Portátil Marca "Logic" adquirido por estas empresas, en caso de operar bajo las mismas condiciones que la sociedad "Compusal, S.A."

Empresa	Costo Unitario	(+) recargo por publicidad	Precio de costo unitario ajustado
BASIC, S.A.	\$ 400.00	\$ 50.00	\$450.00
INTEL, S.A.	\$ 425.00	\$ 50.00	\$475.00
PROCES, S.A.	\$460.00	\$ 50.00	\$ 510.00

Conclusión:

Como consecuencia del ajuste efectuado al precio de compra de las Computadoras portátiles marca "Logic" adquiridas por las Sociedad "Basic, S.A.", "Intel, S.A." y "Proces, S.A.", estas se consideran comparables con la sociedad "Compusal, S.A." por lo que pueden ser seleccionadas a efecto de establecer el precio de mercado que se pactará en la operación realizada por la sociedad "Compusal, S.A." con su parte relacionada.

Caso 4:

COSTO DE INTERMEDIACIÓN.

Supuestos:

La sociedad "Autos Modernos, S.A. de C.V". es una empresa salvadoreña que se dedica a la distribución de automóviles usados en el mercado local. Para el mes de noviembre de 2018, la empresa comprará a su relacionada "Autos Modernos, Co.", radicada en Estados Unidos, 20 vehículos tipo sedán usados marca ABC año 2011.

Con el objeto de identificar operaciones comparables, a fin de establecer cuál será el precio de mercado de la operación de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se obtuvo información de empresas independientes que se dedican a la misma actividad económica de "Autos Modernos, S.A." y han efectuado compras de



vehículos tipo sedán usados marca ABC año 2011 a proveedores no relacionados del exterior, cuyo costo total se muestra a continuación:

EMPRESA	PRODUCTO	VALOR UNITARIO
Cía. X, S.A.	Vehículo tipo sedán usado marca ABC año 2011	\$3,350.00
Cía. Y, S.A.	Vehículo tipo sedán usado marca ABC año 2011	\$3,050.00
Cía. Z, S.A.	Vehículo tipo sedán usado marca ABC año 2011	\$3,250.00

Nota:

- Se estableció que las Cías. "X, S.A." y "Z, S.A.", efectuaron un pago a intermediarios locales por el servicio prestado en la compra de los vehículos usados en el exterior, cuyo valor fue incorporado al costo de los mismos. Dicho costo de intermediación asciende al 10% del precio de venta del proveedor.

Análisis del Caso:

La operación sujeta de análisis es la compra de vehículos tipo sedán usados marca ABC año 2011. Considerando que las tres compañías realizan similar actividad económica y adquieren el mismo producto, se establece que tienen un nivel de comparabilidad aceptable con "Autos Modernos, S.A.", sin embargo las sociedades "X, S.A." y "Z, S.A." efectuaron un pago por servicios de intermediación en la compra del producto, por lo que se debe realizar un ajuste de conformidad a lo establecido en el artículo 199-D romano IV del Código Tributario.

Ajuste para la eliminación de diferencias

A efecto de eliminar la diferencia que existe en los precios de compra como consecuencia del pago por intermediación, se procederá a restar dicho valor con el objeto de determinar cuál hubiera sido el precio de los vehículos tipo sedán usados marca ABC año 2011 adquiridos por estas empresas, en caso de operar bajo las mismas condiciones que la sociedad "Autos Modernos, S.A."

CONCEPTO	Cía. X, S.A.	Cía. Z, S.A.
Costo Total	\$3,350.00	\$3,250.00
(-) Costo de Intermediación (10% s/ valor de venta proveedor)	\$304.55	\$295.45
Costo de Motocicletas	\$3,045.45	\$2,954.55

Conclusión:

Como resultado del ajuste efectuado al costo de las importaciones realizadas por las Cías. "X, S.A." y "Z, S.A.", se considera que las operaciones realizadas por dichas sociedades, al igual que las realizadas por la sociedad "Y, S.A.", son comparables con las efectuadas por "Autos Modernos, S.A." por lo que pueden ser seleccionadas a efecto de establecer el precio de mercado a pactar en la operación a realizar con su empresa relacionada.



Caso 5:

ACONDICIONAMIENTO, FLETE Y SEGURO.

Supuestos:

Supuestos:

La empresa salvadoreña "ShoES, S.A.", se dedica a la distribución de calzado en el mercado local.

Para el mes de diciembre del año 201X, la empresa adquirirá de su empresa relacionada "ShoesNica, S.A." radicada Nicaragua, un lote de 5,000 pares de zapatos escolares para niños, los cuales han sido cotizados a un valor de \$25,000.00, incluyendo flete de \$1,500.00.

Con el objeto de identificar operaciones comparables, a fin de establecer cuál será el precio de mercado de la operación de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se obtuvo información de otras empresas salvadoreñas que han importado de proveedores independientes, lotes de 5,000 pares de zapatos escolares para niños, cancelando los siguientes montos:

PRODUCTO	SOCIEDAD A	SOCIEDAD B	SOCIEDAD C
Zapatos Escolares para niños	\$ 18,000.00	\$ 17,800.00	\$ 18,500.00

Nota:

- Es de aclarar que los precios antes detallados incluyen flete de \$1,500.00, más un seguro de mercadería que asciende al 10% del valor neto del producto importado.

Análisis del Caso

La operación sujeta de análisis es la importación de zapatos escolares para niños, desde Nicaragua. En vista que las empresas de las cuales se obtuvo información realizaron importaciones, del mismo producto proveniente del exterior, considerando además del flete un pago por seguro de robo o extravío, el cual no forma parte del precio que pagará "ShoES, S.A.", ya que este será cubierto por su relacionada, se hace necesario realizar un ajuste de conformidad a lo establecido en el artículo 199-D romano V del Código Tributario.

Ajuste para Eliminación de Diferencias

Considerando que las sociedades "A", "B" y "C", realizaron importaciones de calzado, cuyo precio incorpora el costo de la mercadería, flete y seguro por extravío, y siendo que la sociedad "ShoES, S.A.", no considerará este último en la operación, se procederá a efectuar ajuste, con la finalidad de establecer el costo que la mercadería hubiera tenido si dichas empresas hubieran actuado bajo las mismas condiciones que la referida sociedad "ShoES, S.A.":



CONCEPTO	SOCIEDAD A	SOCIEDAD B	SOCIEDAD C
Costo Total	\$ 18,000.00	\$ 17,800.00	\$ 18,500.00
(-) Valor de Flete	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00
Costo sin Flete	\$ 16,500.00	\$ 16,300.00	\$ 17,000.00
Ajuste por seguro (Valor de Costo sin Flete / 1.10)	\$ 1,500.00	\$ 1,481.82	\$ 1,545.45
Costo de la Mercadería	\$ 15,000.00	\$ 14,818.18	\$ 15,454.55
(+) Valor de Flete	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00
Valor de Costo bajo las mismas condiciones que el contribuyente	\$ 16,500.00	\$ 16,318.18	\$ 16,954.55

Conclusión

Como resultado del ajuste efectuado al costo de las importaciones realizadas por las sociedades "A", "B" y "C", se considera que las operaciones realizadas por dichas sociedades para el año 201X, son comparables con las efectuadas por "ShoES, S.A." por lo que pueden ser seleccionadas a efecto de establecer el precio de mercado a pactar en la operación a realizar con su relacionada.

Caso 6:

NATURALEZA FÍSICA Y DE CONTENIDO.

La sociedad "Ingeniería Eléctrica S.A. de C.V.", empresa del Grupo empresarial "Integral", se dedica a la instalación y reparación de subestaciones eléctricas.

Para el mes de septiembre de 2017 le fue requerido por una empresa relacionada el servicio de reparación de una subestación eléctrica con capacidad de 10GW, estimando un cobro para ello de \$10,000.00.

Con el objeto de identificar comparables, a fin de establecer cuál será el precio de mercado de la operación de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se obtuvo información de otras empresas que se dedican a la reparación de este tipo de subestaciones eléctricas, y que han prestado el servicio a clientes no relacionados, siendo estos:

EMPRESA	VALOR SERVICIO	Tipo de Servicio
EMPRESA A, S.A.	\$20,000.00	Reparación de subestación eléctrica con capacidad 10GW, incluye mantenimiento de tres meses, a razón de \$1,000.- cada mes.
EMPRESA B, S.A.	\$18,000.00	Reparación de subestación eléctrica con capacidad 10GW, incluye mantenimiento de un mes, a razón de \$1,250.-
EMPRESA C, S.A.	\$21,000.00	Reparación de subestación eléctrica con capacidad 10GW, incluye mantenimiento de dos meses, a razón de \$2,500.-

Análisis del Caso:

La operación sujeta de análisis es el servicio de reparación de una subestación eléctrica con capacidad de 10GW y dado que las empresas "A , S.A.", "B , S.A." y "C , S.A."



prestan dicho servicio, se podría decir que son relativamente comparables, no obstante al verificar detenidamente el servicio prestado se observa que el precio del mismo, incluye un cobro adicional por servicios de mantenimiento para los meses posteriores a la reparación de dicho activo, lo cual difiere con el precio del servicio a prestar por “Ingeniería Eléctrica, S.A. de C.V.”

Ajuste para la eliminación de diferencias:

Considerando que el servicio de mantenimiento genera diferencias que afectan el precio del servicio a prestar por la sociedad “Ingeniería Eléctrica, S.A. de C.V.” y que este podría eliminarse a efecto de volverlo comparable, se procederá de conformidad a lo establecido en el artículo 199-D romano VI del Código Tributarios, a efectuar los ajustes correspondientes.

EMPRESA	Valor del Servicio de Reparación y Mantenimiento	(Menos)	Valor del Servicio de Reparación
		Valor del Servicio de Mantenimiento	
EMPRESA A, S.A.	\$20,000.00	\$3,000.00	\$17,000.00
EMPRESA B, S.A.	\$18,000.00	\$1,250.00	\$16,750.00
EMPRESA C, S.A.	\$21,000.00	\$2,500.00	\$18,500.00

Conclusión:

Como consecuencia del ajuste efectuado a las empresas “A, S.A.”, “B, S.A.” y “C, S.A.”, al eliminar los servicios de mantenimiento, se considera que dichas empresas son comparables con el servicio prestado por la sociedad “Ingeniería Eléctrica, S.A. de C.V.” por lo que pueden ser seleccionadas a efecto de establecer el precio de mercado a pactar en la operación a realizar con su relacionada.

Caso 7:

DIFERENCIAS DE FECHA DE CELEBRACIÓN DE LAS TRANSACCIONES.

Supuestos:

La empresa “Microsys, S.A. de C.V.”, se dedica a la actividad económica de compra – venta de computadoras. El 15 de abril del año 2017 adquiere un lote de 5 mini Laptop marca Well, modelo 510, de su empresa relacionada “Datasy, S.A.” por la cantidad de \$3,000.00.

De igual forma, se tiene información de que la sociedad “ABC, S.A. de C.V.”, cuya actividad es la compra – venta de computadoras, adquirió de una empresa independiente, en el mes de diciembre de 2017, un lote de 5 mini Laptop marca Well, modelo 510, a un precio de feria de \$2,400.00.



Análisis del Caso:

La operación sujeta de análisis es la compra de mini Laptop marca Well, modelo 510. Dicho producto fue adquirido en el año de 2017 por las dos sociedades "Microsys, S.A. de C.V." y "ABC, S.A. de C.V.", quienes desarrollan la misma actividad económica de compra –venta de computadoras.

Considerando la actividad económica que realizan ambas sociedades y la naturaleza del producto adquirido, podrían considerarse como comparables, no obstante al verificar el precio de adquisición de las mini laptop por cada empresa, se observa que existen diferencias significativas en los mismos, lo cual dificulta la comparabilidad.

Dichas diferencias podrían originarse por la fecha en que fueron adquiridas las computadoras por cada una de las empresas, es decir que aun cuando las operaciones corresponden al mismo ejercicio 2017, el precio de estos activos disminuye con el tiempo, debido a la obsolescencia tecnológica.

Lo anterior deberá ser evaluado, en el sentido que las diferencias en el precio originadas por la fecha de celebración de las operaciones, pueden ser eliminadas mediante ajustes razonables de conformidad a lo establecido en el artículo 199-D romano VII del Código Tributario, siempre y cuando se cuente con la información para ello, es decir, se deberá obtener el valor de obsolescencia de las computadoras respecto al tiempo transcurrido desde la primera fecha hasta la segunda fecha de las operaciones consideradas, para luego proceder a efectuar el ajuste a la empresa independiente.

En caso de no contar con la información necesaria para eliminar la diferencia en el precio, se deberá mejor optar por obtener información de otros contribuyentes que realizaron el mismo tipo de operación con independientes, en las mismas fechas o cercanas a la fecha de compra de las computadoras adquiridas por la empresa "Microsys, S.A. de C.V."



EJEMPLOS DE AJUSTES ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DESCRITOS EN LAS DIRECTRICES DE LA OCDE

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en el apartado “3.2.2.2 AJUSTES ECONOMICOS (DE CAPITAL)”, a través de los cuales se nivelan las diferencias en los inventarios, cuentas por cobrar y pagar, propiedad planta y equipo, que requieren la aplicación de tasas de interés, a continuación se plantean algunos ejemplos al respecto:

Caso 1:

Supuestos:

La Sociedad “ANALIZADA, S.A. DE C.V.”, como resultado de su análisis de comparabilidad ha seleccionado a la Sociedad “XYZ, S.A. DE C.V.”, como empresa comparable.

De “XYZ, S.A. DE C.V.”, únicamente se posee la Información General y Financiera que pudo obtenerse de la Base de Datos Internacional, existiendo un riesgo que haya diferencias en los niveles de inventarios, cuentas por cobrar, cuentas por pagar y propiedad planta y equipo, que requieren su eliminación mediante la aplicación de ajustes económicos o de capital.

Análisis del Caso:

Considerando lo indicado en el “Supuesto”, resulta necesario la realización de Ajustes a las Cuentas por Cobrar, Inventarios, Cuentas por Pagar y Propiedad Planta y Equipo.

Dichos ajustes mejorarán la comparabilidad entre las empresas analizada y comparable, lo cual será de mucha beneficio en caso de emplearse un Método que involucre la utilización de márgenes de utilidad.

Paso 1: Determinando el valor del Ajuste de las Cuentas

La información financiera de ambas empresas es la siguiente:

ESTADO DE RESULTADOS DE AMBAS EMPRESAS

CUENTAS	ANALIZADA	XYZ
Ventas	\$ 9,580,424.00	\$ 9,570,642.00
(-) Costo de Ventas	\$ 6,947,633.00	\$ 6,914,534.00
Utilidad Bruta	\$ 2,632,791.00	\$ 2,656,108.00
(-) Gastos Operativos	\$ 1,966,960.00	\$ 1,969,930.00
utilidad Operativa	\$ 665,831.00	\$ 686,178.00
Margen Operativo (Utilidad/Ventas)	6.95%	7.17%



CUENTAS DE BALANCE ANALIZADA, S.A. DE C.V.

CUENTAS	31/12/2017	31/12/2016	PROMEDIO
Cuentas por cobrar	\$ 731,425.00	\$ 776,542.00	\$ 753,983.50
Inventarios	\$ 1,117,221.00	\$ 1,106,927.00	\$ 1,112,074.00
Cuentas por pagar	\$ 1,226,174.00	\$ 1,078,848.00	\$ 1,152,511.00
Propiedad Planta y Equipo	\$ 325,045.00	\$ 321,456.00	\$ 323,250.50

CUENTAS DE BALANCE XYZ, S.A. DE C.V.

CUENTAS	31/12/2017	31/12/2016	PROMEDIO
Cuentas por cobrar	\$ 805,326.00	\$ 785,327.00	\$ 795,326.50
Inventarios	\$ 1,210,503.00	\$ 1,102,707.00	\$ 1,156,605.00
Cuentas por pagar	\$ 1,440,024.00	\$ 1,235,424.00	\$ 1,337,724.00
Propiedad Planta y Equipo	\$ 335,420.00	\$ 273,458.00	\$ 304,439.00

NOTA:

A continuación se detalla la definición de las variables a utilizar para los Ajustes Económicos

Prom CPC	=	Promedio de Cuentas por Cobrar
Prom INV	=	Promedio de Inventarios
Prom CPP	=	Promedio de Cuentas por Pagar
Prom PPE	=	Ajuste de Propiedad Planta y Equipo
i	=	Tasa Prime
Analizada	=	Entidad bajo análisis
Comp	=	Entidad comparable
Vtas	=	Ventas Netas

a) DETERMINACION DEL AJUSTE DE CUENTAS POR COBRAR

Fórmula:

$$\text{Ajuste de CPC} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom CPC}_{\text{Analizada}}}{\text{Vtas}} \right) * \text{Vtas}_{\text{Comp}} \right) - \text{Prom CPC}_{\text{Comp}} \right] * \left(\frac{i}{1 + (i * (\text{Prom CPC}_{\text{Comp}} / \text{Vtas}_{\text{Comp}}))} \right)$$

Sustituyendo por valores:

$$\text{Ajuste de CPC} = \left[\left(\left(\frac{\$753,983.50}{\$9,580,424.00} \right) * \$9,570,642.00 \right) - \$795,326.50 \right] * \left(\frac{0.0325}{1 + (0.0325 * (\$795,326.50 / \$9,570,642.00))} \right)$$

Determinando el valor del Ajuste:

AJUSTE DE CUENTAS POR COBRAR

A = Promedio Cuentas por Cobrar / Ventas (Analizada)	0.0787
B = Ventas (Comparable)	\$ 9,570,642.0000
C = (A*B)	\$ 753,213.6524



D = Promedio Cuentas por Cobrar (Comparable)	\$ 795,326.5000
E = (C-D)	\$ (42,112.8476)
F = Tasa Prime	0.0325
G = [1 +(Tasa prime * (Prom.CxC Comp./Ventas Comp.))]	1.0027
H = (F/G)	0.0324
I = AJUSTE CUENTAS POR COBRAR (E*H)	\$ (1,364.98)

Justificación del Ajuste:

Este ajuste procede cuando las empresas comparables tienen niveles diferentes de cuentas por cobrar, es decir, a mayor cantidad de días por cobrar significa que la empresa comparable está otorgando financiamiento implícito en sus ventas, lo cual podría estar recompensado en el precio de la venta. Este ajuste se realiza con el objeto de eliminar el efecto del interés implícito reflejado en las ventas de la empresa comparable.

b) DETERMINACION DEL AJUSTE DE INVENTARIOS

Formula:

$$\text{Ajuste de INV} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom INV}_{\text{Analizada}}}{Vtas} \right) * Vtas_{\text{Comp}} \right) - \text{Prom INV}_{\text{Comp}} \right] * i$$

Sustituyendo por valores:

$$\text{Ajuste de INV} = \left[\left(\left(\frac{\$1,112,074.00}{\$9,580,424.00} \right) * \$9,570,642.00 \right) - \$1,156,605.00 \right] * 0.0325$$

Determinando el valor del Ajuste:

AJUSTE DE INVENTARIOS

A = Promedio Inventarios / Ventas (Analizada)	0.1161
B = Ventas (Comparable)	\$ 9,570,642.0000
C = (A*B)	\$ 1,110,938.5275
D = Promedio Inventarios (Comparable)	\$ 1,156,605.0000
E = (C-D)	\$ (45,666.4725)
F = Tasa Prime	0.0325
G = AJUSTE DE INVENTARIOS (E*F)	\$ (1,484.16)

Justificación del Ajuste:

Este ajuste procede cuando las empresas comparables tienen niveles diferentes de inventario, es decir, a mayor cantidad en días de rotación de inventarios significa que la empresa comparable está realizando funciones adicionales en el manejo del inventario, lo cual podría estar recompensado en mayores niveles de venta o reducción de costos. Este



ajuste se realiza con el objeto de eliminar el efecto que provocan las funciones adicionales en el manejo del inventario, que podría estar reflejado en las ventas (incremento) o en el costo (reducción) de la empresa comparable.

c) DETERMINACION DEL AJUSTE DE CUENTAS POR PAGAR

Formula:

$$\text{Ajuste de CPP} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom CPP}_{\text{Analizada}}}{\text{Vtas}} \right) * \text{Vtas}_{\text{Comp}} \right) - \text{Prom CPP}_{\text{Comp}} \right] * \left(\frac{i}{1 + (i * (\text{Prom CPP}_{\text{Comp}} / \text{Vtas}_{\text{Comp}}))} \right)$$

Sustituyendo por valores:

$$\text{Ajuste de CPP} = \left[\left(\left(\frac{\$1,152,511.00}{\$9,580,424.00} \right) * \$9,570,642.00 \right) - \$1,337,724.00 \right] * \left(\frac{0.0325}{1 + (0.0325 * (\$1,337,724.00 / \$9,570,642.00))} \right)$$

Determinando el valor del Ajuste:

AJUSTE DE CUENTAS POR PAGAR

A = Promedio Cuentas por Pagar / Ventas (Analizada)	0.1203
B = Ventas (Comparable)	\$ 9,570,642.0000
C = (A*B)	\$ 1,151,334.2397
D = Promedio Cuentas por Pagar (Comparable)	\$ 1,337,724.0000
E = (C-D)	\$ (186,389.7603)
F = Tasa Prime	0.0325
G = [1 +(Tasa prime * (Prom.CxP Comp/.Ventas Comp.))]	1.0045
H = (F/G)	0.0324
I = AJUSTE CUENTAS POR PAGAR (E*H)	\$ (6,030.27)

Justificación del Ajuste:

Este ajuste procede cuando las empresas comparables tienen niveles diferentes de cuentas por pagar, es decir, a mayor cantidad de días por pagar significa que la empresa comparable está recibiendo financiamiento implícito en la compra a sus proveedores, lo que implica que los intereses por financiamiento se ven reflejados en sus costos más altos. Este ajuste se realiza con el objeto de eliminar el efecto del interés implícito por financiamiento recibido de parte de los proveedores de la empresa comparable el cual se encuentra incorporado en el costo de venta.



d) DETERMINACION DEL AJUSTE DE PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

Formula:

$$\text{Ajuste de PPE} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom PPE}_{\text{Analizada}}}{Vtas} \right) * Vtas_{\text{Comp}} \right) - \text{Prom PPE}_{\text{Comp}} \right] * i$$

Sustituyendo por valores:

$$\text{Ajuste de PPE} = \left[\left(\left(\frac{\$323,250.50}{\$9,580,424.00} \right) * \$9,570,642.00 \right) - \$304,439.00 \right] * 0.0325$$

Determinando el valor del Ajuste:

AJUSTE DE PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

A = Promedio PPE / Ventas (Analizada)	0.0337
B = Ventas (Comparable)	\$ 9,570,642.0000
C = (A*B)	\$ 322,920.4482
D = Promedio PPE (Comparable)	\$ 304,439.0000
E = (C-D)	\$ 18,481.4482
F = Tasa Prime	0.0325
G = AJUSTE DE PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO (E*F)	\$ 600.65

Justificación del Ajuste:

Este ajuste puede ser aplicado cuando existan diferencias en la intensidad de activos fijos de la empresa comparable y la empresa analizada, es decir, a mayor intensidad de activos, mayores pueden ser las diferencias funcionales que podrían afectar el resultado operativo. Este ajuste se realiza con el objeto de eliminar el efecto que producen las diferencias funcionales provenientes de la intensidad de activos fijos.

Paso 2: Determinando el Ajuste que se efectuará a la Utilidad de la Empresa Comparable:

AJUSTE DE LA UTILIDAD OPERATIVA DE LA EMPRESA COMPARABLE

Formulas:

Ventas Ajustadas = Ventas Netas + Ajuste de Cuentas por Cobrar

Costo de Venta Ajustado = Costo de Venta + Ajuste de Cuentas por Pagar - Ajuste de Inventarios

Gastos Operativos Ajustados = Gastos de Operación - Ajuste de PP&E



Determinación del Ajuste

ESTADO DE RESULTADOS COMPARABLE

CUENTAS	SIN AJUSTE	AJUSTADOS
Ventas	\$ 9,570,642.00	\$ 9,570,642.00
(+) Ajuste de Cuentas por Cobrar		\$ (1,364.98)
= Ventas Ajustadas		\$ 9,569,277.02
Costo de Ventas	\$ 6,914,534.00	\$ 6,914,534.00
(+) Ajuste de Cuentas por Pagar		\$ (6,030.27)
(-) Ajuste de Inventarios		\$ (1,484.16)
= Costo de Venta Ajustado		\$ 6,909,987.89
Utilidad Bruta	\$ 2,656,108.00	\$ 2,659,289.13
Gastos Operativos	\$ 1,969,930.00	\$ 1,969,930.00
(-) Ajuste Propiedad Planta y Equipo		\$ 600.65
= Gastos Operativos Ajustados		\$ 1,969,329.35
utilidad Operativa	\$ 686,178.00	\$ 689,959.78
Margen Operativo	7.17%	7.21%

Conclusión:

Como se observa, el margen operativo sobre ventas de la empresa comparable XYZ, S. A. de C.V. pasa de 7.17% a 7.21% como consecuencia de los ajustes económicos efectuados. Dichos ajustes se realizan para nivelar las diferencias existentes en los inventarios, cuentas por cobrar y pagar, propiedad planta y equipo, y volver la sociedad comparable con "Analizada, S.A. de C.V.

NOTA:

- Si el costo de los bienes vendidos está controlado (generalmente, las ventas van en el denominador de PLI)
- Si las ventas están controladas (generalmente, los costos van en el denominador de PLI) donde $\text{costos} = \text{Costo de los bienes vendidos} + \text{gastos de operación (gastos generales, de ventas, administrativos y de depreciación)}$

Fuente de consulta:

- Las fórmulas utilizadas en este ejemplo han sido retomadas de la página web del IRS de Estados Unidos.
<http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb12-16.pdf>
https://www.irs.gov/pub/irs-apa/study_guide_exhibit_d.pdf
- La tasa prime a que se hace referencia, es la que utilizan los bancos para préstamos a clientes preferenciales o que gozan de solvencia.
<http://indicadoreseconomicos.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/firmVerCatCuadro.aspx?idioma=1&CodCuadro=%2060>



EJEMPLOS PARA FACILITAR LA DETERMINACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, DE CONFORMIDAD A LOS LINEAMIENTOS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICOS (OCDE).

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en los apartados “4.1. METODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA”, y con el objeto de facilitar la utilización de los mismos para la obtención del precio de mercado, a continuación se plantean algunos ejemplos al respecto:

Caso 1:

MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO.

Supuestos:

“BB El Salvador, S.A.” es una empresa dedicada a la fabricación y distribución de una sustancia química para evitar la corrosión principalmente en el hierro, la cual es utilizada en la industria del metal. Para la fabricación de sus productos posee una planta de producción que se encuentra ubicada dentro del territorio nacional. Dichos productos son fabricados bajo la asistencia técnica de la casa matriz radicada en los Estados Unidos.

La venta de los productos es realizada tanto en el mercado local como en el exterior, principalmente hacia Chile.

El contrato de asistencia técnica suscrito con la casa matriz se detalla a continuación:

NOMBRE DE LA EMPRESA	BB Inc., S.A. (Casa Matriz)
RESIDENCIA	Estados Unidos
TIPO DE CONTRATO	Asistencia Técnica
CLAÚSULAS PRINCIPALES DEL CONTRATO	Objeto: La casa matriz le otorga la licencia para fabricar, envasar, vender y distribuir los productos en el territorio y Latinoamérica.
	Tipo de Asistencia: - Durante la vigencia del convenio la licenciante suministrará periódicamente a la licenciataria la asistencia en las siguientes categorías: Especificaciones de producto, Asesoramiento de los métodos de fabricación, mantenimiento, etc., Información sobre cambios y mejoras, Proyectos especiales que la licenciataria solicite periódicamente. - Todas las visitas que efectúen los representantes técnicos de la licenciante, serán a cargo del licenciatario.
PAGO DE REGALIAS	Será del 4% sobre el valor de las ventas netas de los productos comercializados.



Análisis:

Como se observa, BB El Salvador, S.A. realiza la operación de Pago de Regalías a su empresa relacionada "BB Inc.", por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se encuentra en la Obligación de determinar el precio de transferencia considerando para dicha operación el precio de mercado que tengan empresas comparables independientes.

• **Análisis de Comparabilidad:**

Uso de comparables internos:

La empresa analizada únicamente ha suscrito el contrato de asistencia técnica previamente detallado con la casa matriz, por lo que no cuenta con comparables internos, al respecto.

Uso de comparables externos:

Se realizó la búsqueda de comparables externos, seleccionando contratos de empresas independientes que contenían dentro de sus condiciones: Pago de asistencia técnica, información técnica a utilizarse, know how o entrenamiento y gerenciamiento.

Los criterios de selección fueron los siguientes:

- Los contratos deben tener fecha de vigencia similar a los contratos analizados.
- La empresa debe realizar operaciones sólo con terceras partes.
- La empresa no debe poseer intangibles no rutinarios valiosos o haberlos desarrollado.
- Las funciones llevadas a cabo por la empresa deben ser similares.
- Que no sean empresas que tengan operaciones vinculadas.
- No tener cláusulas extraordinarias que las conviertan en no comparables.

Como resultado de la búsqueda efectuada, se obtuvo la siguiente muestra de contratos:

EMPRESA COMPARABLE	REGALÍA
Laboratorios H.P, S.A.	6.00 %
Productos Químicos, S.A.	5.00 %
Química Nacional, S.A.	2.50 %
Soluciones Químicas, S.A.	3.50 %
Droguería M.R., S.A.	3.00 %

• **Determinación del Precio de Mercado:**

Establecimiento del Rango de Plena Competencia:

Se procedió a establecer el Rango Intercuartil, con la información obtenida de las empresas comparables, determinándose el Rango Aceptable o de Plena Competencia que se muestra a continuación:



CUARTILES	VALORES
Dato Mínimo	2.50%
Primer Cuartil	3.00 %
Mediana	3.50 %
Tercer Cuartil	5.00 %
Dato Máximo	6.00%

} Rango Aceptable

Aplicación del Método de Precio Comparable no Controlado:

En vista de que se cuenta con información tanto de la empresa "BB El Salvador, S.A." como de las empresas comparables, que permite evaluar las características de los contratos y la base para el pago de regalías, el análisis del precio se efectuará directamente sobre el porcentaje de regalías pagado por el servicio recibido.

Al comparar el porcentaje de pago de regalías que "BB El Salvador, S.A." paga a su parte relacionada del exterior (4%), con el que presentan empresas independientes en el mercado, se determina que "BB El Salvador, S.A." se encuentra dentro del Rango Aceptable obtenido (de 3% a 5%), cumpliendo con el principio de plena competencia, es decir el porcentaje de regalías pactado se encuentra a valor de mercado.

Caso 2:

METODO DEL PRECIO DE REVENTA.

Supuestos:

La sociedad "Droguería XX, S.A." se dedica a la importación de medicamentos adquiridos de su casa matriz del exterior, para posteriormente distribuirlos a compradores independientes en el mercado.

Los resultados obtenidos por la sociedad "Droguería XX, S.A." durante el ejercicio en estudio son los siguientes:

RUBRO	VALORES
Ventas	\$ 60,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 55,000.00
Utilidad Bruta	\$ 5,000.00
Margen Bruto sobre Ventas	8.33%

Análisis:

Como se observa, "Droguería XX, S.A." realiza la operación de compra de medicamentos a su empresa relacionada del exterior, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se encuentra en la Obligación de determinar el precio de transferencia considerando para dicha operación el precio de mercado que tengan empresas comparables independientes.



- **Análisis de Comparabilidad:**

Uso de comparables internos:

Debido que la sociedad “Droguería XX, S.A.” únicamente realiza importaciones con una entidad vinculada, no es posible encontrar comparables internos.

Uso de comparables externos:

Se obtuvo información de diferentes empresas independientes las cuales se dedican a la distribución de medicamentos con las mismas condiciones de la sociedad analizada. La información financiera de éstas es la siguiente:

RUBRO	Droguería A, S.A.	Droguería B, S.A.	Droguería C, S.A.
Ventas	\$ 50,000.00	\$ 60,000.00	\$ 63,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 40,000.00	\$ 45,000.00	\$ 46,000.00
Utilidad Bruta	\$ 10,000.00	\$ 15,000.00	\$ 17,000.00
Margen Bruto sobre Ventas	20%	25%	26.98%

- **Determinación del Precio de Mercado:**

Establecimiento del Rango de Plena Competencia:

Se procedió a establecer el Rango Intercuartil, con la información obtenida de las empresas comparables, determinándose el Rango Aceptable o de Plena Competencia que se muestra a continuación:

CUARTILES	VALORES
Dato Mínimo	20.00%
Primer Cuartil	22.50%
Mediana	25.00%
Tercer Cuartil	25.99%
Dato Máximo	26.98%

}

Rango Aceptable

Al comparar el margen de utilidad bruta sobre ventas obtenido por “Droguería XX, S.A.” en operaciones realizadas con su empresa relacionada del exterior (8.33%), con el que presentan empresas independientes en el mercado, se determina que “Droguería XX, S.A.” se encuentra fuera del Rango Aceptable obtenido (de 22.50% a 25.99%), incumpliendo con el principio de plena competencia.

Lo anterior nos muestra que las operaciones realizadas por “Droguería XX, S.A.” con su empresa relacionada no se encuentran pactadas a valor de mercado, por lo que se



procederá a realizar la determinación de dicho valor de mercado utilizando para ello el valor de la mediana, es decir un porcentaje de utilidad bruta sobre ventas del 25.00%

Aplicación del Método de Precio de Reventa.

Para la aplicación de este método se requiere la utilización de la siguiente fórmula:

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

Dónde:

PM = Precio de mercado al que deben pactar las operaciones las sociedades vinculadas o relacionadas.

PR = Precio de venta pactado entre empresas independientes

Mb = Es el Margen bruto de utilidad o margen del precio de mercado dado por el cociente entre la Utilidad Bruta y el Monto Neto de la Venta.

Sustituyendo la fórmula anterior, tenemos:

$$\begin{aligned} \text{Precio de Transferencia} &= \$60,000.00 (1 - 0.25) \\ &= \$60,000.00 (0.75) \\ &= \$45,000. \end{aligned}$$

El cálculo anterior nos muestra cual debió ser el precio de la operación realizada entre "Droguería XX, S.A." con su empresa relacionada, para encontrarse a valor de mercado, por lo que el costo de adquisición pagado a la casa matriz de \$55,000 deberá ajustarse a \$ 45,000, lo cual implica una disminución del costo de adquisición en \$10,000 dando como resultado un incremento en la utilidad bruta que pasaría de \$5,000 a \$15,000, por lo que la utilidad bruta se incrementaría al 25%, que es el porcentaje que empresas independientes obtienen en el mercado.

Caso 3:

METODO DEL COSTO ADICIONADO.

Supuestos:

La sociedad "Calcu, S.A." se dedica al armado de calculadoras científicas y tablets, las cuales exporta, así: las ventas de calculadoras científicas a su vinculada de México y las tablets a empresas independientes.

Los insumos que componen las calculadoras y tablets son adquiridos en el mercado local a empresas independientes.

El Estado de Resultados de la sociedad "Calcu, S.A." correspondiente al ejercicio bajo análisis, nos muestra las operaciones segmentadas realizadas tanto con su empresa relacionada como con independientes:



Concepto	Calculadoras (Vinculada)	Tablets (Independientes)	Total
Ventas	\$ 27,500.00	\$ 3,000.00	\$ 30,500.00
(-) Costo de Ventas	\$ 25,000.00	\$ 2,000.00	\$ 27,000.00
Utilidad Bruta	\$ 2,500.00	\$ 1,000.00	\$ 3,500.00

Análisis:

Como se observa, "Calcu, S.A." realiza operaciones de exportación tanto con su empresa relacionada como con empresas independientes.

En el caso de las operaciones con su relacionada, estas son las únicas que se encuentran sujetas a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, por lo que deberá garantizarse que se encuentran a valor de mercado.

Uso de comparables internos:

Por la diferencia en las cantidades y productos comercializados, no pueden ser consideradas las operaciones con no vinculadas, como comparables internos.

Uso de comparables externos:

Para la selección de las compañías comparables se utilizó base de datos, en la cual se tuvieron en cuenta los siguientes criterios de exclusión:

- 1) Que no fueran empresas controladas del exterior,
- 2) No realizaran actividades significativamente diferentes a la analizada,
- 3) No realizaran tareas de investigación y desarrollo,
- 4) Y el destino no fuera un mercado distinto.

Después de aplicar los criterios de búsqueda y análisis de información en la base de datos, quedaron 4 empresas seleccionadas, las que se detallan a continuación:

- "La Calculada S.A."
- "Calcula S.A."
- "El Calculador S.A."
- "Los Calculadores S.A."

• **Análisis de Comparabilidad:**

Evaluación de las Características del Producto y Análisis Funcional

- Se determinó que las calculadoras científicas vendidas en los diferentes modelos, son similares
- Las funciones, activos y riesgos involucrados en la elaboración de los productos también son similares.



- La empresa relacionada vende el 98% de las calculadoras científicas en todo México, en locales minoristas.
- Las empresas independientes son empresas obtenidas de la base de datos que también venden a nivel minorista.
- Los gastos operativos para la venta del producto es diferente para una u otra venta, como consecuencia de diferencia de funciones de comercialización.

Se utilizarán los estados financieros segmentados que tiene "Calcu, S.A." para realizar el análisis, así como los estados financieros de las empresas comparables independientes:

Rubros	Calcu, S.A (Vinculada)	La Calculada S.A.	Calcula S.A.	El Calculador S.A.	Los Calculadores S.A
Ventas	\$ 27,500.00	\$ 34,290.00	\$ 62,880.00	\$ 33,300.00	\$ 46,440.00
(-) Costo de ventas	\$ 25,000.00	\$ 27,000.00	\$ 48,000.00	\$ 22,500.00	\$ 36,000.00
Utilidad Bruta	\$ 2,500.00	\$ 7,290.00	\$ 14,880.00	\$ 10,800.00	\$ 10,440.00
Margen bruto sobre Costos	10.00%	27.00%	31.00%	48.00%	29.00%

RANGO INTERCUARTIL (se toman solo las empresas comparables)

CUARTILES	VALORES
Primer Cuartil	28.50%
Mediana	30.00%
Tercer Cuartil	35.25%

} Rango Aceptable

• Determinación del Precio de Mercado:

Al comparar el margen de utilidad bruta sobre costos del 10% que obtiene "Calcu, S.A." en operaciones realizadas con su empresa relacionada del exterior, con el Rango aceptable de márgenes de utilidad bruta sobre costo que presentan las empresas comparables independientes, que va del 28.50% al 35.25%, se determina que "Calcu, S.A." se encuentra fuera del rango, incumpliendo con el principio de plena competencia.

Lo anterior nos muestra que las operaciones realizadas por "Calcu, S.A." con su empresa relacionada no se encuentran pactadas a valor de mercado, por lo que se procederá a realizar la determinación de dicho valor de mercado, considerando el Margen de Utilidad Bruta sobre Costo que representa la Mediana de dicho Rango Intercuartil.

Aplicación del Método de Costo Adicionado.

Para la aplicación de este método se requiere la utilización de la siguiente fórmula:

$$PM = \text{Costo} \times (1 + \text{Utilidad Bruta})$$



Donde:

PM = Precio de Mercado de las ventas realizadas a empresas relacionadas

Costo = Costo de Adquisición de independientes

Ub = Es el Margen bruto de utilidad o margen del precio de mercado dado por el cociente entre la Utilidad Bruta y el Costo de ventas

Sustituyendo la fórmula anterior, tenemos:

$$\begin{aligned}\text{Precio de Transferencia} &= \$25,000.00 (1+0.30) \\ &= \$25,000.00 (1.30) \\ &= \$32,500.00\end{aligned}$$

El cálculo anterior nos muestra a cuando debió ascender el monto de las ventas en las operaciones realizadas entre "Compu, S.A." con su empresa relacionada, para encontrarse a valor de mercado, por lo que el monto de las ventas facturadas a la empresa relacionada de \$27,500.- deberán ajustarse a \$ 32,500.-, lo cual implica un incremento de \$ 5,000.- en la utilidad bruta que pasaría de \$2,500.- a \$7,500.-, por lo que la utilidad bruta se incrementaría al 30%, que es el porcentaje del valor de la mediana que se obtiene en operaciones con empresas independientes en el mercado.

Caso 4:

MÉTODO DEL MARGEN NETO DE LA TRANSACCIÓN

Supuestos:

"Cosmética de El Salvador, S.A." es una empresa que adquiere de su parte relacionada "COSMETICA Inc." radicada en E.U.A., productos de belleza en general para damas y caballeros, para su posterior venta a terceros independientes en El Salvador.

Para el ejercicio de 2017, la sociedad muestra los siguientes valores en su Estado de Resultados:

CONCEPTOS	2017
Ventas	\$ 35,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 19,355.00
Utilidad Bruta	\$ 15,645.00
(-) Gastos de Operación	\$ 5,000.00
Gastos de Ventas	\$ 3,000.00
Gastos de Administración	\$ 2,000.00
Utilidad Neta	\$ 10,645.00



Análisis:

Como se observa, "Cosmética de El Salvador, S.A." realiza importación de productos de belleza de su empresa relacionada del exterior, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, se encuentra en la obligación de determinar el precio de transferencia considerando para dicha operación el precio de mercado que tengan empresas comparables independientes.

- **Análisis de Comparabilidad:**

Uso de comparables internos:

Debido que la sociedad "Cosmética de El Salvador, S.A." únicamente realiza importaciones con una entidad vinculada, no es posible encontrar comparables internos.

Uso de comparables externos:

Se obtuvo información financiera de las Compañías V, W, X, Y y Z, las cuales son empresas que tienen como actividad principal la compra y venta de productos de belleza en general, realizando todas sus transacciones con empresas independientes.

Lo anterior, con el objeto de establecer si las operaciones efectuadas por "Cosmética de El Salvador, S.A." con su parte relacionada, se encuentran a valor de mercado.

Dicha información financiera es la siguiente:

Compañía V	2015	2016	2017
Ventas	\$ 49,000.00	\$ 44,000.00	\$ 47,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 28,000.00	\$ 21,325.00	\$ 25,780.00
Utilidad Bruta	\$ 21,000.00	\$ 22,675.00	\$ 21,220.00
(-) Gastos de Operación	\$ 7,700.00	\$ 8,700.00	\$ 6,100.00
Gastos de Ventas	\$ 3,500.00	\$ 3,800.00	\$ 3,000.00
Gastos de Administración	\$ 4,200.00	\$ 4,900.00	\$ 3,100.00
Utilidad Neta	\$ 13,300.00	\$ 13,975.00	\$ 15,120.00

Compañía W	2015	2016	2017
Ventas	\$ 39,000.00	\$ 35,000.00	\$ 45,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 25,245.00	\$ 22,050.00	\$ 26,900.00
Utilidad Bruta	\$ 13,755.00	\$ 12,950.00	\$ 18,100.00
(-) Gastos de Operación	\$ 3,500.00	\$ 3,100.00	\$ 4,100.00
Gastos de Ventas	\$ 2,000.00	\$ 1,700.00	\$ 2,100.00
Gastos de Administración	\$ 1,500.00	\$ 1,400.00	\$ 2,000.00
Utilidad Neta	\$ 10,255.00	\$ 9,850.00	\$ 14,000.00



Compañía X	2015	2016	2017
Ventas	\$ 33,000.00	\$ 48,000.00	\$ 42,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 19,100.00	\$ 26,000.00	\$ 24,500.00
Utilidad Bruta	\$ 13,900.00	\$ 22,000.00	\$ 17,500.00
(-) Gastos de Operación	\$ 2,500.00	\$ 3,610.00	\$ 3,000.00
Gastos de Ventas	\$ 1,300.00	\$ 2,010.00	\$ 1,600.00
Gastos de Administración	\$ 1,200.00	\$ 1,600.00	\$ 1,400.00
Utilidad Neta	\$ 11,400.00	\$ 18,390.00	\$ 14,500.00

Compañía Y	2015	2016	2017
Ventas	\$29,000.00	\$38,000.00	\$42,000.00
(-) Costo de Ventas	\$16,500.00	\$23,455.00	\$26,000.00
Utilidad Bruta	\$12,500.00	\$14,545.00	\$16,000.00
(-) Gastos de Operación	\$1,701.00	\$1,901.00	\$2,090.00
Gastos de Ventas	\$1,000.00	\$1,100.00	\$1,200.00
Gastos de Administración	\$701.00	\$801.00	\$890.00
Utilidad Neta	\$10,799.00	\$12,644.00	\$13,910.00

Compañía Z	2015	2016	2017
Ventas	\$55,000.00	\$60,000.00	\$49,000.00
(-) Costo de Ventas	\$34,065.00	\$37,460.00	\$31,500.00
Utilidad Bruta	\$20,935.00	\$22,540.00	\$17,500.00
(-) Gastos de Operación	\$4,300.00	\$4,600.00	\$3,635.00
Gastos de Ventas	\$2,400.00	\$2,500.00	\$2,000.00
Gastos de Administración	\$1,900.00	\$2,100.00	\$1,635.00
Utilidad Neta	\$16,635.00	\$17,940.00	\$13,865.00

Nota: se aclara que la información financiera de las empresas independientes, ya fue sujeta de ajustes económicos

Aplicación del Método del Margen Neto de Transacción:

Determinación del Indicador de Rentabilidad a utilizar

Se procedió a determinar el margen de utilidad operativo sobre ventas que presenta "Cosmética de El Salvador, S.A." para el año de 2017



CONCEPTOS	2017
Ventas	\$ 35,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 19,355.00
Utilidad Bruta	\$ 15,645.00
(-) Gastos de Operación	\$ 5,000.00
Gastos de Ventas	\$ 3,000.00
Gastos de Administración	\$ 2,000.00
Utilidad Neta	\$ 10,645.00
Margen Operativo / Ventas	30.41%

Para comparar el margen de utilidad operativo obtenido en sus operaciones vinculadas con el que presentan las operaciones realizadas entre empresas independientes, se procedió a determinar el margen de utilidad operativo sobre ventas, de los valores promedios de los tres años de información financiera:

Compañía V	2015	2016	2017	Promedio
Ventas	\$49,000.00	\$44,000.00	\$47,000.00	\$46,666.67
(-) Costo de Ventas	\$28,000.00	\$21,325.00	\$25,780.00	\$25,035.00
Utilidad Bruta	\$21,000.00	\$22,675.00	\$21,220.00	\$21,631.67
(-) Gastos de Operación	\$7,700.00	\$8,700.00	\$6,100.00	\$7,500.00
Gastos de Ventas	\$3,500.00	\$3,800.00	\$3,000.00	\$3,433.33
Gastos de Administración	\$4,200.00	\$4,900.00	\$3,100.00	\$4,066.67
Utilidad Neta	\$13,300.00	\$13,975.00	\$15,120.00	\$14,131.67
				30.28%

Compañía W	2015	2016	2017	Promedio
Ventas	\$39,000.00	\$35,000.00	\$45,000.00	\$39,666.67
(-) Costo de Ventas	\$25,245.00	\$22,050.00	\$26,900.00	\$24,731.67
Utilidad Bruta	\$13,755.00	\$12,950.00	\$18,100.00	\$14,935.00
(-) Gastos de Operación	\$3,500.00	\$3,100.00	\$4,100.00	\$3,566.67
Gastos de Ventas	\$2,000.00	\$1,700.00	\$2,100.00	\$1,933.33
Gastos de Administración	\$1,500.00	\$1,400.00	\$2,000.00	\$1,633.33
Utilidad Neta	\$10,255.00	\$9,850.00	\$14,000.00	\$11,368.33
				28.66%



Compañía X	2015	2016	2017	Promedio
Ventas	\$ 33,000.00	\$ 48,000.00	\$ 42,000.00	\$ 41,000.00
(-) Costo de Ventas	\$ 19,100.00	\$ 26,000.00	\$ 24,500.00	\$ 23,200.00
Utilidad Bruta	\$ 13,900.00	\$ 22,000.00	\$ 17,500.00	\$ 17,800.00
(-) Gastos de Operación	\$ 2,500.00	\$ 3,610.00	\$ 3,000.00	\$ 3,036.67
Gastos de Ventas	\$ 1,300.00	\$ 2,010.00	\$ 1,600.00	\$ 1,636.67
Gastos de Administración	\$ 1,200.00	\$ 1,600.00	\$ 1,400.00	\$ 1,400.00
Utilidad Neta	\$ 11,400.00	\$ 18,390.00	\$ 14,500.00	\$ 14,763.33
				36.01%

Compañía Y	2015	2016	2017	Promedio
Ventas	\$ 29,000.00	\$ 38,000.00	\$ 42,000.00	\$ 36,333.33
(-) Costo de Ventas	\$ 16,500.00	\$ 23,455.00	\$ 26,000.00	\$ 21,985.00
Utilidad Bruta	\$ 12,500.00	\$ 14,545.00	\$ 16,000.00	\$ 14,348.33
(-) Gastos de Operación	\$ 1,701.00	\$ 1,901.00	\$ 2,090.00	\$ 1,897.33
Gastos de Ventas	\$ 1,000.00	\$ 1,100.00	\$ 1,200.00	\$ 1,100.00
Gastos de Administración	\$ 701.00	\$ 801.00	\$ 890.00	\$ 797.33
Utilidad Neta	\$ 10,799.00	\$ 12,644.00	\$ 13,910.00	\$ 12,451.00
				34.27%

Compañía Z	2015	2016	2017	Promedio
Ventas	\$ 55,000.00	\$ 60,000.00	\$ 49,000.00	\$ 54,666.67
(-) Costo de Ventas	\$ 34,065.00	\$ 37,460.00	\$ 31,500.00	\$ 34,341.67
Utilidad Bruta	\$ 20,935.00	\$ 22,540.00	\$ 17,500.00	\$ 20,325.00
(-) Gastos de Operación	\$ 4,300.00	\$ 4,600.00	\$ 3,635.00	\$ 4,178.33
Gastos de Ventas	\$ 2,400.00	\$ 2,500.00	\$ 2,000.00	\$ 2,300.00
Gastos de Administración	\$ 1,900.00	\$ 2,100.00	\$ 1,635.00	\$ 1,878.33
Utilidad Neta	\$ 16,635.00	\$ 17,940.00	\$ 13,865.00	\$ 16,146.67
				29.54%



Como resumen de lo anterior, tenemos:

Compañías Comparables	Margen de Utilidad de Operación Promedio
COMPAÑÍA V	30.28%
COMPAÑÍA W	28.66%
COMPAÑÍA X	36.01%
COMPANIA Y	34.27%
COMPAÑÍA Z	29.54%
Compañías Comparables	Margen de Utilidad de Operación 2017
Cosmética de El Salvador, S.A.	30.41%

Establecimiento del Rango de Plena Competencia:

Se procedió a establecer el Rango Intercuartil, con la información obtenida de las empresas comparables, determinándose el Rango Aceptable o de Plena Competencia que se muestra a continuación:

CUARTILES	VALORES
Dato Mínimo	28.66%
Primer Cuartil	29.54%
Mediana	30.28%
Tercer Cuartil	34.27%
Dato Máximo	36.01%



Al comparar el margen de utilidad operativa sobre ventas obtenido por “Cosmética de El Salvador, S.A.” en operaciones realizadas con su empresa relacionada del exterior (30.41%), con el que presentan empresas independientes en el mercado, se determina que “Cosmética de El Salvador, S.A.” se encuentra dentro del Rango Aceptable obtenido (de 29.54% a 34.27%), cumpliendo con el principio de plena competencia, es decir el margen de utilidad operativo sobre ventas obtenido en operaciones realizadas con la empresa relacionada se encuentra a valor de mercado



Caso 5:

MÉTODO DE PARTICION DE UTILIDADES:

Supuestos:

Las empresas "Innovadora, S.A." y "Productora, S.A." forman parte de grupo económico. Se encuentran ubicadas la primera en El Salvador y la segunda en Costa Rica.

Durante el ejercicio de 2017, deciden trabajar conjuntamente en el diseño y producción de un producto altamente innovador, para lo cual "Innovadora, S.A." produce un componente con un diseño innovador, y "Productora, S.A." utiliza dicho componente para la fabricación del producto final.

La información financiera de las dos empresas para el ejercicio de 2017, es la siguiente:

Concepto	Innovadora, S.A.	Productora, S.A.	Resultado combinado
Ventas	\$ 30,000.00	\$ 60,000.00	\$ 60,000.00(1)
Menos			
Compras	\$ 6,000.00	\$ 30,000.00	\$ 6,000.00(2)
Costo de fabricación	\$ 9,000.00	\$ 12,000.00	\$ 21,000.00
Utilidad bruta	\$ 15,000.00	\$ 18,000.00	\$ 33,000.00
Menos			
Gastos de Investigación y Desarrollo	\$ 9,000.00	\$ 6,000.00	\$ 15,000.00
Gastos de explotación	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00	\$ 12,000.00
Utilidad Neta	\$ 0.00	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

Notas:

1. Solo contempla las ventas a independientes por Productora, S.A.
2. Solo contempla las compras a independientes por Innovadora, S.A.

Análisis:

Como se observa, ambas empresas en forma conjunta desarrollan la actividad económica que pretende llevar el grupo empresarial hasta el consumidor final, distribuyéndose las actividades de diseño y fabricación del producto entre ellas.

En vista que las operaciones comprenden la participación entre empresas relacionadas, la sociedad "Productora, S.A." se encuentra, de conformidad a lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, en la obligación de determinar el precio de transferencia correspondiente.



- **Determinación del Precio de Mercado:**

Evaluación de la Proporción de Utilidad Operativa

Considerando la información financiera presentada, tenemos la siguiente proporción de utilidad operativa para cada sociedad relacionada:

Concepto	Innovadora, S.A.	Productora, S.A.	Resultado combinado
Ventas	\$ 30,000.00	\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
Menos			
Compras	\$ 6,000.00	\$ 30,000.00	\$ 6,000.00
Costo de fabricación	\$ 9,000.00	\$ 12,000.00	\$ 21,000.00
Utilidad bruta	\$ 15,000.00	\$ 18,000.00	\$ 33,000.00
Menos			
Gastos Intangibles de Investigación y Desarrollo	\$ 9,000.00	\$ 6,000.00	\$ 15,000.00
Gastos de Comercialización	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00	\$ 12,000.00
Utilidad Neta	\$ 0.00	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00
	0%	100%	100%

Según se observa la utilidad operativa del grupo económico asciende a \$6,000.- correspondiendo el 100% de ésta a la sociedad Productora, S.A. ubicada en Costa Rica. Con respecto a la sociedad Innovadora, S.A., no reporta obtención de utilidad en El Salvador.

Aplicación del Método de Partición de Utilidades (Análisis Residual).

Debido a que las transacciones entre las empresas relacionadas se encuentren estrechamente ligadas, ya que el producto a elaborar pasa de una empresa a otra hasta su producción final, se evaluará la operación como un todo considerando a las dos empresas en conjunto, utilizando para ello el Método de Partición de Utilidades, con el fin de asignar la utilidad de operación que corresponde a cada una de éstas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre sujetos independientes.

Asimismo en vista que la fabricación del producto involucra la utilización de intangibles por Investigación y Desarrollo, el enfoque del Método será bajo el Análisis Residual.

➤ **Asignación de la Utilidad Básica:**

La utilidad básica se establecerá, utilizando algunos de los métodos tradicionales y datos de empresas independientes comparables. En este sentido no se tomarán en cuenta los intangibles utilizados por cada una de las empresas relacionadas que participan de la operación.



Debido a que, tanto Innovadora, S.A. como Productora, S.A. son empresas manufactureras, se deberá utilizar el rendimiento sobre los costos de fabricación mediante el método del Costo Adicionado (Utilidad / Costo = Margen), para otorgar la proporción de utilidades atribuibles a la fabricación del producto por cada empresa.

Considerando lo anterior, se obtuvo información de compañías independientes comparables pertenecientes a los mismos países que Innovadora, S.A. y Productora, S.A. Dichas comparables seleccionadas no tienen activos intangibles innovadores, y su margen sobre los costos de fabricación es de un 6% para los fabricantes de componentes y 8% para el fabricante del producto final.

Considerando los márgenes anteriores tenemos:

Fórmula: **Utilidad / Costo = Margen**
 Despejando: **Utilidad = Margen x Costo**

Utilidad por producción para Innovadora, S.A.	Utilidad por producción para Productora, S.A.
Utilidad = Margen x Costo Utilidad = Margen x (Compras + Costo Fabricación) Utilidad = 6% * (\$6,000.- + \$ 9,000.-) Utilidad = 6% * \$ 15,000.- Utilidad = \$ 900.-	Utilidad = Margen x Costo Utilidad = Margen x (Compras + Costo Fabricación) Utilidad = 8% * (\$0.- + \$ 12,000.-) Utilidad = 8% * \$ 12,000.- Utilidad = \$ 960.-

Nota: Las compras de la Productora, S.A. por valor de \$30,000.- no fueron consideradas para la asignación de la utilidad básica, debido a que dichas compras están siendo sujeto de análisis ya que corresponden a operaciones efectuadas a Innovadora, S.A. quien es su parte relacionada.

➤ **Asignación de la Utilidad Residual:**

Luego de establecer la utilidad básica, tenemos:

Concepto	Innovadora, S.A.	Productora, S.A.	Resultado combinado
Utilidad Global	\$ 0.-	\$ 6,000.-	\$ 6,000.-
Utilidad Básica	\$ 900.-	\$ 960.-	\$ 1,860.-
Utilidad Residual			\$ 4,140.-

Como la asignación de la utilidad básica no toma en cuenta los intangibles (función de investigación y desarrollo que proporcionó un componente tecnológico innovador), la utilidad residual habrá que distribuirla de la siguiente forma:

Los gastos de Investigación y Desarrollo de la sociedad Innovadora, S.A. son \$9,000.- y de la sociedad Productora, S.A. son \$6,000.-, haciendo un total de \$15,000.00. de intangibles.



Para determinar qué parte de la utilidad residual le corresponde a cada una por la función de investigación y desarrollo, se procederá de la siguiente forma:

Utilidad residual para Innovadora, S.A.	Utilidad residual para Productora, S.A.
Estableciendo la Proporción de Gastos Intangibles	Estableciendo la Proporción de Gastos Intangibles
Proporción= Intangible Innovadora / Total Intangibles = \$9000.- / \$15,000.- = 60%	Proporción= Intangible Productora / Total Intangibles = \$6.000.- / \$15,000.- = 40%
Estableciendo la utilidad residual = 60% * \$4,140.- = \$ 2,484.-	Estableciendo la utilidad residual = 40% * \$4,140.- = \$ 1,656.-

Luego de establecer la utilidad residual, tenemos:

Concepto	Innovadora, S.A.	Productora, S.A.	Resultado combinado
Utilidad Básica	\$ 900.-	\$ 960.-	\$ 1,860.-
Utilidad Residual	\$ 2,484.-	\$ 1,656.-	\$ 4,140.-
Utilidad Global	\$ 3,384.-	\$ 2,616.-	\$ 6,000.-
	56.40%	43.60%	100.00%

Como puede observarse, luego de la asignación del rendimiento básico y residual para cada una de las empresas, se estableció una nueva proporción de utilidad a declarar por cada empresa relacionada, basada en la proporción que hubiera sido asignada con o entre sujetos independientes

Para el caso de El Salvador, la sociedad Innovadora, S.A., presenta una utilidad de 56.40% en lugar del 0% que reflejaba originalmente, y para la sociedad Productora, S.A. resulta una utilidad de 43.60%



EJEMPLO PARA LA DETERMINACION DEL RANGO DE PLENA COMPETENCIA A TRAVES DEL METODO ESTADISTICO DEL RANGO INTERCUARTIL

Para un mayor entendimiento de lo expuesto en los apartados “4.2. RANGO DE PLENA COMPETENCIA”, y con el objeto de facilitar correcta aplicación del método estadístico del rango intercuartil, a continuación se plantean algunos ejemplos al respecto:

Caso 1:

RANGO DE PLENA COMPETENCIA, CONSIDERANDO PRECIOS.

Supuestos:

La empresa salvadoreña “Negocios, S.A. de C.V.”, se dedica exclusivamente a la venta del producto “XYZ” a su empresa relacionada del exterior, a \$ 40.- por unidad.

Con el objeto de establecer si el precio pactado con su empresa relacionada se encuentra a valor de mercado, se efectuó la búsqueda de empresas comparables en el País, encontrándose 5 empresas que realizan exportaciones del producto “XYZ” a terceros independientes, bajo condiciones similares a la empresa analizada.

Los precios a los que las empresas independientes exportan el producto “XYZ” se detallan a continuación:

No.	Cía.	Precio
1	Soc. A	\$ 47.00
2	Soc. B	\$ 46.00
3	Soc. C	\$ 39.00
4	Soc. D	\$ 45.00
5	Soc. E	\$ 42.00

Análisis:

Como se observa, las 5 empresas independientes realizan exportaciones del producto “XYZ” a terceros independientes, bajo condiciones similares a la empresa analizada, lo que las hace comparables.

Establecimiento del Rango de Plena Competencia:

El Rango de Plena Competencia o Aceptable, es el intervalo que comprende los Valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes. Se determina a través del método estadístico intercuartil.



➤ Cálculo del Rango Intercuartil

Para el cálculo del Rango Intercuartil, la mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales.

El Procedimiento de su cálculo se muestra en los siguientes pasos:

• Paso No.1

Se debe ordenar los elementos en orden ascendente, de acuerdo con su valor, tal como se ilustra a continuación, para asignarles un número entero secuencial:

No.	Cía.	Precio
1	Soc. C	\$39.00
2	Soc. E	\$42.00
3	Soc. D	\$45.00
4	Soc. B	\$46.00
5	Soc. A	\$47.00

• Paso No.2

Se calcula la Mediana a través de la siguiente fórmula:

$$PMe = (N+1) / 2$$

Dónde:

N = número de elementos
PMe = Posición de la Mediana

Sustituyendo valores, tenemos: $PMe = (5 + 1) / 2$
 $PMe = 3$

Este resultado nos indica la ubicación (posición) de la Mediana en la tabla ordenada del paso 1. Para el caso, la **Mediana es 3, o sea \$ 45.00**

• Paso No.3

Se calcula el Primer Cuartil a través de la siguiente fórmula:

$$PPc = (PMe + 1) / 2$$

Dónde:

PMe = Posición de la Mediana
PPc = Posición del Primer Cuartil

Sustituyendo valores, tenemos: $PPc = (3 + 1) / 2$
 $PPc = 2$

Este resultado nos indica la ubicación (posición) del primer cuartil en la tabla ordenada del paso 1. Para el caso, el **primer cuartil es 2, o sea \$ 42.00**



- Paso No.4

Se calcula el Tercer Cuartil a través de la siguiente fórmula:

$$PTc = (PMe - 1) + PPc$$

Dónde:

PTc = Posición del Tercer Cuartil

PMe = Posición de la Mediana

PPc = Posición del Primer Cuartil

Sustituyendo valores, tenemos: $PTc = (3-1)+2$

$$PTc = 4$$

Este resultado nos indica la ubicación del tercer cuartil en la tabla ordenada del paso 1. Para el caso, el tercer cuartil es 4, o sea \$ 46.00

Resumen de datos del Rango Intercuartil:

Dato	Desarrollo	Posición	Resultado
Dato mínimo		1	\$ 39.00
Primer Cuartil	$Paso\ 3 = (3+1)/2$	2	\$ 42.00
Mediana	$Paso\ 2 = (5+1)/2$	3	\$ 45.00
Tercer Cuartil	$Paso\ 4 = (3-1)+2$	4	\$ 46.00
Dato máximo			\$ 47.00

➤ **Determinando el Rango Aceptable**

En vista que el Rango de Plena Competencia o Aceptable, es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, este rango sería:

Dato	Resultado
Dato mínimo	\$ 39.00
Primer Cuartil	\$ 42.00
Mediana	\$ 45.00
Tercer Cuartil	\$ 46.00
Dato máximo	\$ 47.00

Conclusión:

Bajo los supuestos planteados se concluye que “Negocios, S.A. de C.V” vende (\$ 40.-) a su parte relacionada abajo del precio de mercado (de \$ 42.- a \$46.-) que sujetos independientes venden en condiciones comparables, por lo que se deberá ajustar el precio de venta al valor de la mediana de \$ 45.00



Caso 2:

RANGO DE PLENA COMPETENCIA, CONSIDERANDO MARGENES DE UTILIDAD.

Supuestos:

La Sociedad "TRIFORMAS, El Salvador, S.A. de C.V." se dedica a la venta del Producto "3D" a su empresa relacionada "TRIFORMAS, Guatemala, S.A.", radicada en ese vecino País. El margen Operativo obtenido por dicha empresa con su relacionada del exterior es de 9.90%

Con el objeto de establecer si la operación vinculada se encuentra a valor de mercado, se realizó búsqueda de comparables externos.

Luego de un exhaustivo análisis de comparabilidad y realización de ajustes para la eliminación de diferencias, se obtuvieron los siguientes comparables con los siguientes márgenes de utilidad operativa.

COMPARABLES	MARGEN
SELLER INC	12.25%
SKYLINE CORP	18.42%
INSTA INC	9.57%
KELLY	11.60%
HARLEY	7.01%
NORTH W	10.40%

Análisis:

Como se observa, existen 6 empresas comparables con TRIFORMAS, El Salvador, S.A. de C.V., por lo que se procederá a establecer el rango de plena competencia.

Establecimiento del Rango de Plena Competencia:

El Rango de Plena Competencia o Aceptable, es el intervalo que comprende los Valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes. Se determina a través del método estadístico intercuartil.

➤ Cálculo del Rango Intercuartil

Para el cálculo del Rango Intercuartil, la mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales.



El Procedimiento de su cálculo se muestra en los siguientes pasos:

• **Paso No.1**

Se debe ordenar los elementos en orden ascendente, de acuerdo con su valor, tal como se ilustra a continuación, para asignarles un número entero secuencial:

Posición/ Número	Comparables	Margen
1	HARLEY	7.01%
2	INSTA INC	9.57%
3	NORTH W	10.40%
4	KELLY	11.60%
5	SELLER INC	12.25%
6	SKYLINE CORP	18.42%

• **Paso No.2**

Se calcula la Mediana a través de la siguiente fórmula:

$$PMe = (N+1) / 2$$

Dónde:

N = número de elementos

PMe = Posición de la Mediana

Sustituyendo valores, tenemos:

$$PMe = (6 + 1) / 2$$

$$PMe = 3.5$$

Este resultado nos indica la ubicación (posición) de la Mediana en la tabla ordenada del **paso 1**, sin embargo como el resultado obtenido no es un entero, se procede a calcular el valor de la mediana con la siguiente fórmula:

$$\text{Valor equivalente a número entero de la Mediana} + \left(\begin{array}{l} \text{Valor equivalente a número entero inmediato Superior} \\ - \text{Valor equivalente a número entero de la Mediana} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Número Decimal} \\ \text{de la Mediana} \end{array} \right)$$

Dónde:

Valor número entero de la mediana = Equivale a precios o márgenes encontrado (Para este caso es 3 y el valor correspondiente a esa posición es 10.40%)

Valor número entero inmediato Superior =Equivale al número entero siguiente al PMe encontrado (Para este caso es 4 y el valor correspondiente a esa posición es 11.60%)

Número Decimal de Mediana = Es la fracción decimal del PMe encontrado (Para el presente caso es 0.50)



Sustituyendo Valores:

$$\begin{aligned} &= 10.40\% + [(11.60\% - 10.40\%) * 0.50] \\ &= 10.40\% + [1.20\% * 0.50] \\ &= 10.40\% + 0.60\% \end{aligned}$$

Mediana = 11%

• **Paso No.3**

Se calcula el Primer Cuartil a través de la siguiente fórmula:

$$PPc = (PMe + 1) / 2$$

Donde:

PMe = Posición de la Mediana

PPc = Posición del Primer Cuartil

Sustituyendo valores, tenemos:

$$PPc = (3.5 + 1) / 2$$

$$PPc = 2.25$$

Este resultado nos indica la ubicación (posición) del primer cuartil en la tabla ordenada del **paso 1**, sin embargo como el resultado obtenido no es un entero, se procede a calcular el valor, con la siguiente fórmula:

$$\text{Valor equivalente a número entero del Primer Cuartil} + \left(\begin{array}{l} \text{Valor equivalente a número entero inmediato Superior} \\ - \text{Valor equivalente a número entero del Primer Cuartil} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Número Decimal} \\ \text{del Primer Cuartil} \end{array} \right)$$

Dónde:

Valor número entero del Primer Cuartil = Equivale a precios o márgenes encontrado (Para este caso es 2 y el valor correspondiente a esa posición es 9.57%)

Valor número entero inmediato Superior = Equivale al número entero siguiente al PPc encontrado (Para este caso es 3 y el valor correspondiente a esa posición es 10.40%)

Número Decimal del Primer Cuartil = Es la fracción decimal del PPc encontrado (Para el presente caso es 0.25)

Sustituyendo Valores:

$$\begin{aligned} &= 9.57\% + [(10.40\% - 9.57\%) * 0.25] \\ &= 9.57\% + [0.83\% * 0.25] \\ &= 9.57\% + 0.21\% \end{aligned}$$

Primer Cuartil = 9.78%



• **Paso No.4**

Se calcula el Tercer Cuartil a través de la siguiente fórmula:

$$PTc = (PMe - 1) + PPc$$

Dónde:

PTc = Posición del Tercer Cuartil
 PMe = Posición de la Mediana
 PPc = Posición del Primer Cuartil

Sustituyendo valores, tenemos: $PTc = (3.5 - 1) + 2.25$
 $PTc = 4.75$

Este resultado nos indica la ubicación del tercer cuartil en la tabla ordenada del **paso 1**, sin embargo como el resultado obtenido no es un entero, se procede a calcular el valor con la siguiente fórmula:

Valor equivalente a número entero del Tercer Cuartil + ((Valor equivalente a número entero inmediato Superior - Valor equivalente a número entero del Tercer Cuartil) X Número Decimal del Tercer Cuartil)

Dónde:

Valor número entero del Tercer Cuartil = Equivale a precios o márgenes encontrado (Para este caso es 4 y el valor correspondiente a esa posición es 11.60%)

Valor número entero inmediato Superior = Equivale al número entero siguiente al PTc encontrado (Para este caso es 5 y el valor correspondiente a esa posición es 12.25%)

Número Decimal del Tercer Cuartil = Es la fracción decimal del PTc encontrado (Para el presente caso es 0.75)

Sustituyendo Valores:

$$= 11.60\% + [(12.25\% - 11.60\%) * 0.75]$$

$$= 11.60\% + [0.65\% * 0.75]$$

$$= 11.60\% + 0.49\%$$

Tercer Cuartil = 12.09%

Resumen de datos del Rango Intercuartil

Dato	Desarrollo	Posición	Resultado
Dato mínimo		1	7.01%
Primer Cuartil	<i>Paso 3 = (3+1)/2</i>	2.25	9.78%
Mediana	<i>Paso 2 = (5+1)/2</i>	3.5	11.00%
Tercer Cuartil	<i>Paso 4 = (3-1)+2</i>	4.75	12.09%
Dato máximo		6	18.42%



➤ **Determinando el Rango Aceptable**

En vista que el Rango de Plena Competencia o Aceptable, es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, este rango sería:

Dato	Resultado
Dato mínimo	7.01%
Primer Cuartil	9.78%
Mediana	11.00%
Tercer Cuartil	12.09%
Dato máximo	18.42%

}

Rango Aceptable

Conclusión:

Bajo los supuestos planteados se concluye que "TRIFORMAS, El Salvador, S.A. de C.V." obtuvo un margen operativo de 9.90% en sus operaciones realizadas con sujetos relacionados, el cual se encuentra dentro del rango aceptable que obtienen empresas comparables independientes, por lo cual no se realizarán ajustes al respecto.

NOTA:

El rango intercuartil, también puede obtenerse a través de las Fórmulas que posee el Programa Excel. A continuación se muestra una imagen al respecto:



Donde cada valor representa en relación a la matriz de datos:

- Dato Mínimo = 0
- Primer Cuartil = 1
- Valor de la Mediana = 2
- Tercer Cuartil = 3
- Dato Máximo = 4



EJEMPLO PARA LA DETERMINACIÓN DEL MONTO DE LAS OPERACIONES REQUERIDAS PARA PRESENTAR EL INFORME DE OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS.

Para una mayor comprensión de si existe o no obligación de los contribuyentes para presentar el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados considerando el monto de las operaciones realizadas en un ejercicio fiscal con dichos sujetos o con Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, a continuación se presenta un ejemplo para la determinación de dicho monto:

Supuestos:

“Plastisal, S.A. de C.V.”, es una empresa salvadoreña dedicada a la fabricación y venta de productos plásticos, entre los cuales se encuentran: mangueras, tasas, vasos, platos, squeez, bolsas. Asimismo es distribuidor exclusivo en El Salvador de escobas “La Barredora”, las cuales importa de la República de Honduras.

Durante el ejercicio de 201X, “Plastisal, S.A. de C.V.” realizó las transacciones siguientes:

TIPO DE TRANSACCIÓN	MONTO TRANSACCIÓN	EMPRESA	PAIS DE ORIGEN - DESTINO
Ventas de Escobas la Barredora	\$ 65,720.40	Clientes Varios	El Salvador
Importación de Materia Prima	\$ 115,374.23	Hong Kong Plastic, Inc.	Hong Kong, Republica de China
Pago de Intereses por préstamo de \$500,000.00, recibido en octubre de 201X	\$ 15,334.78	Guateplast, S.A.	Guatemala
Venta de Producto Terminado	\$ 240,574.50	Displastic, S.A. de C.V.	El Salvador
Importación de escobas la barredora	\$ 50,500.66	Plásticos, S.A.	Honduras
Pago de Servicios de reparación y mantenimiento de maquinaria industrial.	\$ 55,000.00	Reparo, S.A. de C.V.	El Salvador
Exportación de Producto Terminado	\$ 95,950.17	Plastisal, S.A. de C.V. Sucursal España	España
Compra Materia Prima	\$ 57,500.30	Inverplast, S.A.	Costa Rica
Compra de Materiales	\$ 25,250.28	Omnisal, S.A. de C.V.	El Salvador

La empresa desconoce si se encuentra o no obligada a presentar el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados (F-982) por las transacciones realizadas durante el año 201X.



Análisis

El artículo 124-A del Código Tributario, establece que los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un Informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos.

Considerando lo anterior, se procedió a evaluar las transacciones realizadas por la sociedad "Plastisal, S.A. de C.V." durante el ejercicio fiscal de 201X.

Determinación de Sujetos Relacionados o Sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales:

Con el objeto de determinar si las empresas con las cuales operó "Plastisal, S.A. de C.V." durante el ejercicio fiscal de 201X, son o no con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, se procedió de conformidad a lo establecido en los artículos 62-A y 199-C del mismo Código, a revisar la relación comercial que existe con cada una de las empresas antes detalladas, así:

Empresa	Relación Comercial con Plastisal	Análisis de Relación	Sujeto Relacionado o de Baja o Nula Tributación o Paraíso Fiscal
Clientes Varios	Clientes locales de la Sociedad.	La relación comercial existente no se enmarca en lo establecido en los artículos 62-A y 199-C del Código Tributario	NO
Hong Kong Plastic, Inc.	Proveedor del Exterior	La operación fue efectuada con una empresa que se encuentra domiciliada en un territorio de baja tributación, según Guía emitida por la Administración Tributaria.	SI
Guateplast, S.A.	"Guateplast, S.A." posee una participación del 40% en el capital social de "Plastisal, S.A. de C.V."	La operación efectuada fue con una empresa que de acuerdo a lo establecido en el artículo 199-C literal a) del Código Tributario, se clasifica como relacionada, al ser "Guateplast, S.A." poseedora de una participación mayor al 25% del Capital Social de "Plastisal, S.A. de C.V."	SI
Displastic, S.A. de C.V.	"Plastisal, S.A. de C.V.", posee una participación del 33% en el Capital Social de "Displastic, S.A. de C.V."	La operación efectuada fue a una empresa que de acuerdo a lo establecido en el artículo 199-C literal a) del Código Tributario, se clasifica como relacionada al poseer "Plastisal, S.A. de C.V." una participación mayor al 25% del Capital Social que señala el referido artículo.	SI



Empresa	Relación Comercial con Plastisal	Análisis de Relación	Sujeto Relacionado o de Baja o Nula Tributación o Paraíso Fiscal
Plásticos, S.A.	"Plastisal, S.A. de C.V." es distribuidor exclusivo en el país de los productos adquiridos de "Plásticos, S.A."	De conformidad a lo establecido en el artículo 199-C literal g) del Código Tributario, al ser "Plastisal, S.A. de C.V." un distribuidor exclusivo en El Salvador de escobas la barredora, elaboradas por "Plásticos, S.A.", empresa domiciliada en Honduras, se cumple con el presupuesto establecido para ser considerados sujetos relacionados.	SI
Reparo, S.A. de C.V.	Tres de los cinco socios de "Plastisal, S.A. de C.V.", poseen acciones en "Reparo, S.A. de C.V.", las que totalizan en conjunto el 30% del Capital Social de cada sociedad.	La transacción fue con una empresa que de acuerdo a lo establecido en el artículo 199-C literal b) del Código Tributario, se clasifica como relacionada ya que tres socios de "Plastisal, S.A. de C.V.", poseen una participación conjunta que excede el 25% del capital social de ambas sociedades"	SI
Plastisal, S.A. de C.V. Sucursal España	Plastisal, S.A. de C.V. Sucursal España es un establecimiento permanente aperturado en España, propiedad de "Plastisal, S.A. de C.V."	Al ser "Plastisal, S.A. de C.V. Sucursal España", un establecimiento permanente en España propiedad de "Plastisal, S.A. de C.V.", se cumple lo establecido en el artículo 199-C literal i) del Código Tributario, para ser relacionadas.	SI
Inverplast, S.A.	Proveedor del Exterior	La operación realizada con "Inverplast, S.A.", no cumple con ninguno de los literales que señala el artículo 199-C del Código Tributario. De igual forma, el país de origen de la empresa proveedora no se encuentra clasificado como país, estado o territorio con regímenes preferentes, de baja o nula tributación o paraíso fiscales según guía emitida por la Administración Tributaria.	NO
Omnisal, S.A. de C.V.	Proveedor local	La relación comercial existente no se enmarca en lo establecido en los artículos 62-A y 199-C del Código Tributario	NO

Establecimiento de Montos a Informar:

Luego de establecer los sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales con los cuales "Plastisal, S.A. de C.V." realizó operaciones en el ejercicio fiscal de 201X, se procedió a determinar si el monto de las operaciones que realizó con dichas empresas supera el monto de \$571,429.00



establecido en el artículo 124-A del Código Tributario, para efecto de presentar o no el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados:

Empresa	Monto Transacción	Análisis del monto de la operación	Operación a Informar
Hong Kong Plastic, Inc.	\$ 115,374.23	Tal como se observa, a pesar que los montos de las operaciones no superan el monto de \$571,429.00 en forma individual, al ser sumados con las otras operaciones que la contribuyente realizó con sujetos relacionados, o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, para el año 201X, dicho monto es superado en forma conjunta, por lo que se cumple con el presupuesto establecido en el artículo 124-A del Código Tributario, para que la empresa "Plastisal, S.A. de C.V." presente el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados (F-982).	Operación de Egreso 201 Compra de Bienes para producción
Guateplast, S.A.	\$ 15,334.78		Operación de Egreso 213 Intereses
Guateplast, S.A.	\$ 500,000.00		Operación de Pasivo 402 Cuenta por Pagar sujetos relacionados del exterior
Displastic, S.A. de C.V.	\$ 240,574.50		Operación de Ingreso 101 Venta de bienes de propia producción
Plásticos, S.A.	\$ 50,500.66		Operación de Egreso 202 Compra de Bienes para comercialización
Reparo, S.A. de C.V.	\$ 55,000.00		Operación de Egreso 211 Servicios Técnicos
Plastibería, S.A. de C.V.	\$ 95,950.17		Operación de Ingreso 101 Venta de bienes de propia producción
Total	\$ 1,072,734.34		

Conclusión:

De conformidad a lo establecido en el artículo 124-A del Código Tributario, considerando que "Plastisal, S.A. de C.V." ha realizado operaciones con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, las cuales en forma conjunta superan el valor de quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), se concluye que la empresa está en la obligación de presentar el Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados (F-982) por las transacciones realizadas durante el ejercicio fiscal de 201X.

NOTA:

En la resolución del ejemplo anterior, no se ha incluido el análisis para el llenado de las otras casillas complementarias que el informe requiere, tales como: Factor de comparabilidad utilizado, Elemento utilizado para ajustes, Método utilizado en la determinación de precios, entre otros; el llenado de las mismas dependerá de cada caso en particular según lo realizado por el sujeto obligado al momento de determinar el precio de transferencia.



EJEMPLO DE NO DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS EN OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍOS FISCALES.

Para una mayor comprensión respecto a la no deducibilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, de costos y gastos en operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, a continuación se presentan algunos ejemplos:

OPERACIÓN DE PÉRDIDA CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍOS FISCALES.

Caso 1:

Supuestos:

“La Constructora, S.A.”, realizó durante el año 201X, la construcción de dos proyectos urbanísticos a clientes independientes, así como del centro comercial “SuperMall”, a su empresa relacionada “Inmuebles, S.A.”

La construcción de los dos proyectos urbanísticos a clientes independientes, generó a “La Constructora, S.A.”, una utilidad neta de \$ 500,000.00

Por la construcción del Centro Comercial “SuperMall”, “La Constructora, S.A.” cobraría a su parte relacionada el valor de \$1,000,000.00, el cual incluía una utilidad de \$100,000.00 (Ingresos de \$1,000,000.00 menos Costos y Gastos de \$ 900,000.00). Dicho servicio por prestarse a una empresa relacionada había sido valorado a precios de mercado.

Respecto a este último proyecto, el contrato de construcción celebrado entre “La Constructora, S.A.” e “Inmuebles, S.A.”, comprendía una cláusula respecto a que dicho proyecto debía ser entregado a más tardar el 15 de octubre de 201X y en caso de existir un retraso de 30 días o más en la fecha de entrega de la obra, “La Constructora, S.A.” se obligaba a pagar un castigo de \$150,000.00.

Debido a que el Centro Comercial “SuperMall” fue finalizado y entregado a “Inmuebles, S.A.” hasta el 30 de noviembre de 201X, se hizo efectivo el pago de dicho castigo de parte de “La Constructora, S.A.”, generando con ello una pérdida neta de \$50,000.00 en la realización del proyecto (Utilidad de \$100,000.00 menos Castigo de \$150,000.00)

Dicho castigo fue contabilizado y deducido como un gasto para el ejercicio de 201X por la sociedad “La Constructora, S.A.”.



Análisis

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

Para el caso, de la realización del proyecto de construcción del centro comercial "SuperMall", se observa que para la sociedad "La Constructora, S.A.", se ha generado una pérdida neta de \$50,000.00 (Utilidad de \$100,000.00 menos Castigo de \$150,000.00), la cual ha sido contabilizada y declarada como gasto para efectos de establecer resultados para el ejercicio fiscal de 201X.

Conclusión

De conformidad a lo establecido en el artículo 29-A numeral 10) inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece que el monto de la pérdida generada en la realización del proyecto de construcción del centro comercial "SuperMall" por valor de \$50,000.00, es no deducible del Impuesto Sobre la Renta.

Caso 2:

Supuestos:

La empresa "ACEITE ESA, S.A." distribuye a sus partes relacionadas a nivel centroamericano aceite de motor para automóviles de la marca "GO" en sus tres calidades, Sintético, Semi – Sintético y mineral.

El producto analizado corresponde a la presentación de ¼ de galón de 5W20 en sus tres tipos de calidad, el cual es adquirido de su proveedor independiente Go Inc. radicado en México.

Durante el ejercicio de 201X, la sociedad importó dichos productos a los precios siguientes:

PRODUCTO	Costo
5W20 Sintético	\$ 15.00
5W20 Semi – Sintético	\$ 8.00
5W20 Mineral	\$ 6.00

Asimismo, las unidades vendidas y los precios de venta facturados a sus partes relacionadas son los siguientes:



Unidades Vendidas

PRODUCTO	ACEITE HON, S.A.	ACEITE GUA, S.A.	ACEITE NIC, S.A.	ACEITE CR, S.A.
5W20 Sintético	30,000	28,000	23,000	25,000
5W20 Semi – Sintético	25,000	14,700	18,000	23,000
5W20 Mineral	27,500	32,000	50,000	40,000

Precios Facturados

PRODUCTO	ACEITE HON, S.A.	ACEITE GUA, S.A.	ACEITE NIC, S.A.	ACEITE CR, S.A.
5W20 Sintético	\$ 17.00	\$ 17.00	\$ 16.50	\$ 18.50
5W20 Semi – Sintético	\$ 10.00	\$ 11.00	\$ 9.00	\$ 12.50
5W20 Mineral	\$ 8.00	\$ 7.50	\$ 5.00	\$ 8.50

Análisis

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

Para el presente caso, se observa que al comparar el precio de costo versus el precio de venta de los productos comercializados, la empresa pierde un Dólar por cada unidad vendida a su relacionada "ACEITE NIC, S.A. del aceite "5W20 mineral".

Considerando que las ventas del aceite "5W20 mineral" a su relacionada "ACEITE NIC, S.A.", ascienden a 50,000 unidades, se determina una pérdida para la contribuyente de \$50, 000.00

Conclusión

De conformidad a lo establecido en el artículo 29-A numeral 10) inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece que el monto de la pérdida generada en la operación de venta de Aceite "5W20 mineral" por valor de \$50,000.00, no es deducible del Impuesto Sobre la Renta.

Considerando que la compañía vendió a su parte relacionada "ACEITE NIC, S.A.", 50,000 unidades del aceite "5W20 mineral", con un precio unitario de venta (\$ 5.-) menor a su costo de adquisición (\$ 6.-) \$1.00 por unidad, lo que equivale a \$ 50, 000.00 Dólares de pérdidas, lo cual de conformidad al artículo 29 numeral 10) no sería deducible.



Caso 3:

RETENCIÓN Y ENTERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN OPERACIONES CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES.

Supuesto:

La empresa salvadoreña "La Superior, S.A. de C.V.", realizó durante el ejercicio fiscal de 201X, las siguientes operaciones con sujetos no domiciliados:

1. En junio de 201X, adquirió un préstamo para capital de trabajo, de la financiera "Swiss International Co.", radicada en Suiza. "La Superior, S.A. de C.V.", canceló en concepto de intereses durante el año 201X, el valor de \$ 54,000.00
2. En diciembre de 201X, recibió de su empresa relacionada radicada en México, "PC's Services, S.A.", servicios de mantenimiento de su red de computadoras, por un valor de \$ 8,000.00, efectuando una deducción de \$ 1,600.00 en concepto del 20% de retención de Impuesto sobre la Renta, la cual fue enterada en enero del siguiente año.

"La Superior, S.A. de C.V.", considerando lo establecido en artículos 62-A y 199-C del Código Tributario, determinó que "Swiss International Co." se encuentra domiciliada en un País de Baja Tributación y "PC's Services, S.A.", es un sujeto relacionado, por lo que procedió a valorar a precio de mercado las operaciones celebradas con ambas empresas

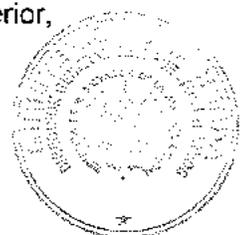
Considerando que las operaciones realizadas con dichas empresas, se encontraban a precios de mercado, "La Superior, S.A. de C.V." procedió a declarar como Gastos deducibles ambas erogaciones.

Análisis:

El análisis de la deducibilidad de las erogaciones efectuadas por "La Superior, S.A. de C.V.", se realizará considerando lo establecido en los numerales 12) y 13) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece que en ningún caso serán deducibles los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.

Para el caso:

1. Luego de haber identificado que "Swiss International Co.", se encuentra radicada en Suiza, país que de acuerdo a la Guía emitida por la Administración Tributaria, se clasifica como de baja tributación, se determinó que de conformidad al artículo 158-A del Código Tributario, le era aplicable una retención del 25% en concepto de impuesto sobre la Renta, la cual no fue efectuada por la Sociedad "La Superior, S.A. de C.V."



2. Con respecto al servicio de mantenimiento de la red de computadoras prestado por "PC's Services, S.A.", se determinó que por ser ésta una empresa no domiciliada le corresponde de conformidad a lo establecido en el artículo 158 del Código Tributario, una retención del 20% en concepto de Impuesto sobre la Renta, la cual fue efectuada y enterada oportunamente por la sociedad "La Superior, S.A. de C.V."

Conclusión:

De conformidad a lo establecido en los numerales 12) y 13) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el valor de \$ 54,000.00 pagados a "Swiss International Co.", en concepto de intereses por financiamiento obtenido, se considera como Gasto no deducible, al no haberse efectuado ni enterado la retención que correspondía. Asimismo es deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta, el valor de \$8,000.00 pagado en concepto de mantenimiento de la red de computadoras a "PC's Services, S.A.", por haberse retenido y enterado oportunamente el impuesto sobre la Renta a dicha empresa no domiciliada.

Caso 4:

INTERESES, COMISIONES Y CUALQUIER OTRO PAGO PROVENIENTES DE OPERACIONES FINANCIERAS, DE SEGUROS O REASEGUROS CELEBRADAS CON SUJETOS RELACIONADOS

Supuestos:

"Inversiones Latinas, S.A. de C.V.", empresa lotificadora, adquiere durante el ejercicio de 201X, un préstamo del señor Javier Perez (quien posee una participación en dicha empresa de un 25%), para ser utilizado como capital de trabajo.

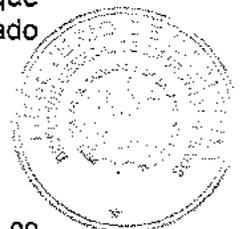
Dicho préstamo generó durante el referido año, un pago de intereses por la suma de \$55,000.00, los cuales fueron declarados por la empresa "Inversiones Latinas, S.A. de C.V." en su liquidación anual de renta, como gastos financieros.

Se obtuvo información que el señor Pérez, no presentó liquidación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de 201X.

Análisis:

El artículo 29-A numeral 14) literal b) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que no son deducibles del impuesto sobre la renta los intereses y cualquier pago provenientes de operaciones financieras cuando el prestamista o prestador fuere un sujeto relacionado domiciliado, y éste no los hubiere declarado como rentas gravadas en el ejercicio o período impositivo de su devengo.

En el presente caso, se observa que convergen los presupuestos antes citados, ya que "Inversiones Latinas, S.A. de C.V.", recibió un préstamo de un sujeto relacionado



domiciliado, por el que canceló en concepto de intereses la cantidad de \$55,000.00, sin embargo el señor Perez, se encuentra omiso en la presentación de su declaración de Impuesto sobre la Renta.

Conclusión:

De conformidad a lo establecido en el artículo 29-A numeral 14) literal b) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se concluye que el valor reclamado por "Inversiones Latinas, S.A. de C.V.", en concepto de gastos financieros, no son deducibles del impuesto, ya que el sujeto relacionado al que le efectuó dichos pagos, no ha presentado la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio de 201X.

Caso 5:

INTERESES, COMISIONES Y CUALQUIER OTRO PAGO PROVENIENTES DE OPERACIONES FINANCIERAS, DE SEGUROS O REASEGUROS CELEBRADAS CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES.

Supuestos:

"TVSAL, S.A de C.V.", es una sociedad salvadoreña dedicada a las telecomunicaciones. Con la finalidad de adquirir equipos de última tecnología para la transmisión de sus programas televisivos, obtuvo el 01 de enero de 201X, un préstamo por valor de \$3,000,000.00 de su casa matriz "AsTV Co.", radicada en Islas Caimán, pagando durante el ejercicio un monto de intereses por valor de \$ 659,083.85.

Según consta en contrato celebrado entre ambas partes, dicho préstamo fue pactado 20 años a una tasa de interés anual del 22%. A continuación se presenta el cuadro de amortización de dicho financiamiento para el primer año:

TABLA DE AMORTIZACIÓN AÑO 1 (TASA DEL 22%)

MES	CUOTA	AMORTIZACION AL CAPITAL	INTERES 22%	SALDO
Monto				\$3,000,000.00
Enero	\$ 55,711.80	\$ 711.80	\$ 55,000.00	\$2,999,288.20
Febrero	\$ 55,711.80	\$ 724.85	\$ 54,986.95	\$2,998,563.35
Marzo	\$ 55,711.80	\$ 738.14	\$ 54,973.66	\$2,997,825.21
Abril	\$ 55,711.80	\$ 751.67	\$ 54,960.13	\$2,997,073.54
Mayo	\$ 55,711.80	\$ 765.45	\$ 54,946.35	\$2,996,308.09
Junio	\$ 55,711.80	\$ 779.49	\$ 54,932.31	\$2,995,528.60
Julio	\$ 55,711.80	\$ 793.78	\$ 54,918.02	\$2,994,734.83
Agosto	\$ 55,711.80	\$ 808.33	\$ 54,903.47	\$2,993,926.50
Septiembre	\$ 55,711.80	\$ 823.15	\$ 54,888.65	\$2,993,103.35



MES	CUOTA	AMORTIZACION AL CAPITAL	INTERES 22%	SALDO
Octubre	\$ 55,711.80	\$ 838.24	\$ 54,873.56	\$2,992,265.11
Noviembre	\$ 55,711.80	\$ 853.61	\$ 54,858.19	\$2,991,411.51
Diciembre	\$ 55,711.80	\$ 869.26	\$ 54,842.54	\$2,990,542.25
TOTALES	\$668,541.60	\$ 9,457.75	\$ 659,083.85	

Se obtuvo información, según datos publicados por el Banco Central de Reserva de El Salvador, que la tasa promedio de interés activa para el año 201X, sobre este tipo de créditos, fue del 11%.

Análisis:

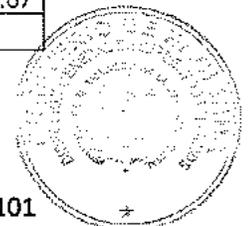
El artículo 29-A numeral 14 literal c) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que no son deducibles del Impuesto sobre la Renta, los intereses, comisiones y cualquier otro pago provenientes de operaciones financieras, en la que dichos pagos excedieren al resultado de aplicar a los préstamos o créditos, la tasa promedio de interés activa sobre créditos más cuatro puntos adicionales y el prestamista fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal.

Para el caso, "TVSAL, S.A. de C.V." recibió un préstamo de un sujeto relacionado, el cual además se encuentra domiciliado en un país que según la Guía, emitida por la Administración Tributaria, se encuentra clasificado como País de Nula Tributación.

Asimismo al aplicar al préstamo la tasa promedio de interés activa sobre créditos, publicada por el Banco Central de Reserva de El Salvador más cuatro puntos adicionales, tenemos:

TABLA DE AMORTIZACIÓN AÑO 1 (TASA DEL 11% BCR + 4%)

MES	CUOTA	AMORTIZACION AL CAPITAL	INTERES 15%	SALDO
Monto				\$3,000,000.00
Enero	\$ 55,711.80	\$ 18,211.80	\$ 37,500.00	\$2,981,788.20
Febrero	\$ 55,711.80	\$ 18,439.45	\$ 37,272.35	\$2,963,348.75
Marzo	\$ 55,711.80	\$ 18,669.94	\$ 37,041.86	\$2,944,678.81
Abril	\$ 55,711.80	\$ 18,903.31	\$ 36,808.49	\$2,925,775.50
Mayo	\$ 55,711.80	\$ 19,139.61	\$ 36,572.19	\$2,906,635.89
Junio	\$ 55,711.80	\$ 19,378.85	\$ 36,332.95	\$2,887,257.04
Julio	\$ 55,711.80	\$ 19,621.09	\$ 36,090.71	\$2,867,635.95
Agosto	\$ 55,711.80	\$ 19,866.35	\$ 35,845.45	\$2,847,769.60
Septiembre	\$ 55,711.80	\$ 20,114.68	\$ 35,597.12	\$2,827,654.92
Octubre	\$ 55,711.80	\$ 20,366.11	\$ 35,345.69	\$2,807,288.81
Noviembre	\$ 55,711.80	\$ 20,620.69	\$ 35,091.11	\$2,786,668.12
Diciembre	\$ 55,711.80	\$ 20,878.45	\$ 34,833.35	\$2,765,789.67
TOTALES	\$668,541.60	\$ 234,210.33	\$ 434,331.27	



Al comparar el monto de intereses pagados a su casa matriz "AsTV Co." (\$659,083.85) con el monto de intereses determinado al aplicar la tasa promedio de interés activa sobre créditos, publicada por el Banco Central de Reserva de El Salvador más cuatro puntos adicionales (\$ 434,331.27) se establece una diferencia de \$224,752.58

NOTA:

Para efectos del análisis de la tasa de interés en las operaciones financieras antes citadas, debe considerarse entre otros aspectos, los siguientes: montos, garantía y plazos.

Conclusión:

De conformidad a lo establecido en el artículo 29-A numeral 14) literal c) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se concluye que el excedente de \$ 224,752.58 en concepto de intereses pagados por "TVSAL, S.A. de C.V.", a su relacionada "AsTV Co.", no son deducibles, ya que excede al que resulta de aplicar al monto del préstamo, la tasa promedio de interés activa publicada por el Banco Central de Reserva de El Salvador para el año 201X, más cuatro puntos adicionales.

Caso 6:

INTERESES, COMISIONES Y CUALQUIER OTRO PAGO PROVENIENTES DE OPERACIONES FINANCIERAS, DE SEGUROS O REASEGUROS CELEBRADAS CON SUJETOS RELACIONADOS O CON SUJETOS DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN O PARAÍDOS FISCALES.

Supuestos:

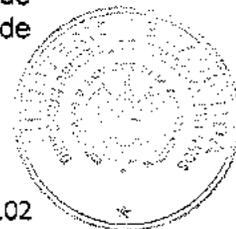
"La Aseguradora, S.A.", es una empresa salvadoreña que se dedica a la venta de seguros en general y cuenta para el año 201X, con un patrimonio o capital contable promedio que asciende a \$9,000,000.00.

Con la finalidad de brindar un mayor respaldo a sus clientes, ha tomado un reaseguro con su empresa relacionada "Right Company", radicada en Inglaterra, por un valor de \$25,000,000.00, por el que pagó en concepto de primas durante el ejercicio 201X, la cantidad de \$ 1,500,000.00

Dichas primas pagadas han sido declaradas como gastos de venta por "La Aseguradora, S.A." en su liquidación anual de Impuesto Sobre la Renta, para el año 201X.

Análisis:

El artículo 29-A numeral 14) literal d) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que no son deducibles del Impuesto sobre la Renta los pagos provenientes de operaciones de



seguros o reaseguros cuando el prestamista o prestador de servicios de seguros o reaseguros fuere un sujeto relacionado o esté domiciliado, constituido o ubicado en un país, estado o territorio con régimen fiscal preferente, de baja o nula tributación o paraíso fiscal y el endeudamiento por las operaciones crediticias, de seguros o reaseguros exceda del resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario.

En el presente caso, "La Aseguradora, S.A." adquirió de una empresa relacionada una póliza de reaseguro por valor de \$ 25,000,000.00. Al verificar si el monto del reaseguro excede al resultado de multiplicar por tres veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del contribuyente prestatario, tenemos:

Concepto	Valor	Valor de Reaseguro	Diferencia
Patrimonio promedio	\$9,000,000.00		
Por	3		
Resultado	\$27,000,000.00	\$25,000,000.00	(\$2,000,000.00)

Conclusión:

De conformidad a lo establecido en el artículo 29-A numeral 14) literal d) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se concluye que los gastos de venta reclamados por "La Aseguradora, S.A.", en su declaración de Impuesto sobre la Renta del Ejercicio fiscal de 201X, en concepto de primas por reaseguro pagadas a su relacionada "Right Company", son deducibles, ya que el monto del reaseguro no excede el valor del patrimonio o capital contable promedio multiplicado por tres de la sociedad "La Aseguradora, S.A.".

