



## Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía

Yo... CARLOS REYNALDO CORONEL TORO..... C.I. 3479775 LP  
autor/a de la tesis titulada

MODIFICACIONES A LA LEY N.º 549 DE 21 DE JULIO  
DE 2014 RELACIONADAS CON LA SUSCRIPCIÓN DE ACUERDOS  
DE PRECIOS ANTICIPADOS (APAs) EN BOLIVIA.....

mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva  
autoría y producción, que ha sido elaborado para cumplir con uno de los requisitos  
previos para la obtención del título del programa.

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO Y DE PROCEDIMIENTO  
TRIBUTARIO.....

Gestión del programa

2019-2020.....

En la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede académica La Paz.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Académica La Paz, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación a partir de la fecha de defensa de grado, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamo de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría Adjunta a la Secretaria General sede Académica La Paz, los dos ejemplares respectivos y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. 12-6-24.....

Firma: .....



**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**  
**SEDE ACADÉMICA LA PAZ**

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PROCESAL  
TRIBUTARIO GESTIÓN 2019-2020**

**Guía de Auditoría Tributaria en Bolivia sobre Operaciones con Precios de  
Transferencia entre Partes Relacionadas**

**Tesis presentada para optar el Grado Académico de  
Magister en Derecho Tributario y Derecho Procesal  
Tributario**

**MAESTRANTE: CARLOS R. CORONEL TAPIA**

**TUTOR: LUIS E. HINOJOSA RODRIGUES PhD.**

**La Paz – Bolivia**

**Año 2023**

## **DEDICATORIA**

A mis padres, en especial a mi madre Adela que partió al cielo en el proceso de realizar la maestría, por ser un ejemplo de que con dedicación y perseverancia se consiguen los objetivos.

A mis hijas Montserrat y Fernanda, quienes me impulsan a ser mejor cada día y por quienes mantengo el paso en momentos de debilidad.

## **AGRADECIMIENTOS**

Al culminar el objetivo propuesto, primero agradezco a Dios, por darme salud y paciencia en el camino.

También a mi tutor, el Dr. Enrique Hinojosa, por su colaboración y guía permanente para concluir el proyecto.

A mis alumnos de pre y postgrado de las diversas universidades en las que interactúo, por su inquietud y participación que me impulsa a superarme académicamente de manera continua.

## RESUMEN

Los precios de transferencia hacen referencia a transacciones acordadas entre empresas relacionadas (casa matriz y subsidiarias o sucursales); operaciones que son habituales y de gran crecimiento en el comercio internacional.

Su tratamiento tributario, a nivel mundial, ha sido analizado de manera exhaustiva por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a través de la emisión de las directrices generales para realizar el análisis de las operaciones entre partes relacionadas, considerando el principio de Plena Competencia "A'RMS LENGTH" y otros métodos de valoración de operaciones entre relacionadas.

La finalidad de la aplicación de dicho principio se enfoca en que las transacciones entre partes vinculadas deben realizarse en las mismas condiciones que si dichas transacciones se realizaran entre entidades independientes. La dificultad más importante, dependiendo del producto o servicio que se intercambia entre entes vinculados, es determinar o encontrar un mercado de comparable para evaluar dicha transacción.

A nivel general de los países y de las administraciones tributarias, se busca fomentar el comercio internacional con transparencia fiscal y evitando, por ejemplo, la doble imposición tributaria.

Nuestro país, no puede aislarse de las disposiciones internacionales con respecto al comercio internacional ni al incremento de inversiones a través de la constitución de empresas subsidiarias o sucursales que realizan sus principales transacciones con su casa matriz en el exterior.

Al respecto, nuestra legislación tributaria boliviana, ha emitido normas relativas a precios de transferencia a partir del 2014, con disposiciones adicionales o complementarias en 2015; sin embargo según nuestra investigación, la aplicación de revisiones de este tipo de transacciones y la realización de Auditorías Tributarias específicas con relación a precios de transferencia por parte del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) no ha sido abundante ni sus resultados de conocimiento público o estadístico. Tampoco los entes colegiados, como el Colegio de Auditores o Contadores Públicos Autorizados, han emitido guías o manuales para ejecutar este tipo de auditorías tributarias específicas. Esto ha generado que este tipo de evaluaciones solamente pueda ser realizada por consultoras internacionales o profesionales extranjeros con la experiencia adecuada.

El efecto tributario más importante de este tipo de operaciones, si no se demuestra que han sido realizadas en las mismas condiciones que si fueran realizadas entre entidades independientes, es la modificación de la base imponible del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, por no considerar Gastos no Deducibles originados en este tipo de transacciones, principalmente.

Este trabajo de investigación, consiste en proponer una “Guía de Auditoría Tributaria en Bolivia sobre operaciones con precios de transferencia entre partes relacionadas” que facilitará la ejecución de este tipo de auditorías a los auditores de consultoras privadas y a fiscalizadores del Servicio de Impuestos Nacionales.

La Guía propuesta, se construyó sobre la base de las Directrices sobre Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas emitidas por la OCDE, la normativa tributaria boliviana y la experiencia profesional en la participación en este tipo de trabajos de revisión.

## ÍNDICE GENERAL

CAPÍTULO I	
ASPECTOS GENERALES.....	1
1.1 ANTECEDENTES .....	1
1.2 EL PROBLEMA .....	2
1.2.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA .....	2
1.2.2 SITUACIÓN PROYECTADA .....	4
1.2.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....	4
1.3 IDEA A DEFENDER.....	5
1.4 JUSTIFICACIÓN .....	5
1.4.1 JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.....	5
1.4.2 JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA .....	5
1.4.3 JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA .....	6
1.5 OBJETIVOS.....	6
1.5.1 OBJETIVO GENERAL.....	6
1.5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	7
1.6 DELIMITACIONES .....	7
1.6.1 DELIMITACIÓN TEMÁTICA .....	7
1.6.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL.....	8
1.6.3 DELIMITACIÓN TEMPORAL .....	8
CAPÍTULO II.....	9
MARCO TEÓRICO .....	9
2.1 MARCO REFERENCIAL.....	9
2.1.1 ANTECEDENTES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	9
2.1.2 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE).....	10
2.2 MARCO CONCEPTUAL.....	14
2.2.1 NORMATIVA INTERNACIONAL RELATIVA A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA .	14
2.2.2 DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A ENTIDADES RELACIONADAS Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.....	14
2.2.3 GUÍA PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA .....	15
2.2.4 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD RELACIONADA CON OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS.....	16

2.2.5 NORMAS LEGALES EN BOLIVIA RELACIONADAS CON PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	17
2.2.6 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA RELACIONADAS CON OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS.....	24
2.2.7 NORMAS ESPECÍFICAS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL Y NACIONAL .....	26
2.2.8 AUDITORÍA TRIBUTARIA.....	26
CAPÍTULO III.....	28
METODOLOGÍA DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....	28
3.1. ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD.....	28
3.1.1 LOS TÉRMINOS CONTRACTUALES DE LA OPERACIÓN.....	29
3.1.2 EL ANÁLISIS FUNCIONAL .....	29
3.1.3 LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS BIENES TRANSFERIDOS O DE LOS SERVICIOS PRESTADOS.....	34
3.1.4 LAS CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS DE LAS PARTES Y DEL MERCADO EN EL QUE OPERAN.....	34
3.1.5 LAS ESTRATEGIAS EMPRESARIALES QUE PERSIGUEN LAS PARTES.....	35
3.2. MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....	35
3.2.1. MÉTODOS TRADICIONALES BASADOS EN LAS OPERACIONES .....	36
3.2.1.1. MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE .....	36
3.2.1.2. MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA.....	37
3.2.1.3. MÉTODO DEL COSTO INCREMENTADO .....	38
3.2.2. MÉTODOS BASADOS EN EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES .....	39
3.2.2.1. MÉTODO DE LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO.....	39
3.2.2.2. MÉTODO DEL MARGEN NETO OPERACIONAL.....	40
3.3. RANGOS DE DIFERENCIAS DE VALOR .....	40
CAPÍTULO IV.....	42
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN .....	42
4.1 TIPO DE ESTUDIO .....	42
4.1.1 ESTUDIO EXPLORATORIO .....	42
4.1.2 ESTUDIO DESCRIPTIVO .....	43
4.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	43
4.2.1 DISEÑO NO EXPERIMENTAL.....	43
4.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	44

4.4	FUENTES DE INFORMACIÓN .....	44
4.4.1	FUENTES PRIMARIAS .....	44
4.4.2	FUENTES SECUNDARIAS.....	45
	CAPÍTULO V.....	46
	FASES DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA SOBRE OPERACIONES RELACIONADAS CON PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	46
5.1	OBJETIVO .....	46
5.2	FASES DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA .....	46
5.2.1	PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA .....	46
5.2.1.1	PLANIFICACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS .....	46
5.2.1.2	PLANIFICACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA 47	
5.2.1.2.1	MODELO DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA.....	48
5.2.2	EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA .....	51
5.2.3	EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA.....	57
5.2.3.1	CONTENIDO DEL INFORME DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA .....	58
	CAPÍTULO VI.....	59
	MANUAL DE AUDITORÍA TRIBUTARIA EN BOLIVIA SOBRE OPERACIONES CON PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PARTES RELACIONADAS .....	59
6.1	CASO PRÁCTICO DE APLICACIÓN DEL MANUAL.....	59
6.2	PRESENTACIÓN DEL CASO SUJETO DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA .....	59
	CAPÍTULO VII.....	92
7.1	CONCLUSIONES.....	92
7.2	RECOMENDACIONES .....	93
	BIBLIOGRAFÍA.....	94
	BIBLIOGRAFÍA JURÍDICA.....	94
	BIBLIOGRAFÍA TÉCNICA.....	95
	BIBLIOGRAFÍA DOGMÁTICA.....	96

## ÍNDICE DE CUADROS

	<b>Pág.</b>
CUADRO N° 1 Países que aplican las directrices OCDE	12

## CAPÍTULO I

### ASPECTOS GENERALES

#### 1.1 ANTECEDENTES

El comercio internacional y la globalización de los mercados financieros y comerciales han originado que los negocios se internacionalicen con la consecuente desaparición de las fronteras comerciales.

Por los efectos negativos de COVID 19, desde mediados del 2020 las operaciones comerciales han vuelto a su actividad dinámica en forma paulatina, el comercio mundial con sus grandes corporaciones y sus inversiones en subsidiarias y sucursales en diversos países retomó nuevamente la dinámica habitual.

Es precisamente en la relación comercial que se da entre empresas relacionadas a nivel mundial (casa matriz con sucursales, por ejemplo) que corresponde referirse al análisis de Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas, la normativa relacionada, establece que las operaciones entre partes vinculadas deben ser realizadas en las mismas condiciones como si se realizaran entre empresas no vinculadas.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) preocupada por establecer estándares internacionales y proponer soluciones a diversos retos económicos, ha establecido las directrices generales para realizar el análisis de las operaciones entre partes relacionadas, considerando el principio de Plena Competencia “A’RMS LENGTH” y otros métodos de valoración de operaciones entre relacionadas.

La OCDE establece que el principio de plena competencia: *“es el estándar internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la OCDE para su utilización, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las administraciones tributarias. Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transmitidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transmisión o de la prestación). Cuando las empresas asociadas operan entre sí, las fuerzas externas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales y financieras.”*

En nuestro país, recién desde 2014 se establecieron normas relacionadas con dichas operaciones que tienen efectos tributarios, las cuales son la Ley N° 549, el Decreto Supremo N° 2227, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-008-15 y la Resolución Normativa de Directorio N° 101800000004; sin embargo, se ha detectado un conocimiento incipiente sobre el tema y los efectos tributarios (principalmente en la determinación correcta del Impuesto a las Utilidades de las Empresas).

En el mismo sentido, se creó el “Comité Técnico de Precios de Transferencia - CTPT, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas con el objetivo de generar lineamientos generales sobre la aplicación de precios de transferencia; realizar evaluación y seguimiento; y analizar propuestas de la Administración Tributaria sobre las formas de vinculación, comparabilidad, métodos de valoración y otros relacionados con la ejecución de la normativa de precios de transferencia”<sup>1</sup>; a la fecha, dicho comité no emitió ningún lineamiento.

Sobre la base de las normas internacionales y nacionales se pretende establecer una propuesta de Guía de Auditoría Tributaria en Bolivia sobre Operaciones Relacionadas con Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas.

La ausencia de este tipo de guía ocasiona que los trabajos de Auditoría Tributaria sobre el tema en particular, sean realizados de manera empírica y al mejor criterio del auditor considerando solo la normativa tributaria de carácter general. La Guía propuesta, pretende aportar un procedimiento formal con base en normas nacionales e internacionales para la ejecución de este tipo de auditorías tributarias.

## **1.2 EL PROBLEMA**

### **1.2.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA**

En el contexto del comercio internacional las obligaciones tributarias en los diferentes países exigen un tratamiento tributario equitativo y transparente con la finalidad concretar relaciones comerciales justas.

Las transacciones comerciales entre entidades vinculadas se han incrementado en la medida de la expansión de la globalización; en algunos casos, éstas transacciones pueden ser

---

<sup>1</sup> Evo Morales Ayma en Consejo de Ministros (31 de diciembre de 2014) Decreto Supremo N° 2227, Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.

aplicadas “de una manera sutil” por el grupo empresarial en busca de algún beneficio tributario específico.

La no consideración de un adecuado tratamiento sobre precios de transferencia, se debe principalmente a:

- Desconocimiento de las Directrices sobre Precios de Transferencia, emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el principio de Plena Competencia.
- La falta de compromiso político, de algunos países, con respecto a un tratamiento tributario equitativo e igualitario.
- La ausencia de normativa específica comercial y tributaria, sobre la temática, lo cual crea una barrera en la aplicación adecuada de precios de transferencia.
- El desconocimiento y falta de capacitación en centros de estudios superiores, así como la falta de interés personal en diversos profesionales sobre la temática.

Estos aspectos, entre otros, determinan los siguientes efectos:

- Determinación inadecuada de precios de transferencia entre vinculadas.
- Errores en la determinación correcta del Impuesto a la Renta (a nivel internacional) o en el Impuesto a las Utilidades de las Empresas en nuestro país.
- Informalidad en este tipo de operaciones, que incluye que algunos países sean adecuados para realizar transacciones que originen perjuicios tributarios a otros relacionados, con la transacción efectuada.
- Incremento de países calificados como de baja o nula tributación, donde las inversiones de origen ilícito, pueden aparentar como lícitos.

Con respecto a nuestro país, las disposiciones relacionadas con precios de transferencia implementadas en el Sistema Tributario Boliviano datan del año 2014, a saber:

- Ley N° 549 de 21 de julio de 2014.
- Decreto Supremo N° 2227 de 31 de diciembre de 2014.
- La Resolución Normativa de Directorio N° 10000015 de 30 de abril de 2015.

Sin embargo, a 2022 no se tiene referencia en cuanto a auditorías a este tipo de operaciones por parte del Servicio de Impuestos Nacionales, tampoco se conoce de un

procedimiento formal en empresas privadas para realizar esta auditoría tributaria. No se debe olvidar que, el tratamiento de precios de transferencia abarca también a los lineamientos dictados en materia de política impositiva internacional.

Estos aspectos señalados determinan la importancia de estudiar el régimen de precios de transferencia, con el propósito de analizar su metodología, las operaciones, productos y transacciones entre partes vinculadas, su efecto en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y los procedimientos de auditoría relacionados con su evaluación.

### **1.2.2 SITUACIÓN PROYECTADA**

Si la situación actual se mantiene sin cambios: la determinación de precios de transferencia (considerando el Principio de Plena Competencia), así como la realización de auditorías tributarias de este tipo de operaciones; solo podrán ser realizadas por consultoras o profesionales del exterior. El problema jurídico más complicado relacionado con el Derecho Tributario, sería que nuestro país sea considerado muy próximo a un país de bajo compromiso con la transparencia fiscal internacional.

Por lo tanto, se justifica la necesidad de realizar esta investigación con la finalidad de describir, comparar, analizar, proyectar y tener un conocimiento amplio de los conceptos relacionados con Precios de Transferencia, sus características, elementos y los procedimientos adecuados de auditoría tributaria relacionados que deben aplicarse.

Con el conocimiento pleno de este tipo de operaciones, las normas tributarias que los regulan y normas de auditoría generalmente aceptadas en Bolivia, se elaboró una guía general para que el auditor tributario efectúe la revisión de operaciones entre partes vinculadas y pueda concluir sobre la razonabilidad de dichas transacciones.

Además, el resultado de este trabajo de investigación es un punto de partida para el desarrollo de otros trabajos de investigación relacionados con la temática.

### **1.2.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

¿Cómo formular procedimientos de auditorías tributarias a operaciones de precios de transferencia entre partes relacionadas aplicables a sujetos pasivos en Bolivia?

### **1.3 IDEA A DEFENDER**

El establecimiento de procedimientos específicos de auditoría en una guía, permitirá realizar auditorías tributarias adecuadas a operaciones de precios de transferencia entre partes relacionadas aplicables a sujetos pasivos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas en el territorio nacional.

### **1.4 JUSTIFICACIÓN**

#### **1.4.1 JUSTIFICACIÓN TEÓRICA**

Este trabajo de investigación se basa fundamentalmente en el análisis de la Ley N° 549 del 21 de julio de 2014; que tiene por objeto realizar modificaciones e incorporaciones a la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente); el Decreto Supremo N° 2227, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0008-15 y la Resolución Normativa de Directorio N° 101800000004.

Asimismo, se consideraron las directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para realizar el análisis de las operaciones entre partes relacionadas, considerando el principio de Plena Competencia "A'RMS LENGTH".

#### **1.4.2 JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA**

Las distintas transacciones, complejas en su mayoría, entre empresas multinacionales y sus empresas vinculadas (subsidiarias o sucursales), han originado dificultades en el proceso fiscalización por parte de las autoridades respectivas.

El aspecto crítico y de observación parte de los fiscalizadores se resume en la probabilidad de que las empresas realicen transacciones de servicios o bienes "diseñadas de manera conveniente" para distribuir la carga tributaria del impuesto sobre las utilidades en sus subsidiarias o viceversa, con la finalidad de pagar una menor cantidad de impuestos, ya sea por la tasa o la legislación fiscal aplicable en alguno de los países o bien por la situación económica de las empresas que intervienen en la transacción. Estas operaciones, desde el punto de vista tributario, afectan a la correcta determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

Además, aparte de la complicación en el tratamiento contable y tributario de este tipo de operaciones, ni el Servicio de Impuestos Nacionales ni otra entidad profesional como el Colegio de Auditores de Bolivia, ha elaborado un manual o guía de aplicación específica para realizar la

auditoría tributaria de operaciones relacionadas con precios de transferencia entre partes relacionadas.

### **1.4.3 JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA**

Es de destacar que el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) representa uno de los más significativos e importantes en lo que se refiere a nivel de recaudación nacional.

Por la gestión 2020, *“La recaudación total correspondiente a Impuestos recaudados por el SIN llegó a Bs32.979 millones; de los cuales los Impuestos sobre las Rentas, Beneficios y Ganancias de Capital alcanzaron a Bs7.401 millones (22%) y de los cuales, Bs6.931 millones (94%) corresponden a Impuestos sobre la Renta y Ganancia de Sociedades”*.<sup>2</sup>

Asimismo, *“A junio de 2022 entre la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) y el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) se recaudó en total Bs30.941 (23.9% de incremento con relación a similar período de 2021); de los cuales el SIN recaudó Bs23.412 millones (76%); por su parte, el Impuesto a las Utilidades de las Empresas se incrementó en un 54.4% con respecto a similar período de 2021”*.<sup>3</sup>

Por lo anterior, se justifica la realización de la investigación debido a que, si por el análisis de los precios de transferencia entre partes relacionadas se identifica que alguna operación entre ellas no fue realizada a precios de mercado como si se tratara de entidades independientes, el ajuste correspondiente afectará en la base imponible del Impuesto a las Utilidades de las Empresas y por ende al monto económico a tributar.

## **1.5 OBJETIVOS**

### **1.5.1 OBJETIVO GENERAL**

Desarrollar, a través de una guía, procedimientos para la ejecución de la auditoría tributaria en Bolivia sobre operaciones relacionadas con precios de transferencia entre partes vinculadas.

---

<sup>2</sup> Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE (2022) Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe.

<sup>3</sup> Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de Bolivia (11 de julio de 2022) Noticias del Ministerio.

## **1.5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Describir el alcance de la Normativa Internacional de Precios de Transferencia entre Partes Vinculadas, con la finalidad de conocer sus principios.
- Analizar los procedimientos de auditoría tributaria y su relación con las normas emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales, respecto a precios de transferencia entre partes vinculadas.
- Comparar los métodos de valoración de precios de transferencia de acuerdo con la normativa boliviana y los parámetros aplicados en la normativa internacional.

## **1.6 DELIMITACIONES**

### **1.6.1 DELIMITACIÓN TEMÁTICA**

El alcance de este trabajo comprende a los sujetos pasivos que tienen la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias<sup>4</sup>, relacionadas principalmente con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y que realizan operaciones comerciales y/o financieras con sus partes vinculadas relacionadas con precios de transferencia.

Los sujetos pasivos pueden estar constituidos como personas jurídicas; personas naturales o aquellas unidades económicas susceptibles de impuestos.<sup>5</sup>

El trabajo del auditor tributario tiene como objetivo verificar la razonabilidad sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, de acuerdo con la temática de investigación, el aspecto relevante es la verificación de que las operaciones relacionadas con precios de transferencia entre partes relacionadas hayan cumplido la normativa tributaria específica relacionada con esas operaciones.

---

<sup>4</sup> Honorable Congreso Nacional (02 de agosto de 2003) Código Tributario Boliviano, Servicio de Impuestos Nacionales, *Ley 2492 Art. 22*, actualizado a 2016.

<sup>5</sup> Honorable Congreso Nacional (02 de agosto de 2003) Código Tributario Boliviano, Servicio de Impuestos Nacionales, *Ley 2492 Art. 23*, actualizado a 2016.

### **1.6.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL**

El límite de este trabajo de investigación comprende a las operaciones financieras y/o comerciales de los sujetos pasivos (contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas) realizadas con sus partes relacionadas.

Es importante mencionar que, como este estudio está dentro del campo de los tributos, el mismo debe sujetarse al ámbito espacial normado por la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano de 26 de noviembre de 2004, que en su artículo 2° menciona que las normas tributarias tienen aplicación dentro del territorio nacional.

### **1.6.3 DELIMITACIÓN TEMPORAL**

En función de la modificación del artículo 45° de la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente) los precios de transferencia entran en vigencia en nuestro país a partir del 1° de enero de 2015 y si se considera que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se determina en forma anual, se deben considerar los períodos anuales de cierre de este impuesto.

## CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

### 2.1 MARCO REFERENCIAL

#### 2.1.1 ANTECEDENTES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El concepto se originó en Gran Bretaña en 1915 y posteriormente se adoptó en Estados Unidos en 1917, inicialmente se relacionaba a transacciones entre partes relacionadas operando en una misma jurisdicción, obviamente su desarrollo y verdadera dimensión se ha dado en el contexto internacional.

Se presenta, con bastante frecuencia, que las empresas multinacionales procuren, mediante administración de los precios de bienes y servicios entre las empresas del grupo, transferir sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a paraísos fiscales; así como transferir utilidades de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales.

Por lo cual, la empresa multinacional podría intentar, a través de éstos procedimientos, reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones, producto de ello, los países que sufren las transferencias se ven privados de la percepción adecuada de sus impuestos.

*“El precio de transferencia puede definirse como el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a una entidad o parte de dicho grupo. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos: (a) una transacción económica valuable, que es (b) realizada entre dos partes relacionadas o asociadas. La ubicación de dichas partes o entidades en diferentes jurisdicciones tributarias determina la necesidad de establecer la atribución de los rendimientos correspondientes a la transacción económica valuable a las partes asociadas, función que desempeña entre otros mecanismos la regulación tributaria de los precios de transferencia. Transacciones típicas incluyen el precio de venta de bienes y derechos, las rentas de arrendamientos y cesiones de bienes y derechos, los cánones por la transferencia de tecnología, las remuneraciones por prestaciones de servicios, o los rendimientos de cesiones de capital.”<sup>6</sup>*

---

<sup>6</sup> García Prats, F. A.; (2005). Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. *Economistas Consejo General. Crónica Tributaria*.117 (33-82).

## 2.1.2 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE)

Es un Organismo Internacional de carácter intergubernamental del que forman parte 38 países miembros. La OCDE fue creada en 1960 con sede en París, para dar continuidad y consolidar el trabajo realizado por la antigua Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) que se había constituido para canalizar la implementación del Plan Marshall. La OCDE sustituyó a ésta en la tarea de impulsar la reconstrucción y el desarrollo en el continente tras la Segunda Guerra Mundial.

*“En colaboración con gobiernos, responsables de políticas públicas y ciudadanos, trabajamos para establecer estándares internacionales y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales. La OCDE es un foro único, un centro de conocimientos para la recopilación de datos y el análisis, el intercambio de experiencias y de buenas prácticas. Asesoramos en materia de políticas públicas y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos que van desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleo al fomento de una educación eficaz o la lucha contra la evasión fiscal internacional.”<sup>7</sup>*

La estructura organizativa de la OCDE incluye varias Direcciones, una de ellas es el Centro de Política y Administración Tributaria, que como su nombre indica está directamente relacionada con aspectos tributarios a nivel internacional. Este centro es el encargado de emitir *“Las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”*.

Estas directrices son de aplicación acordada por los países afiliados a la OCDE en su regulación tributaria.

Las operaciones que implican la asignación de precios de transferencia se dan principalmente en grupos multinacionales; estas operaciones pueden originar también una doble imposición económica internacional, cuando dos o más países atribuyen precios diferentes a una misma transacción entre entidades del grupo.

---

<sup>7</sup> OECD.org (<https://www.oecd.org/acerca/>)

Dependiendo del tipo de transacción realizada entre partes relacionadas, se podría presentar una “doble o múltiple imposición económica internacional” que podría convertirse en un impedimento para la realización de transacciones internacionales de bienes y servicios y para los movimientos de capital.

Con el fin de evitar estas distorsiones, se hace necesaria la implementación de principios relativos a los Precios de Transferencia entre entidades vinculadas, que tiendan tanto a determinar la base tributaria apropiada en cada jurisdicción como a evitar la doble imposición, con lo cual se minimizan los conflictos entre las Administraciones Tributarias de los diferentes países y se promueve el comercio y la inversión internacionales. Tales principios, deben adoptarse no de manera unilateral, sino en un verdadero contexto de aprobación internacional, para evitar así respuestas unilaterales, incompletas o inconsistentes hacia problemas multilaterales.

Por lo anterior, se ha establecido el Principio de Plena Competencia, que es el estándar internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la OCDE para su utilización, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las administraciones tributarias.<sup>8</sup>

La declaración que otorga carácter oficial al principio de plena competencia se encuentra en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que constituye la base de la negociación de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE, y entre un número cada vez mayor de países no miembros. El artículo 9 dispone que: “(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

Es evidente que, sin la aplicación de los Precios de Transferencia, las entidades relacionadas disponen de oportunidades para trasladar utilidades desde un país con altos gravámenes tributarios a otro con bajos o nulos impuestos, ya sea por una tarifa reducida del impuesto sobre las utilidades de las entidades o por medio de incentivos tributarios para diversas

---

<sup>8</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (julio de 2017) Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

actividades. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) implementa controles que no afectan al comercio internacional, emitiendo guías y lineamientos en general acerca de Precios de Transferencia a adoptar por las Administraciones Tributarias, como un mecanismo de control fiscal de las operaciones entre entidades relacionadas. Las normas para determinar los Precios de Transferencia, han sido adoptadas por los siguientes países:

**CUADRO N° 1**

<b>PAÍSES QUE APLICAN LAS DIRECTRICES OCDE</b>				
<b>AMÉRICA</b>	<b>ASIA</b>	<b>EUROPA</b>	<b>ÁFRICA</b>	<b>AUSTRALIA</b>
Argentina	China	Alemania	Angola	Australia
Bolivia	Corea del Sur	Austria	Azerbaiján	
Brasil	Egipto	Bélgica	Kazajistán	
Canadá	Filipinas	Bulgaria	Kenia Letonia	
Chile	Finlandia	Croacia	Nigeria	
Colombia	Georgia	Dinamarca	Seychelles	
Costa Rica	India	Eslovenia	Sudáfrica	
Ecuador	Indonesia	España	Túnez	
El Salvador	Israel	Estonia		
Estados Unidos	Japón	Federación de Rusia		
Guatemala	Malasia	Francia		
Honduras	Malta	Grecia		
México	Singapur	Hungría		
Nicaragua	Tailandia	Irlanda		
Panamá	Taiwán	Italia		
Perú	Turquía	Letonia		
República Dominicana	Vietnam	Liechtenstein		
Uruguay		Lituania		
Venezuela		Luxemburgo		
		Noruega		
		Nueva Zelanda		
		Países Bajos		
		Polonia		
		Portugal		
		Rumania		
		Reino Unido		
		República Checa		
		República Eslovaca		
		Suecia		
		Suiza		
		Ucrania		

Nota: El cuadro muestra a los países que aplican las directrices OCDE en su legislación. Tomado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) <https://www.oecd.org/>, agosto 2021.

La totalidad de estos países introdujeron en su legislación los principios clave de precios de transferencia, incluido el principio de plena competencia; sin embargo, solo algunos han aplicado de manera más integral los principios de: métodos de precios de transferencia, análisis de comparabilidad, propiedad intangible, servicios intragrupo, acuerdos de contribución de costos, documentación de precios de transferencia, enfoques administrativos para evitar y resolver disputas, puertos seguros y otras medidas de implementación.

Por otra parte, los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelan si se han producido con una parte relacionada:

- Compras o ventas de bienes (terminados o no).
- Compras o ventas de inmuebles y otros activos.
- Prestación o recepción de servicios.
- Arrendamientos.
- Transferencias de investigación y desarrollo.
- Transferencias en función de acuerdos sobre licencias.
- Transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie).
- Otorgamiento de garantías colaterales y avales.
- Compromisos de hacer algo si ocurre o no un suceso concreto en el futuro, incluyendo contratos por ejecutar (reconocidos y sin reconocer)
- La liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de esa parte relacionada.<sup>9</sup>

Si éstas y otras operaciones entre empresas relacionadas no se realizan en las mismas condiciones como si fueran realizadas entre entes independientes, se afectaría la recaudación tributaria de alguno de los países involucrados.

---

<sup>9</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2021). Norma Internacional de Contabilidad N° 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.

## **2.2 MARCO CONCEPTUAL**

### **2.2.1 NORMATIVA INTERNACIONAL RELATIVA A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

La principal normativa internacional relacionada con el tratamiento de Precios de Transferencia entre partes vinculadas, es la emitida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); a través del Centro de Política y Administración Tributaria que es el encargado de emitir “Las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”.

### **2.2.2 DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A ENTIDADES RELACIONADAS Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.**

Estas guías se centran en la aplicación del principio de libre competencia para valorar los precios de transferencia de entidades relacionadas. Tienen la intención de guiar a las Administraciones Tributarias y a las corporaciones multinacionales con respecto a posibles controversias en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre Administraciones Tributarias y corporaciones evitando litigios relacionados.

*“Hay varias razones que explican por qué los países miembros y otros no miembros de la OCDE han adoptado el principio de plena competencia. Una de las primeras causas es que este principio ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y empresas independientes. El trato igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes que propicia el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad. El principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de la toma de decisiones económicas.”<sup>10</sup>*

Las directrices se centran en los aspectos internacionales de los precios de transferencia; éstos aspectos internacionales son más difíciles de tratar porque involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia, cualquier ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica la necesidad de practicar un ajuste correlativo en otra jurisdicción. Sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar este ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esa parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los

---

<sup>10</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (julio de 2017) Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar, a efectos fiscales, los precios de transferencia de las operaciones transfronterizas.

Las directrices analizan los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena competencia, y estudian la aplicación práctica de estos métodos.

### **2.2.3 GUÍA PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA**

Las directrices incluyen de manera detallada una guía para identificar operaciones entre vinculadas en las que hay que verificar la existencia de la aplicación del principio de plena competencia.

Las operaciones sobre las cuales hay que realizar el análisis son las siguientes:

- 1) Identificación de las relaciones comerciales o financieras.
- 2) Reconocimiento de la operación definida de forma precisa.
- 3) Pérdidas.
- 4) Efectos de las decisiones de los poderes públicos.
- 5) Utilización del valor en aduana.
- 6) Economías de localización y otras características de los mercados legales.

Desde el punto de vista operativo, la aplicación del principio de libre competencia, requiere la consideración de un conjunto de aspectos básicos:

- El precio de plena competencia debe calcularse con respecto a una operación concreta, específica y única.
- La transacción de las entidades vinculadas debe ser comparada con esta operación concreta, específica y única.

- El precio de plena competencia debe considerar todas las obligaciones contractuales y legales que sean asumidas por las partes contratantes.
- Cualquier precio de plena competencia debe basarse en un mercado abierto, libre, sin limitaciones o regulaciones restrictivas.
- En cualquier caso, deben considerarse las características subjetivas de la operación, razón por la cual el precio de plena competencia puede diferir del precio libre de mercado.
- La consideración del análisis funcional de las operaciones realizadas por las entidades (funciones de cada entidad, riesgo económico asumido, responsabilidad y activos empleados en la realización de las operaciones).

#### **2.2.4 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD RELACIONADA CON OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS**

La Norma Internacional de Contabilidad N° 24 “Información a Revelar entre Partes Relacionadas” (NIC 24), tiene como objetivo asegurar que los estados financieros de una empresa incluyan toda la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del período puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con esas partes.

La norma se aplica en:

- a) La identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas.
- b) La identificación de saldos pendientes, incluyendo compromisos, entre una entidad y sus partes relacionadas.
- c) La identificación de las circunstancias en las que se requiere revelar información sobre partes relacionadas.
- d) La determinación de la información a revelar sobre todas esas partidas.

El propósito de brindar información sobre partes relacionadas:

- a) Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, las entidades frecuentemente llevan a cabo parte de sus actividades a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En esas

circunstancias, la entidad tiene la capacidad de influir en las políticas financieras y de operación de la entidad participada a través de la presencia de control, control conjunto o influencia significativa.

- b) La relación entre partes relacionadas puede tener efectos sobre los resultados y la situación financiera de una entidad. Las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no podrían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su controladora al costo, podría no hacerlo en esas condiciones a otro cliente. También, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes que entre partes carentes de relación.
- c) Los resultados y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por una relación entre partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre dichas entidades. La mera existencia de la relación puede ser suficiente para afectar a las transacciones de la entidad con otras partes. Por ejemplo, una subsidiaria puede terminar sus relaciones con otra entidad ajena al grupo, con la que mantenga lazos comerciales, en el momento de la adquisición por su controladora de otra subsidiaria que se dedique al mismo tipo de actividad que la tercera anterior ajena al grupo. De forma alternativa, una de las partes puede abstenerse de actuar debido a la influencia significativa ejercida por la otra parte, por ejemplo, una subsidiaria puede recibir instrucciones de su controladora para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.
- d) Por estas razones, el conocimiento de las transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, y relaciones de una entidad con partes relacionadas podría afectar a la evaluación de sus operaciones por los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

#### **2.2.5 NORMAS LEGALES EN BOLIVIA RELACIONADAS CON PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Las normas legales relacionadas con precios de transferencia en Bolivia son: la Ley N° 549 de 21 de julio de 2014 que modifica el Artículo N° 45 de la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente); el Decreto Supremo N° 2227 de 31 de diciembre de 2014, la Resolución Normativa de

Directorio N° 10-0008-15 de 30 de abril de 2015 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0008-15 de 2 de marzo de 2018.

#### **2.2.5.1 LA LEY N° 843 Y EL ARTÍCULO N° 45**

El Artículo N°45 de la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente) contemplaba los conceptos básicos de relaciones entre partes vinculadas, resaltando que las operaciones entre una empresa local con capital extranjero y la controladora del exterior, serán considerados a todos los efectos, como celebrados entre entes independientes.

También y de manera general, establecía que los “valores que excedan los valores normales de mercado entre entes independientes” los mismos no se admitirán como deducibles a los fines del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Como se puede apreciar, los aspectos mencionados resultan insuficientes para que la Administración Tributaria pueda efectuar ajustes en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Posteriormente, la Ley 549 21 de julio de 2014 establece el régimen de precios de transferencia aplicable a las operaciones comerciales y/o financieras realizadas entre empresas vinculadas, a los efectos de la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

#### **2.2.5.2 EL DECRETO SUPREMO N° 2227 DE 31 DE DICIEMBRE DE 2014**

Tiene por objeto reglamentar las modificaciones en el artículo 45° de la Ley N° 843 establecidos por la Ley N° 549 y establece que se consideran como partes vinculadas a:

- 1) Una persona natural o jurídica nacional que participe directamente o a través de terceros en la dirección, control, administración o posea capital en una o más empresas del exterior, sucursales, filiales o subsidiarias de empresas del exterior que realicen operaciones en territorio nacional.
- 2) Una persona natural o jurídica del exterior que participe directamente o a través de terceros en la dirección, control, administración o posea capital en una o más empresas nacionales o sucursales, filiales, o subsidiarias de empresas del exterior que operen en territorio nacional.

- 3) Una persona natural o jurídica con operaciones en territorio nacional que mantenga relaciones comerciales y/o financieras directas o indirectas, con personas naturales o jurídicas domiciliadas o que realicen operaciones en países o regiones con baja o nula tributación.
- 4) Una empresa sucursal, filial o subsidiaria en territorio nacional mantenga operaciones con su casa matriz del exterior o viceversa.
- 5) Cuando se realicen operaciones comerciales y/o financieras entre una sucursal, filial o subsidiaria situada en territorio nacional y otra del exterior de una misma casa matriz.
- 6) Cuando se realicen operaciones comerciales y/o financieras entre una empresa nacional y otra en el extranjero, cuyos propietarios, accionistas, socios, gerentes, miembros de directorio o personal jerárquico tengan parentesco hasta cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

También, este decreto establece que:

- Toda empresa, sucursal, filial o subsidiaria establecida en el país, tiene la obligación de realizar sus operaciones comerciales y/o financieras a precios de mercado. Estas operaciones deberán ser reflejadas y documentadas en los estados financieros, declaraciones juradas y/o registros especiales de los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.
- El precio acordado en una operación comercial y/o financiera entre vinculadas, será comparado con las transacciones realizadas en mercados comparables, como si fuesen en condiciones de independencia.
- Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias que afecten de manera relevante al precio o valor del bien o servicio, o al margen de utilidad de la operación, o cuando existiendo dichas diferencias puedan eliminarse mediante ajustes técnicamente justificados.

- Para determinar si dos (2) o más operaciones son comparables, se tendrán en cuenta los siguientes aspectos, en la medida que sean económicamente relevantes, sin ser éstos excluyentes entre sí:
  - Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.
  - Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
  - Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
  - Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones comerciales y/o financieras.
  - Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de los mercados, así como cualquier otra estrategia que pueda ser relevante en cada caso.
- En el análisis de comparabilidad, se identificará el Rango de Diferencias de Valor, que es el segmento de la muestra de datos entre el límite inferior del valor de transacción ( $R_{inf}$ ) y el superior ( $R_{sup}$ ), para lo cual se aplicará la siguiente fórmula:

$$R_{inf} = \left[ Linf + \frac{(Lsup - Linf)}{4} \right]; R_{sup} = \left[ Linf + \frac{3(Linf - Linf)}{4} \right]$$

Dónde:

$Linf$  = Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo.

$Lsup$  = Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo.

- Si el precio de transacción u operación sujeto a verificación se encuentra dentro del rango de diferencias de valor, se considerará que dicho precio es equivalente al que se hubiera obtenido en una operación entre partes independientes, es decir, que la vinculación no ha influido en el precio reportado por el sujeto pasivo.

- Si el precio de transacción u operación se encuentra fuera del rango de diferencias de valor, se entenderá que la vinculación ha influido en el precio declarado por el contribuyente.
- Para la determinación del valor de las operaciones comerciales y/o financieras en condiciones de independencia, se podrá aplicar uno de los siguientes métodos:
  - a) **Método del precio comparable no controlado:** consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre vinculadas, utilizando como base el precio del bien o servicio idéntico o el de una operación de características similares en una operación entre partes independientes de características similares, en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, los ajustes necesarios para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación y las prácticas de mercado.
  - b) **Método del precio de reventa:** consiste en sustraer del precio de reventa de un bien, servicio o derecho, el margen de utilidad bruta que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con partes independientes o, en su defecto, el margen habitual de utilidad bruta con relación a las ventas netas, que se apliquen por partes independientes en operaciones comparables, pudiendo efectuar, si fuera preciso, los ajustes necesarios para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.
  - c) **Método del costo adicionado:** consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien, servicio o derecho, con el margen habitual de utilidad bruta que obtenga el sujeto pasivo en operaciones similares o ventas a terceros no vinculados, o en su defecto, incrementar el margen habitual que obtienen partes independientes en operaciones comparables respecto al costo de venta, pudiendo efectuar los ajustes necesarios para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta.
  - d) **Método de la distribución de utilidades:** consiste en asignar, a cada parte vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones comerciales y/o financieras,

las utilidades operacionales obtenidas del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se realizará en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito partes independientes en circunstancias similares, considerando activos, ventas, gastos, costos específicos u otras variables que reflejen adecuadamente lo dispuesto en este numeral. Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de distribución de utilidades se aplicará sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito partes independientes en circunstancias similares teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

- e) **Método del margen neto de la transacción:** Consiste en fijar el precio a través del margen de utilidad neto que hubiere obtenido el sujeto pasivo o, en su defecto, terceros en operaciones idénticas, similares o comparables realizadas entre partes independientes. El margen de utilidad neto puede ser obtenido con base a variables tales como activos, costos, ventas, gastos o flujos de efectivo o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Este método es aplicable cuando se realicen operaciones en las que existen prestaciones o transacciones desarrolladas por las partes vinculadas, cuando no puedan identificarse los márgenes brutos de las operaciones o cuando sea difícil obtener información confiable sobre precios de alguna de las partes involucradas en la transacción.
  
- f) **Método del precio notorio en transacciones en mercados transparentes:** Consiste en fijar el precio para operaciones de importación y/o exportación de bienes, en las que intervenga o no un intermediario internacional como tercero ajeno al origen o destino del bien sujeto a comercio, a precios consignados en mercados internacionales transparentes, bolsas de comercio de conocimiento público, en la fecha de embarque.

### **2.2.5.3 RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0008-15 DE 30 DE ABRIL DE 2015**

Establece el marco operativo para el cumplimiento de las obligaciones que tienen los sujetos pasivos que realizan operaciones con partes vinculadas referidas a la documentación e

información a presentar, características, requisitos, medios, plazos y sanciones en caso de incumplimiento. No establece procedimientos para su revisión por parte de los auditores externos.

Entre sus principales disposiciones establece:

- 1) La obligación de presentar el Estudio de Precios de Transferencia (EPT).
- 2) El contenido mínimo que debe tener el EPT:
  - a) Índice.
  - b) Resumen ejecutivo.
  - c) Análisis funcional.
  - d) Análisis económico.
  - e) Conclusiones.
- 3) El formulario electrónico 601 – Declaración Jurada informativa de operaciones con partes vinculadas.
- 4) La información que deben presentar los sujetos pasivos, con base en el importe de operaciones que hayan mantenido con partes vinculadas acumuladas en una gestión. Los importes y su documentación de soporte van desde 0 a mayores a Bs15.000.000.

#### **2.2.5.4 RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10180000004 DE 2 DE MARZO DE 2018**

Esta resolución reglamenta la forma, medios y plazos para la presentación física y digitalizada a la Administración Tributaria de los Estados Financieros, Dictamen de Auditoría Externa, Dictamen Tributario, Informe de Procedimientos Mínimos Tributarios, Información Tributaria Complementaria y/o Memoria Anual, de los sujetos pasivos o terceros responsables del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).

Entre otros, los aspectos más importantes se refieren a que los sujetos pasivos deben presentar información tributaria y los auditores externos deben realizar las verificaciones sobre:

- a) Informe de Procedimientos Mínimos Tributarios: Informe emitido por el auditor externo, mediante el cual se emite un pronunciamiento sobre si la determinación, declaración y pago de las obligaciones tributarias del contribuyente correspondientes a un determinado período de tiempo, fueron razonablemente expuestos en sus Declaraciones Juradas, registros tributarios auxiliares y Estados Financieros, de acuerdo a lo establecido en normas tributarias.
- b) Información Tributaria Complementaria: Consiste en la información respecto al reconocimiento y cumplimiento de obligaciones tributarias preparada por el contribuyente a partir de la información presentada en las Declaraciones Juradas, registros tributarios auxiliares y en los Estados Financieros correspondientes a un determinado período de tiempo. Ésta información es expuesta en Anexos Tributarios.
- c) Dictamen Tributario: Consiste en la opinión independiente expresada por un auditor externo respecto a si la Información Tributaria Complementaria correspondiente a un determinado período de tiempo presenta razonablemente en todo aspecto significativo, el reconocimiento y cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, de conformidad con lo establecido en normas dictadas para el efecto.

En los 3 aspectos anteriores, para este trabajo, se hace un énfasis en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y el efecto que puede tener en su cálculo (ajustes tributarios) las operaciones entre empresas relacionadas.

#### **2.2.6 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA RELACIONADAS CON OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS**

A nivel internacional, la única norma relacionada es la Norma Internacional de Auditoría N° 550 "Partes Vinculadas" (NIA 550), la cual trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros.

### **2.2.6.1 NATURALEZA DE LAS RELACIONES Y TRANSACCIONES CON PARTES VINCULADAS**

La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Por ejemplo:

- Las partes vinculadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
- Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
- Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación.

### **2.2.6.2 OBJETIVOS DEL AUDITOR CON RESPECTO A OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS**

Los objetivos del auditor son:

- a) Obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder: (i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y (ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: logran la presentación fiel o no inducen a error.

- b) Asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

## **2.2.7 NORMAS ESPECÍFICAS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL Y NACIONAL**

Revisada la literatura internacional y nacional se llega a la conclusión que no existen normas específicas de Auditoría Tributaria. Cada país realiza la auditoría tributaria con base en procedimientos y técnicas de auditoría establecidos en Normas Internacionales de Auditoría.

Para el caso de Bolivia, los procedimientos de auditoría relacionados con la revisión tributaria se mencionaban en la Norma de Auditoría N° 4 relativa a la Emisión de Informes con Propósitos Tributarios, esta norma estaba basada principalmente en la normativa tributaria del Servicio de Impuestos Nacionales.

Posteriormente, a través de la Resolución 01/2015 de 23 de julio de 2015 del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad esta norma fue abrogada; por lo que, se ratifica que en Bolivia no existe una norma relacionada con Normas de Auditoría Tributaria y menos normas o procedimientos de auditoría tributaria para operaciones con partes relacionadas.

## **2.2.8 AUDITORÍA TRIBUTARIA**

*“En el encargo de auditoría se estipula que se han de fiscalizar libros, registros y otros documentos, principalmente con el objetivo de determinar si las declaraciones de impuestos (o partes de ellas) son aceptables. Para ello el auditor tributario comprueba si la declaración de impuestos es correcta y completa. El segundo objetivo de la fiscalización de los libros, registros y otros documentos es establecer si el contribuyente ha cumplido con los demás reglamentos y obligaciones que le han sido impuestos por el legislador.”<sup>11</sup>*

---

<sup>11</sup> Ministerio de Finanzas, Países Bajos, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2003). Manual de Fiscalización. Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe.

*“En países latinoamericanos como Argentina, Brasil, México, Costa Rica, Chile, etc., el término auditoría fiscal es entendido más como un sinónimo de inspección fiscal que como una parte de la auditoría financiera o externa, aunque se utiliza indistintamente para ambos significados. En países anglosajones, el término "tax audit" (o "tax auditing") es utilizado casi exclusivamente para referirse a la comprobación por parte de funcionarios públicos de bases y hechos imposables. También en países del centro y del norte de Europa, como Alemania, Holanda, Suecia, etc., la expresión es utilizada en este sentido.”<sup>12</sup>*

Podemos concluir que la Auditoría Tributaria es el examen de los registros contables y áreas específicas de la organización que tienen relación directa con las obligaciones fiscales. Su objetivo es verificar si se ha cumplido adecuadamente con el cálculo, registro, declaración y pago de los tributos que aplican a la empresa.

---

<sup>12</sup> Arenas del Buey Torres, P. (2003). *Auditoría Fiscal, Concepto y Metodología*. (1ª Ed). Instituto de Estudios Fiscales.

## CAPÍTULO III

### METODOLOGÍA DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

#### 3.1. ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD

Según lo establecido en las Directrices OCDE, este análisis constituye el núcleo de la aplicación del principio de plena competencia. Se basa en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con aquellas que se pactarían entre empresas independientes que realizaran una operación comparable en circunstancias comparables.

Dos son los aspectos clave de este análisis:

- a) Identificar las relaciones comerciales o financieras entre las empresas asociadas, así como las condiciones y circunstancias con relevancia económica de dichas relaciones al objeto de definir de forma precisa la operación vinculada.
- b) Comparar las condiciones y circunstancias con relevancia económica de la operación vinculada y definida de forma precisa con las de operaciones comparables realizadas entre empresas independientes.

El análisis de la comparabilidad trata de determinar si las diferencias que existen entre la situación que se examina y la situación que sirve de referencia resultan tolerables y, por tanto, si la situación que se utiliza como referencia da una aproximación suficiente al precio que se busca de la transacción, o se pueden hacer ajustes para lograr una mayor aproximación.

Las características con relevancia económica o los factores de comparabilidad que es necesario identificar en las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas para poder definir de forma precisa la operación pueden clasificarse en las siguientes categorías:

- a) Los términos contractuales de la operación.
- b) El análisis funcional, básicamente, las funciones desempeñadas por cada una de las partes de la operación.
- c) Las características de los bienes transferidos o de los servicios prestados.
- d) Las circunstancias económicas de las partes y del mercado en el que operan.

- e) Las estrategias empresariales que persiguen las partes.

### **3.1.1 LOS TÉRMINOS CONTRACTUALES DE LA OPERACIÓN**

Es probable que las operaciones vinculadas se hayan formalizado mediante contratos escritos que reflejen los principales aspectos de la operación, entre los que habitualmente se incluyen la distribución de responsabilidades, las obligaciones y los derechos, la asunción de los riesgos identificados y los acuerdos de precios. Este contrato constituye el punto de partida para definir la operación y analizar cómo se planteaba la distribución de las responsabilidades, riesgos y resultados derivados de su interacción en el momento de la celebración del mismo.

No obstante, es improbable que los contratos proporcionen por sí solos toda la información necesaria para llevar a cabo un análisis de precios de transferencia, o que proporcionen información suficientemente detallada sobre los términos contractuales importantes. Será necesario obtener más información teniendo en cuenta las relaciones comerciales o financieras que evidencien las características con relevancia económica de las otras cuatro categorías.

### **3.1.2 EL ANÁLISIS FUNCIONAL**

Se debe entender y evaluar las funciones desempeñadas por cada una de las partes de la operación teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos, incluyendo el modo en que esas funciones se relacionan con la generación de valor en sentido más amplio por el grupo de empresas multinacionales al que pertenecen las partes, las circunstancias que concurren en la operación y las prácticas del sector.

El análisis se centra en lo que las partes hacen realmente y en las capacidades que aportan. Entre estas actividades y capacidades se incluye la toma de decisiones, que comprende las decisiones sobre la estrategia empresarial y los riesgos. En particular, es importante comprender cómo genera valor el grupo en su conjunto, las interdependencias de las funciones que desempeñan las empresas asociadas con el resto del grupo y la contribución de las empresas asociadas a esa creación de valor. También será importante determinar los derechos y las obligaciones jurídicas de cada una de las partes en el ejercicio de sus funciones.

Por otra parte, también se debe tener en cuenta la comparación de las funciones desempeñadas y la valoración de los riesgos asumidos por las partes interesadas. La distribución de riesgos entre las entidades relacionadas, también, se han de basar en el principio de libre competencia. Por tanto, cada parte debería asumir mayores cuotas de riesgo y mayor control.

Las directrices OCDE establecen que para que el análisis funcional esté completo se deben considerar los riesgos asumidos por cada una de las partes. Adicionalmente, menciona que los tipos de riesgo a considerar son riesgo de mercado, riesgos de pérdidas asociados a inversiones y a propiedad, planta y equipos, riesgo de éxito o fracaso en inversiones en investigación y desarrollo, riesgo financiero (cambiarío y de tasas de interés), entre otros. Asimismo, hace sentido que la mayor parte de la porción de los riesgos sea asignada sobre la parte que tenga relativamente mayor control sobre dichos riesgos.

Las directrices también establecen que el control sobre el riesgo involucra la capacidad de tomar decisiones relativas a la asunción del riesgo, lo cual involucra que la empresa cuente con las personas (empleados o administradores) que tengan la autoridad y efectivamente desempeñen estas funciones de control. Por otra parte, el riesgo puede ser transferido o asignado a otro componente del grupo; la parte que asume el riesgo debe asegurarse de: i) asumir el riesgo de manejar o mitigar el riesgo, ii) asumir el riesgo que surja por la realización del riesgo, iii) ser compensado por incremento en la rentabilidad esperada.

Otro aspecto importante mencionado por las directrices es que; al evaluar si el riesgo es significativo desde el punto de vista económico, hay que considerar su tamaño o volumen y la probabilidad y previsibilidad de su realización, así como la posibilidad de ser mitigado.

El proceso sugerido para el análisis de riesgo contempla los siguientes pasos:

- a) Identificación de los riesgos económicamente significativos con especificidad.
- b) Determinar cómo se asumen los riesgos según los contratos.
- c) Determinar a través del análisis funcional cómo actúan las partes en el manejo y asunción de riesgos.
- d) Interpretar y determinar consistencia con la conducta de las partes.

- e) Asignar el riesgo, es decir, cuando la parte que asume el riesgo no tiene control sobre dicho riesgo ni la capacidad financiera para asumirlo, debe asignarse el riesgo con base en los establecido en las directrices.
  
- f) Fijación del precio de la transacción considerando el riesgo, es decir, cuando la transacción real es delimitada de forma precisa, considerando la evidencia de todas las características económicamente relevantes de la transacción, debe evaluarse el precio/margen considerando las consecuencias de asumir el riesgo debidamente asignado y compensado.

*“Los aspectos a identificar para cada entidad, son los siguientes:*

- A. *En cuanto a las funciones:*
  - 1. *Servicios y productos.*
  - 2. *Marketing, publicidad, distribución.*
  - 3. *Estructura operativa:*
    - a. *Estrategia corporativa.*
    - b. *Reputación corporativa.*
    - c. *Tesorería.*
    - d. *Asuntos legales.*
    - e. *Sistemas.*
    - f. *Actividades de auditoría.*
    - g. *Capacitación y administración de personal.*
    - h. *Otros.*
  
- B. *En cuanto a los activos utilizados para desarrollar las funciones anteriores:*
  - 1. *Activos tangibles.*
  - 2. *Activos intangibles.*
  
- C. *En cuanto a los riesgos asumidos por cada entidad:*
  - 1. *Riesgo de mercado.*
  - 2. *Riesgo de créditos.*
  - 3. *Riesgo cambiario.*

4. *Riesgo de inventario.*
5. *Riesgos laborales.*

*Los riesgos se explican sin cuantificarlos. Sirven para justificar ajustes al momento de realizar la comparabilidad.*

*Según la actividad económica de la empresa las funciones del negocio a considerar y describir son las siguientes:*

1. *Manufacturera:*
  - *Adquisición de materia prima.*
  - *Planeación de producción.*
  - *Proceso de manufactura.*
  - *Investigación y desarrollo.*
  - *Control de calidad.*
  - *Intangibles.*
  - *Servicios (garantías y repuestos).*
  
2. *Servicios:*
  - *Ventas.*
  - *Mercadeo.*
  - *Back-Office.*
  
3. *Distribución:*
  - *Almacenamiento y logística.*
  - *Manejo de inventario.*
  - *Publicidad y mercadeo.*
  - *Intangibles.*
  - *Facturación y cobros.*
  
4. *Otras funciones:*
  - *Recursos Humanos.*
  - *Contabilidad.*
  - *Tesorería.*

- *Finanzas.*
- *Legal.*

*Según la actividad económica de la empresa los riesgos del negocio a considerar y describir son los siguientes:*

*Manufacturera y Distribuidora:*

- *Riesgo país.*
- *Inventario.*
- *Defectos del producto.*
- *Crédito de cobranza.*
- *Riesgo de responsabilidad del producto.*
- *Aumento del precio de insumos o materias primas.*
- *Laboral.*
- *Desarrollo de intangibles.*
- *Riesgo de inversión de capital.*

*Prestadora de Servicios:*

- *Riesgo país.*
- *Tipo de cambio.*
- *Defectos del servicio.*
- *Crédito y cobranza.*
- *Riesgo de responsabilidad del servicio.*
- *Laboral.*
- *Desarrollo de intangibles.*
- *Riesgo de inversión de capital.”<sup>13</sup>*

---

<sup>13</sup> Condori Onori, J. (2016). *Análisis de los efectos tributarios por la modificación del artículo N°45 de la Ley N°843 (texto ordenado vigente en Bolivia) – Precios de Transferencia entre Partes Vinculadas.* [Tesis de maestría, Universidad Mayor de San Andrés].

### **3.1.3 LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS BIENES TRANSFERIDOS O DE LOS SERVICIOS PRESTADOS**

Las diferencias en las características específicas de los bienes o servicios explican a menudo, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil para definir la operación y determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. Entre las características cuya consideración puede resultar útil se encuentran: en el caso de la transferencia de bienes tangibles, sus características físicas, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de a operación.

### **3.1.4 LAS CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS DE LAS PARTES Y DEL MERCADO EN EL QUE OPERAN**

Los precios de plena competencia pueden variar en los distintos mercados incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que influyan significativamente en los precios, o que se puedan practicar los ajustes apropiados.

De manera inicial, se debe identificar el mercado considerando los bienes y servicios alternativos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad de bienes y servicios alternativos (y el riesgo que implica); los niveles de oferta y demanda en el conjunto del mercado y en zonas concretas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costos de producción, incluyendo los costos del suelo, del trabajo y del capital; los costos de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc.

### **3.1.5 LAS ESTRATEGIAS EMPRESARIALES QUE PERSIGUEN LAS PARTES**

Es necesario tener en cuenta estas estrategias empresariales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas vinculadas e independientes

Estas estrategias abarcan un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos, y otros factores que influyan en la gestión cotidiana de la empresa.

También hay que considerar el aspecto temporal de operaciones, algunas estrategias, como las que se refieren a la penetración en los mercados, o al aumento de cuotas de participación en el mismo, implican la reducción de los resultados corrientes del contribuyente en previsión del aumento de beneficios en el futuro. Si en el futuro no se logra ese incremento en los beneficios porque el contribuyente no sigue la estrategia empresarial propuesta, es posible que haya que practicar un ajuste de precios para lograr un resultado de precios de transferencia apropiado.

### **3.2. MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

El establecimiento de métodos de determinación de precios de transferencia realizados por OCDE se basa en los principales conceptos para establecer un análisis de comparabilidad, todos los métodos descritos aplican el principio de plena competencia y se utilizan para determinar los precios de transferencia aceptables. Los diversos métodos establecidos por las Directrices se basan en la comparación de las transacciones con otras transacciones de la misma índole efectuada por una entidad independiente.

De acuerdo con lo establecido por las directrices de OCDE, los métodos 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, se clasifican en:

- Métodos tradicionales basados en las operaciones.
- Métodos basados en el resultado de las operaciones.

### **3.2.1. MÉTODOS TRADICIONALES BASADOS EN LAS OPERACIONES**

Estos métodos, a su vez se clasifican en:

- Método del precio libre comparable.
- Método del precio de reventa.
- Método del costo incrementado.

OCDE considera que los métodos tradicionales basados en las operaciones son el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia. Esto es así porque cualquier diferencia entre el precio de una operación vinculada y el de una operación comparable no vinculada puede imputarse directamente a las relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas entre las empresas, pudiendo determinar las condiciones de plena competencia sustituyendo directamente el precio de la operación vinculada por el de la no vinculada.

Sin embargo, esta consideración no involucra que los demás métodos deben desecharse, todo depende del análisis efectuado en las empresas, el mercado y el tipo de operaciones. No existe un único método apropiado para todas las situaciones.

#### **3.2.1.1. MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE**

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

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable), a fin de aplicar el método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes:

- a. Ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que llevan a cabo esas operaciones, influyen significativamente en el valor normal del mercado.

- b. Pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes de esas diferencias.

Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. Por tanto, en esos casos, este método es preferible a los demás.

### **3.2.1.2. MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA**

Este método se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costos de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desempeñadas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costos asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización.

El margen del precio de reventa del revendedor en la operación vinculada puede calcularse partiendo del margen del precio de reventa obtenido por ese mismo revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables ("comparable interno"). También puede utilizarse como pauta el margen del precio de reventa obtenido por una empresa independiente en operaciones no vinculadas comparables ("comparable externo").

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, constituye una operación no vinculada comparable) a los efectos de la aplicación del método del precio de reventa cuando se cumple una de las dos condiciones siguientes:

- a. Ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las operaciones que se comparan, o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el margen del precio de reventa en el mercado libre.

- b. Pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que puedan provocar esas diferencias.

A la hora de establecer comparaciones con el objeto de aplicar el método del precio de reventa, suelen ser necesarios menos ajustes que subsanen las diferencias entre los productos que al aplicar el método del precio libre comparable, ya que es menos probable que las diferencias menores entre productos tengan un efecto tan importante sobre los márgenes de beneficio como el que tienen sobre el precio.

### **3.2.1.3. MÉTODO DEL COSTO INCREMENTADO**

Este método parte de los costos en que ha incurrido el proveedor de los bienes (o servicios) en una operación vinculada por los bienes transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado.

Este costo se incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de incrementar el costo mencionado con dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada original.

Este método probablemente alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a la venta de productos semiacabados entre partes asociadas, cuando las partes asociadas han concluido acuerdos de explotación común o de compra-venta a largo plazo, o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.

La solución ideal sería determinar el margen sobre el costo del proveedor en la operación vinculada tomando como referencia el margen sobre el costo que el mismo proveedor obtiene en operaciones no vinculadas comparables (“comparable interno”). Además, también puede recurrirse al margen sobre el costo que hubiera aplicado una empresa independiente en operaciones comparables (“comparable externo”).

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (es decir, es una operación no vinculada comparable) a los efectos de aplicar el método del costo incrementado si se da una de las dos condiciones siguientes:

- a. Ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las operaciones que se comparan, o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el margen sobre el costo en el mercado libre.
- b. Pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que puedan provocar esas diferencias.

### **3.2.2. MÉTODOS BASADOS EN EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES**

Los métodos basados en el resultado de las operaciones analizan los resultados derivados de una operación concreta entre empresas asociadas, los beneficios procedentes de una operación vinculada pueden constituir un indicador importante de si la operación se ha realizado en condiciones que difieran de aquellas que hubieran acordado empresas independientes en circunstancias, por lo demás, comparables. Las Directrices de la OCDE establecen los siguientes métodos:

- Método de la distribución del resultado.
- Método del margen neto operacional.

#### **3.2.2.1. MÉTODO DE LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO**

Se enfoca en eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones.

Identifica el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los “resultados conjuntos”). Las referencias a los términos “resultados” y “beneficios” deben entenderse como aplicables igualmente a las pérdidas. Posteriormente, se procede a la distribución de ese resultado común entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos, de forma que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubieran previsto y reflejado en un acuerdo pactado en condiciones de plena competencia.

### 3.2.2.2. MÉTODO DEL MARGEN NETO OPERACIONAL

Estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo: los costos, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada, se aplica de forma similar a los métodos del costo incrementado y del precio de reventa.

Esto supone que el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia “comparables internos”. Cuando no sea posible proceder de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable (“comparable externo”).

Es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables. La aplicación del método del margen neto operacional difícilmente resultará fiable si cada parte realiza aportaciones únicas y valiosas. En ese caso, el método más apropiado, en términos generales, es el método de la distribución del resultado.

### 3.3. RANGOS DE DIFERENCIAS DE VALOR

El Decreto Supremo N° 2227 establece que, con la finalidad de identificar si una transacción entre empresas relacionadas se realizó como si fuera entre partes independientes, en el análisis de comparabilidad se identificará el rango de diferencias de valor, que es el segmento de la muestra de datos entre el límite inferior del valor de transacción y el superior. Para determinar este rango se aplicará la siguiente fórmula:

$$R_{inf} = \left[ Linf + \frac{(Lsup-Linf)}{4} \right]; R_{sup} = \left[ Linf + \frac{3(Linf-Linf)}{4} \right]$$

Dónde:

*Linf* = Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo.

*Lsup* = Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo.

Si el precio de transacción u operación sujeto a verificación se encuentra dentro del rango de diferencias de valor, se considerará que dicho precio es equivalente al que se hubiera obtenido

en una operación entre partes independientes, es decir, que la vinculación no ha influido en el precio reportado por el sujeto pasivo.

Si el precio de transacción u operación se encuentra fuera del rango de diferencias de valor, se entenderá que la vinculación ha influido en el precio declarado por el contribuyente.

La OCDE no define cuáles son los rangos de diferencias de valor que se deben aplicar en una transacción entre partes relacionadas, tampoco establece la fórmula para ajustar los importes que se sitúen fuera del rango de valor. El SIN, a través de la RND N° 10-00080-15 el 30 de abril de 2015 con el objetivo de establecer un marco operativo para el cumplimiento de las obligaciones que tienen los sujetos pasivos que realizan operaciones con partes vinculadas; en su artículo 10° establece los ajustes al rango de diferencias de valor, indicando que:

Si el precio o valor pactado de la operación entre partes vinculadas se encuentra fuera del rango de diferencias de valor, y como consecuencia de ello se generó una disminución en la base imponible para la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, el ajuste al precio o valor de la operación que hubieran utilizado partes independientes, se determinará por medio de la siguiente fórmula:

$$R_2 = Linf + \frac{2(Lsup - Linf)}{4}$$

Dónde:

$R_2$  = Valor medio del rango

$Linf$  = Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo.

$Lsup$  = Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo.

## CAPÍTULO IV

### METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

#### 4.1 TIPO DE ESTUDIO

*“Los tipos de estudio son los distintos niveles que puede alcanzar un investigador en función de la profundidad de su análisis. Es decir, los distintos tipos de investigación, con sus respectivas metodologías y técnicas, que podemos emplear en dicho campo.”<sup>14</sup>*

Los tipos de estudio que aplicamos en el trabajo son los siguientes:

##### 4.1.1 ESTUDIO EXPLORATORIO

*“Los estudios exploratorios se efectúan, normalmente, cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes. Es decir, cuando la revisión de la literatura reveló que únicamente hay guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio.”<sup>15</sup>*

El tipo de estudio que se aplicó al presente trabajo es el exploratorio. Puesto que el tema relacionado con Precios de Transferencia y la realización de Auditorías Tributarias sobre el particular es relativamente nuevo en Bolivia.

En nuestro país, se tienen pocos antecedentes en cuanto a la aplicación práctica sobre auditoría de precios de transferencia; por otro lado, el trabajo buscó realizar una recopilación de normas de tipo teórico en ausencia de un modelo específico de auditoría tributaria para este tipo de operaciones.

Por otra parte, la presente guía podrá servir de base para la realización de otros trabajos sobre la temática.

---

<sup>14</sup> Coll Morales, F. (12 de septiembre de 2021). *Tipos de estudio*. Economipedia.com.

<sup>15</sup> Hernandez Sampieri, R. Fernández-Collado, C. & Baptista Lucio, P. (2006) *Metodología de la investigación* (4ª Ed). McGraw-Hill Interamericana.

#### **4.1.2 ESTUDIO DESCRIPTIVO**

Según Tamayo y Tamayo (2006), el tipo de investigación descriptiva: *“comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o procesos de los fenómenos; el enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo, cosa funciona en el presente; la investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hecho, caracterizándose fundamentalmente por presentarnos una interpretación correcta”*.

El trabajo también incluye el estudio descriptivo, puesto que se buscó especificar los pasos para realizar la Auditoría Tributaria a Precios de Transferencia e incluyó la revisión de normativa nacional e internacional; a través de los lineamientos establecidos en dicha normativa se realizó la descripción de lo investigado, lo cual fue base para el presente trabajo.

La principal norma analizada corresponde a las Directrices establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

#### **4.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

Kerlinger (2002) sostiene que generalmente se llama diseño de investigación al plan y a la estructura de un estudio. *“Es el plan y estructura de una investigación concebidas para obtener respuestas a las preguntas de un estudio”*.<sup>16</sup> En ese sentido, el diseño de investigación señala la forma de conceptualizar un problema de investigación y la manera de colocarlo dentro de una estructura que sea guía para la realización del trabajo, la recopilación y análisis de datos.

##### **4.2.1 DISEÑO NO EXPERIMENTAL**

La investigación no experimental es aquella que se realiza sin manipular deliberadamente variables.

Como señala Kerlinger (1979, p. 116). *“La investigación no experimental o ex-post-facto es cualquier investigación en la que resulta imposible manipular variables o asignar aleatoriamente a los sujetos o a las condiciones”*. Los sujetos son observados en su ambiente natural, en su realidad.

---

<sup>16</sup> Kerlinger, F. (1981) *Enfoque Conceptual de la Investigación del Comportamiento* (1ª Ed) Interamericana.

El trabajo consideró un diseño de investigación no experimental, puesto que se observaron las normas (los fenómenos) tal y como se muestran sin intención de cambiarlas o modificarlas; si no con la intención de analizarlas y aplicarlas a la realización de una Auditoría Tributaria a operaciones relacionadas con Precios de Transferencia en Bolivia.

#### **4.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN**

*“Cuando se habla de dogmática jurídica se habla de un discurso jurídico cuyo objeto de conocimiento son aquellas prescripciones que no admiten ser contradichas como derecho; lo prescrito es lo dogmático, no lo que dice el doctrinario. Se trata del derecho vigente en un tiempo y lugar (por ejemplo, el derecho mexicano de hoy). En este sentido se le toma como dogma a la constitución, las leyes, los tratados internacionales, la jurisprudencia definida (precedentes vinculantes), etc.”<sup>17</sup>*

El Tipo de Investigación aplicado en el presente trabajo es el de Dogmático Jurídica, debido a que el trabajo describe, analiza, interpreta y aplica normas jurídicas relacionadas con Estudio de Precios de Transferencia.

Por otra parte, sobre la base del análisis de las normas jurídicas y de auditoría, se aplicaron conceptos y métodos para la ejecución de la Auditoría Tributaria.

#### **4.4 FUENTES DE INFORMACIÓN**

Se utilizaron las siguientes fuentes de información:

##### **4.4.1 FUENTES PRIMARIAS**

Corresponden a toda la documentación obtenida directamente de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en lo referente a precios de transferencia; las Resoluciones Normativas de Directorio emitidas por el Servicio e Impuestos Nacionales y Normas Internacionales de Auditoría aplicadas con enfoque a la revisión tributaria.

---

<sup>17</sup> Silva J. (2017). *Manual para Elaborar un Texto Jurídico*. Revistas Jurídicas Universidad Autónoma de México.

#### **4.4.2 FUENTES SECUNDARIAS**

Corresponden a la información ya procesada por estudiosos del área, instituciones fiscales tributarias de diversos países y textos de biblioteca sobre la materia; así como información básica de la ejecución de este tipo de trabajos en la experiencia profesional del postulante.

Según el Jurista Jorge Witker en su libro: *La Investigación Jurídica*, menciona que las fuentes del conocimiento jurídico, se pueden clasificar en: *“Directas (referentes a las formas y a la vida del Derecho), e Indirectas (no referentes específica, pero sí secundariamente, a las formas y la vida del Derecho)”*.

## CAPÍTULO V

### FASES DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA SOBRE OPERACIONES RELACIONADAS CON PRECIOS DE TRANSFERENCIA

#### 5.1 OBJETIVO

El objetivo general es verificar si la entidad ha cumplido con todas sus obligaciones tributarias en la forma y plazos correspondientes; el objetivo específico se relaciona con el cumplimiento adecuado de lo requerido en la norma tributaria relacionada con operaciones de precios de transferencia, en el caso de Bolivia, con la Resolución Normativa de Directorio N°10-0008-15.

Por otra parte, para determinar las fases o etapas de la auditoría tributaria sobre precios de transferencia, se tomó en cuenta lo establecido en Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

#### 5.2 FASES DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA

Las fases o etapas de la auditoría tributaria son las siguientes:

- Planificación de la auditoría.
- Ejecución de la auditoría.
- Emisión del informe de la auditoría.

##### 5.2.1 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

###### 5.2.1.1 PLANIFICACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

*“Planear una auditoría implica establecer la Estrategia General de Auditoría para el trabajo y desarrollar un Plan de Auditoría.*

*El auditor deberá establecer una estrategia general de auditoría que fije el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.*

*Para establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá:*

- a. Identificar las características del trabajo que definan su alcance.*

- b. *Cerciorarse de los objetivos de informar del trabajo para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran.*
- c. *Considerar los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean importantes para dirigir los esfuerzos del equipo de trabajo.*
- d. *Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, cuando sea aplicable, si es o no relevante el conocimiento logrado en otros trabajos desempeñados por el socio del trabajo para la entidad.*
- e. *Cerciorarse de la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para desempeñar el trabajo.”<sup>18</sup>*

#### **5.2.1.2 PLANIFICACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA**

Considerando las directrices de OCDE y la normativa tributaria boliviana referida a operaciones de precios de transferencia, la planificación debe incluir los siguientes aspectos:

- 1) Entendimiento de la empresa (principal actividad, accionistas, riesgos, posición en la industria, principales clientes, proveedores, etc.).
- 2) Identificación de todas las obligaciones tributarias a las que está sujeta.
- 3) Identificación de las partes relacionadas a la empresa.
- 4) Realizar el análisis de las funciones desempeñadas de las empresas (análisis funcional e identificación del tipo de vinculación).
- 5) Establecer los Programas de Auditoría Tributaria (específicamente relacionados con operaciones de precios de transferencia).

---

<sup>18</sup> Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) (2019) Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. NIA 300 Planificación de la Auditoría.

### 5.2.1.2.1 MODELO DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA

ETAPA DE PLANEACIÓN PROCEDIMIENTO	REF. PT.	HECHO POR
<p><b>CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA</b></p> <p><b>Actividades y funciones</b></p> <p>Documente el conocimiento de la empresa, a través de la indagación y obtención de evidencia con respecto a los siguientes aspectos (sugeridos):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Nombre de la empresa en Bolivia.</li> <li>2) Registro en las instituciones oficiales vinculadas a la actividad principal y secundarias.</li> <li>3) Estructura societaria.</li> <li>4) Productos o servicios (actividad principal o secundarias).</li> <li>5) Políticas comerciales y contables sobre los inventarios.</li> <li>6) Políticas administrativas sobre los activos fijos.</li> <li>7) Principales clientes.</li> <li>8) Principales proveedores.</li> <li>9) Posición de la empresa en la industria (competidores).</li> <li>10) Nombre de la Casa Matriz.</li> <li>11) País dónde se ubica la Casa Matriz.</li> <li>12) Actividad principal y secundaria de Casa Matriz.</li> <li>13) Posición de Casa Matriz en la industria.</li> <li>14) Detalle las empresas integrantes del grupo empresarial que reportan a Casa Matriz.</li> <li>15) Establezca la ubicación geográfica de las empresas integrantes del grupo.</li> <li>16) Obtenga los convenios contractuales con Casa Matriz que respaldan las transacciones efectuadas.</li> </ol>		
<p><b>Condiciones de la Industria</b></p>		
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Determine la logística de distribución de los productos.</li> <li>2) Establezca la etapa en la cual están los productos (innovadores o clásicos).</li> </ol>		

<p>3) Determine si los productos están muy vinculados a la tecnología.</p> <p>4) Determine el nivel de decisión al interior de la empresa que decide sobre la forma en que se llevan a cabo las operaciones.</p> <p>5) Detalle las opciones de publicidad o marketing que utiliza.</p>		
<p><b>Compras/adquisiciones</b></p>		
<p>1) Detalle la Política de compras.</p> <p>2) Establezca el nivel o unidad que decide sobre las adquisiciones.</p> <p>3) Establezca la autoridad o nivel que determina el precio de la transacción de la compra.</p> <p>4) Detalle el proceso de compras a Casa Matriz.</p> <p>5) Establezca el procedimiento para establecer los niveles de inventario adecuados.</p> <p>6) Establezca el proceso de adquisición de servicios de Casa Matriz.</p> <p>7) Determine los responsables del control sobre las cuentas por pagar a Casa Matriz (compras y servicios adquiridos).</p> <p>8) Detalle las políticas acordadas con Casa Matriz sobre el procedimiento de pago.</p> <p>9) Determine el lugar dónde se llevan a cabo las actividades relacionadas con la transacción.</p> <p>10) Realice un entendimiento del ciclo contable para registrar las compras (bienes/servicios) de operaciones relacionadas con Casa Matriz.</p> <p>11) Determine las causas para realizar transacciones con Casa Matriz o con otro integrante del Grupo.</p> <p>12) Establezca las responsabilidades y registros que se efectúan en caso de pérdidas por bajas de inventario y/o pérdidas en la realización de los servicios.</p>		
<p><b>Ventas y comercialización</b></p>		
<p>1) Detalle la política de ventas en general y las condiciones de crédito.</p>		

<p>2) Establezca la autoridad o nivel que determina el precio de la transacción de la venta.</p> <p>3) Determine la autoridad o nivel que determina el precio de venta con terceros independientes al Grupo.</p> <p>4) Realice un entendimiento del ciclo contable para registrar las ventas (bienes/servicios) de operaciones relacionadas con Casa Matriz.</p>		
<p><b>Riesgos</b></p>		
<p>1) Identifique los principales riesgos generales a los que está sujeta la empresa (externos, internos, tecnológicos, de mercado, de normativa legal, regulación, etc.).</p> <p>2) Identifique los principales riesgos específicos relacionados con las operaciones con Casa Matriz o empresas del grupo.</p> <p>3) Identifique factores de riesgo relacionado con el fraude.</p> <p>4) Identifique y evalúe el control interno implementado por la gerencia con respecto a los riesgos identificados.</p> <p>5) Determine cómo se cuantifica el efecto de riesgos asumidos en las operaciones de precios de transferencia.</p> <p>6) Determine quién asume el riesgo y su registro relacionado con el tipo cambiario en la transacción.</p> <p>7) Determine si existe riesgo crediticio por las ventas realizadas.</p> <p>8) Determine al responsable sobre las garantías sobre productos o servicios ante daños a terceros.</p> <p>9) Establezca si existen leyes internacionales o tratados que Bolivia utilice en forma adicional a las disposiciones bolivianas.</p> <p>10) Confirme si la empresa está cumpliendo con los acuerdos firmados con Casa Matriz.</p>		

## 5.2.2 EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

Implica básicamente llevar a cabo los programas de auditoría establecidos en la etapa de planificación y los otros requerimientos relacionados con operaciones con precios de transferencia.

Esta parte incluirá básicamente, ejecutar los programas de auditoría con respecto a:

- 1) Obtener evidencia sobre el conocimiento de la empresa y su entorno.
- 2) Obtener evidencia sobre los impuestos a los que está sujeta la empresa.
- 3) Obtener evidencia sobre las partes relacionadas y el tipo de vinculación.
- 4) Realizar el análisis funcional de las partes y el análisis económico de las transacciones efectuadas entre las partes vinculadas.
- 5) Identificar el método de determinación de precios de transferencia que aplicó la empresa para cada tipo de operación realizada con la parte vinculada.
- 6) Evaluar y obtener evidencia sobre lo apropiado del método de determinación de precios de transferencia.

<b>ETAPA DE EJECUCIÓN PROCEDIMIENTO</b>	<b>REF. PT.</b>	<b>HECHO POR</b>
Considerando que: <ul style="list-style-type: none"><li>➤ El precio de transferencia se define como el precio establecido para la transferencia de bienes, derechos u otros activos, entre empresas que son vinculadas.</li><li>➤ Los precios de transferencia se establecen con la finalidad de evitar que las empresas del mismo grupo se transfieran bienes y derechos sin considerar precios de mercado y evitar también un beneficio fiscal inadecuado.</li><li>➤ El principio de Plena Competencia determina que las condiciones que se pacten entre dos empresas relacionadas de manera financiera o comercial deben ser las mismas que se apliquen entre empresas independientes.</li><li>➤ Toda empresa, sucursal, filial o subsidiaria a establecida en Bolivia, tiene la obligación de realizar sus operaciones</li></ul>		

<p>comerciales y/o financieras con sus vinculadas a precios de mercado. Estas operaciones deberán ser reflejadas y documentadas en los estados financieros, declaraciones juradas y/o registros especiales de los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.</p>		
<p><b>Consideraciones relacionadas con el Principio de Plena Competencia</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Verificar que el precio de plena competencia se haya calculado con respecto a una operación concreta, específica y única.</li> <li>➤ Comparar la transacción entre entidades relacionadas con la operación concreta, específica y única.</li> <li>➤ Verificar que el precio de plena competencia considera todas las obligaciones contractuales y legales que sean asumidas por las partes contratantes.</li> <li>➤ Verificar que cualquier precio de plena competencia debe basarse en un mercado abierto, libre, sin limitaciones o regulaciones restrictivas.</li> <li>➤ Verificar y considerar las características subjetivas de la operación, razón por la cual el precio de plena competencia puede diferir del precio libre de mercado.</li> <li>➤ Considerar el Análisis Funcional de las operaciones realizadas por las entidades (funciones de cada entidad, riesgo económico asumido, responsabilidad y activos empleados en la realización de las operaciones).</li> </ul>		
<p><b>ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD</b></p> <p>Se basa en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con aquellas que se pactarían entre empresas independientes que realizaran una operación comparable en circunstancias comparables</p>		
<p>1) Considere de manera específica los términos contractuales que se relacionan con las operaciones entre partes vinculadas</p>		

<p>(remítase a lo establecido en el Programa de Trabajo de la Planificación).</p>		
<p>2) Realice una revisión exhaustiva del Análisis Funcional presentado en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia presentado por la gerencia de la empresa. Verifique si lo informado en dicho acápite coincide con la información obtenida en la etapa de Planificación.</p> <p>Identifique para cada parte interviniente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Funciones.</li> <li>b) Responsabilidades.</li> <li>c) Activos utilizados.</li> <li>d) Riesgos asumidos (efecto en la operación y probabilidad de ocurrencia).</li> <li>e) Las circunstancias que concurren en la operación.</li> <li>f) Las prácticas del sector.</li> <li>g) Las decisiones sobre la estrategia empresarial.</li> <li>h) Los derechos y obligaciones jurídicas.</li> </ul>		
<p>3) Verifique las características de los bienes transferidos o de los servicios prestados y concilie dichas características con lo establecido en los términos contractuales suscritos.</p> <p>Entre las características relevantes que deben considerarse, se pueden mencionar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) En el caso de bienes tangibles: sus características físicas, sus cualidades y su fiabilidad, su disponibilidad y el volumen de oferta.</li> <li>b) En el caso de servicios: su naturaleza y alcance.</li> <li>c) En el caso de activos intangibles: su forma de operación.</li> </ul>		

<p>4) Identifique y evalúe las circunstancias económicas de las partes que intervienen y del mercado en el que operan.</p> <p>Con la finalidad de lograr la comparabilidad, se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las vinculadas no presentes diferencias que influyan significativamente en los precios o que se puedan practicar los ajustes apropiados.</p> <p>Considere las siguientes circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Su localización geográfica.</li> <li>b) Su dimensión.</li> <li>c) El grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores.</li> <li>d) La disponibilidad de bienes y servicios alternativos.</li> <li>e) Los niveles de oferta y demanda en el conjunto del mercado y en zonas concretas.</li> <li>f) El poder adquisitivo de los consumidores.</li> <li>g) La naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado.</li> <li>h) Los costos de producción.</li> <li>i) Nivel de ventas (por mayor o menor).</li> <li>j) Fecha y el momento de operación.</li> </ul>		
<p>5) Identifique las estrategias empresariales que persiguen las partes intervinientes.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Innovación y desarrollo de productos.</li> <li>b) Grado de diversificación de productos.</li> <li>c) Aversión al riesgo.</li> <li>d) Valoración de cambios políticos.</li> <li>e) Incidencia de las leyes laborales.</li> <li>f) La duración de los acuerdos.</li> </ul>		

<p><b>MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA</b></p> <p>Los métodos de determinación de precios de transferencia establecidos por OCDE se basan en los principales conceptos para establecer un análisis de comparabilidad, aplican el principio de plena competencia y se utilizan para determinar los precios de transferencia aceptables.</p>		
<p>1) Verificar si la empresa aplicó alguno de los siguientes métodos de determinación de precios de transferencia en sus transacciones con relacionadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Método del Precio Libre Comparable.</li> <li>b) Método del Precio de Reventa.</li> <li>c) Método del Costo Incrementado.</li> <li>d) Método del Distribución del Resultado.</li> <li>e) Método del Margen Neto Operacional.</li> </ul>		
<p>2) Para el caso de transacciones relacionadas con bienes tangibles, verificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Que se consideraron sus características físicas, sus cualidades y su fiabilidad.</li> <li>b) Re ejecutar el procedimiento de aplicación del método de determinación de precios de transferencia utilizado en la transacción.</li> <li>c) Comparar los resultados obtenidos con los resultados obtenidos por la empresa, identificar y explicar las diferencias, si aplicable.</li> </ul>		
<p>3) Para el caso de transacciones relacionadas con servicios, verificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Que se consideraron la naturaleza y el alcance de los servicios.</li> <li>b) Re ejecutar el procedimiento de aplicación del método de determinación de precios de transferencia utilizado en la transacción.</li> </ul>		

<p>c) Comparar los resultados obtenidos con los resultados obtenidos por la empresa, identificar y explicar las diferencias, si aplicable.</p>		
<p>4) Para el caso de transacciones relacionadas con activos intangibles, verificar:</p> <p>a) Que se consideró la naturaleza y el tipo de activo intangible.</p> <p>b) Re ejecutar el procedimiento de aplicación del método de determinación de precios de transferencia utilizado en la transacción.</p> <p>c) Comparar los resultados obtenidos con los resultados obtenidos por la empresa, identificar y explicar las diferencias, si aplicable.</p>		
<b>RANGOS DE DIFERENCIAS DE VALOR</b>		
<p>1) Identificar el rango de diferencias de valor que es el segmento de la muestra de datos entre el límite inferior del valor de la transacción y el superior. Para esto, debe aplicarse la siguiente fórmula:</p> $R_{inf} = \left[ Linf + \frac{(Lsup-Linf)}{4} \right]; R_{sup} = \left[ Linf + \frac{3(Linf-Linf)}{4} \right]$ <p>Dónde:</p> <p><i>Linf</i>= Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo.</p> <p><i>Lsup</i> = Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo.</p>		
<p>2) Confirmar que, si el precio de la transacción que ha sido verificada se encuentra dentro del rango de diferencias de valor, se entenderá que dicho precio es equivalente al que se hubiera obtenido en una operación entre partes independientes, es decir, que la vinculación no ha influido en el precio reportado por el sujeto pasivo.</p>		
<p>3) Confirmar que, si el precio de transacción que ha sido verificada se encuentra fuera del rango de diferencias de valor, se</p>		

<p>entenderá que la vinculación ha influido en el precio declarado por el contribuyente.</p> <p>Por lo que, como consecuencia de ello, se generó una disminución en la base imponible para la determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.</p>		
<p>4) Efectuar el ajuste al precio o valor de la operación que hubieran utilizado partes independientes, aplicando la siguiente fórmula:</p> $R_2 = L_{inf} + \frac{2(L_{sup} - L_{inf})}{4}$ <p>Dónde:</p> <p><math>R_2</math> = Valor medio del rango</p> <p><math>L_{inf}</math> = Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo.</p> <p><math>L_{sup}</math> = Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo.</p>		
<p>5) Sugerir la incorporación del ajuste identificado en el paso anterior y la modificación de la base imponible para el cálculo del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.</p>		
<p>6) Verificar las modificaciones en los Estados Financieros y en el cálculo del IUE.</p>		

**5.2.3 EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA**

Implica que, una vez examinada la evidencia de auditoría obtenida, el auditor tributario llegue a una conclusión de si: las operaciones entre partes vinculadas se han realizado considerando de manera adecuada el principio de plena competencia, esto quiere decir que, dichas operaciones fueron realizadas en las mismas condiciones como si hubieran sido realizadas entre empresas independientes; y por lo tanto, no existe un efecto negativo en la determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

En caso contrario, debe sugerir los ajustes correspondientes y la modificación en la base imponible para el cálculo del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

### **5.2.3.1 CONTENIDO DEL INFORME DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA**

Al no existir un modelo específico de informe para la Auditoría Tributaria sobre Operaciones con Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas, se sugiere aplicar las Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados.

En este caso, hay que considerar dos aspectos:

- a) Si la revisión de las transacciones de precios de transferencia forma parte de la auditoría externa anual de los Estados Financieros de la empresa, no se prepara un informe específico e individual por la revisión efectuada, solo se comunica los ajustes propuestos, si aplicable.
- b) Si la revisión es individual e independiente de la auditoría externa anual y considerando que se realizan procedimientos específicos sobre precios de transferencia, se sugiere la utilización de Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), bajo la modalidad de Procedimientos Previamente Acordados.

En ese entendido, se recomienda la siguiente estructura:

- I. Antecedentes.
- II. Objetivo del trabajo.
- III. Normativa y documentación revisada.
- IV. Descripción de los procedimientos aplicados y resultados obtenidos.
- V. Conclusiones.
- VI. Recomendaciones.

## **CAPÍTULO VI**

### **MARCO PRÁCTICO**

#### **MANUAL DE AUDITORÍA TRIBUTARIA EN BOLIVIA SOBRE OPERACIONES CON PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PARTES RELACIONADAS**

##### **6.1 CASO PRÁCTICO DE APLICACIÓN DEL MANUAL**

Presentamos la aplicación del Manual de Auditoría Tributaria en un caso de empresas vinculadas, con aplicación de las directrices OCDE y la norma tributaria boliviana referida al tema de precios de transferencia.

Aplicaremos el Manual de manera que sea pueda entender el proceso de la auditoría tributaria a los precios de transferencia en un caso hipotético, producto de la experiencia personal.

Al respecto, hay que considerar que este caso solo cubre dos transacciones básicas entre partes relacionadas y no implica transacciones complejas que pueden requerir: estudios económicos, estudio de evaluación de riesgos, análisis de estrategias de mercado y otros.

Por otra parte, se han considerado muchos datos reales de las empresas, sin embargo, por un tema de confidencialidad los nombres se han cambiado y se reserva el uso de marcas y nombres comerciales. El desarrollo y las conclusiones del caso demostrativo de aplicación del manual, no deben considerarse como afirmaciones correctas ni de aplicación obligatoria en todos los casos.

##### **6.2 PRESENTACIÓN DEL CASO SUJETO DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA**

ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), fue constituida como Sucursal de ZHENGLIANG INTERNATIONAL, mediante Escritura Pública No. 59/2015 de 20 de enero de 2015, con un capital asignado de Bs2.000.000, pagado en su totalidad por Casa Matriz.

###### **6.2.1 APLICACIÓN DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO**

La Sucursal fue constituida con el objeto principal de importar y comercializar productos relacionados con vehículos, principalmente de Baterías de diversos amperajes y artículos eléctricos relacionados con el rubro automotriz. Para todos estos aspectos, la Sucursal se

encuentra plenamente facultada a realizar todas las operaciones, actos y contratos de cualquier naturaleza, permitidos por las leyes y a desarrollar todas las actividades civiles o mercantiles inherentes o accesorios a su objeto.

### **Ubicación geográfica**

Las actividades las realiza en las ciudades de La Paz y Santa Cruz. Además, es importante mencionar que ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) es parte de una red de sucursales que opera en América Latina y también en todo el mundo.

La Casa Matriz ZHENGLIANG INTERNATIONAL, se encuentra en China, ciudad de Cantón.

La Casa Matriz distribuye directamente a 15 países en todo el mundo donde tiene sus sucursales; en Sudamérica entrega sus productos en Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador y Argentina.

### **Actividades comerciales principales y secundarias**

Se dedica a comercializar Baterías para Vehículos (de diversas capacidades) cuya marca comercial es Zten, siendo este el producto principal de la sucursal. También, realiza la venta de otros insumos de electricidad de vehículos; y a través de alianzas estratégicas con casas importadoras de vehículos de Bolivia, realiza la compra en el exterior de una variedad de pedidos realizados por sus clientes aprovechando al máximo los contactos que realiza en la importación y comercialización del producto principal.

### **Administración de inventarios y bienes de uso**

La empresa utiliza el Sistema de Inventarios Permanente; el costo se determina aplicando el Método del Costo Promedio Ponderado.

Al cierre de sus estados financieros los inventarios se valoran al costo ajustado por inflación o valor de mercado, el que sea menor.

Los bienes de uso lo constituyen principalmente los inmuebles, los muebles y enseres de oficina, equipos de computación, vehículos y herramientas.

La valuación inicial de estos activos es al costo de adquisición. El reconocimiento posterior se valora al costo ajustado por Inflación de acuerdo a lo establecido por la Norma

Contable N° 3 (Estados Financieros a Moneda Constante) y se deprecian por el Método de Línea recta de acuerdo a su vida útil estimada, en función de los porcentajes establecidos en el Anexo del Artículo 22° del Decreto Supremo N°24051.

Los gastos normales de mantenimiento, reparaciones y las mejoras a propiedades arrendadas que no incrementen la vida útil de los activos, así como las ganancias y pérdidas provenientes del retiro o venta se incluyen en los resultados de operación en el período en que se incurren.

Las tasas de depreciación son las siguientes:

✓	Edificio	2,5%
✓	Muebles y enseres de oficina	10%
✓	Equipos de computación	25%
✓	Vehículos	20%
✓	Herramientas	25%

### **Reputación de los productos**

Los productos que comercializa son de muy buena calidad y tiene una reputación establecida en los clientes. Esto es percibido también a nivel de sus clientes. Por otra parte, el know-how adquirido de la Casa Matriz ha sido generosamente retribuido por el nivel de ventas obtenido.

En lo referente al producto estrella de la sucursal (Zten), que representa el 70% de sus ingresos, su principal proveedor es su Casa Matriz ubicada en China; el 30 % restante se obtiene por la venta y servicios relacionados; cuenta con proveedores del interior y del exterior del país.

La Gerencia de la sucursal considera que su actividad secundaria tiene un potencial muy interesante que podría ser explotado más adelante para que la sucursal pueda diversificar sus productos.

### **Principales clientes**

Los clientes son diversos, la mayoría están constituidos por distribuidores mayoristas y revendedores.

## **Participación de la Casa Matriz**

ZHENGLIANG INTERNATIONAL es uno de los fabricantes y distribuidores más grandes en el mundo, entre sus fortalezas están las alianzas estratégicas con otros fabricantes relacionados en China. Su participación en Sudamérica alcanza a aproximadamente el 65% de participación en los países que opera y es el tercero a nivel mundial con aproximadamente el 25%<sup>19</sup>.

## **Empresas relacionadas con el Grupo y vinculación**

ZHENGLIANG INTERNATIONAL tiene sucursales en 15 países a nivel mundial, llegando a completar aproximadamente 60 sucursales a las cuales también distribuye sus productos y asesora en servicios administrativos. Es política de Casa Matriz la prohibición de comercialización de productos entre las sucursales.

## **Puntos de distribución**

La oficina principal se encuentra en la ciudad de La Paz, con oficinas en Santa Cruz.

## **CONDICIONES DE LA INDUSTRIA**

### **Productos**

Comercializa baterías de vehículos de 50 y 60 Amperios cuya marca comercial es Zten, estos productos generan mayor nivel de ingresos para la sucursal.

Adicionalmente, se realizan compras de proveedores locales o del exterior, de partes electrónicas de vehículos o de otros equipos en función a pedidos efectuados por los clientes que tiene la sucursal. Este portafolio que ofrece la sucursal es a pedido individualizado de los clientes y no está vinculado con las compras realizadas de su casa matriz.

El producto principal de la sucursal tiene un posicionamiento sólido en el mercado, principalmente por considerarse un producto con altos estándares en su fabricación y distribución, además del posicionamiento de su marca a nivel internacional.

---

<sup>19</sup> Memoria Anual de la empresa, gestión 2020.

El producto es considerado de tecnología media, apoyados en su marca líder en el mundo y su preferencia no es solo por su calidad, sino por ofrecer innovación en las últimas versiones en tecnología para el consumidor final.

### **Decisiones sobre la realización de operaciones**

En lo que respecta a decisiones a nivel estratégico de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), el Gerente General se encarga de tomar este tipo de decisiones.

### **Medios publicitarios y de marketing**

La sucursal tiene varias tiendas distribuidas en La Paz y Santa Cruz, y comercializa también con mayoristas a nivel nacional.

Cuenta con una página web que brinda información sobre las especificaciones de los productos desde una imagen hasta características de los mismos, productos nuevos y ofertas.

También se realiza publicidad a través de redes sociales en Facebook, Twitter y YouTube; por supuesto que también se utiliza radio y televisión.

### **Compras**

Las compras se realizan principalmente a Casa Matriz con un alcance del 70%.

### **Determinación del precio**

El precio de las operaciones lo determina Casa Matriz, en ocasiones cada una de las partes relacionadas ubicadas en los países antes mencionados, realizan negociaciones en los precios de importación de acuerdo con las condiciones de mercado. Los precios son evaluados por ZHENGLIANG INTERNATIONAL de forma anual.

### **Control sobre las operaciones de compras**

El departamento contable cuenta con un registro específico de adquisiciones y cuentas por pagar con Casa Matriz, el detalle de las transacciones se concilia de manera mensual con el estado de cuenta enviado por ZHENGLIANG INTERNATIONAL.

Asimismo, se lleva el control y custodia de todos los documentos que respaldan la transacción, los que se archivan en orden cronológico.

## **Política de pagos**

Los pagos se presupuestan y aprueban considerando los plazos establecidos en las políticas de crédito aplicadas por Casa Matriz, generalmente el crédito otorgado es de 60 días.

## **Responsabilidad de las partes**

Las importaciones inician desde el momento de la solicitud de pedidos de productos a la Casa Matriz, la responsabilidad de ella es enviar en tiempo y conjuntamente con la documentación referida el producto solicitado en el pedido realizado por la sucursal, quien es responsable de efectuar la desaduanización, obtener los documentos relacionados, registrar la transacción en la cuenta por pagar y posteriormente realizar el pago en función al tiempo establecido.

## **Lugar de realización de las operaciones**

La compra de la mercadería en un 70% se realiza a Casa Matriz, y el resto a proveedores nacionales y extranjeros. Por lo tanto, para ZHENGLIANG INTERNATIONAL es una exportación y para la sucursal corresponde a una importación.

Las ventas del producto se realizan en el país.

## **Registros contables**

Los registros contables de las transacciones comerciales generales y las específicas con Casa Matriz, se realizan en la ciudad de La Paz, donde el departamento contable centraliza los registros.

A parte del registro de las operaciones individuales, con el asesoramiento de Casa Matriz se realizan; el presupuesto, el análisis financiero, el envío de información mensual en base a Normas Internacionales de Información Financiera para la consolidación de Casa Matriz, las evaluaciones de flujos de fondos y otros reportes financieros. Por este servicio, ZHENGLIANG INTERNATIONAL emite la respectiva factura comercial, de acuerdo con el contrato suscrito con la sucursal y cumpliendo todos los requisitos tributarios relacionados.

## **Importancia de las operaciones con ZHENGLIANG INTERNATIONAL**

La importación de mercadería de Casa Matriz incluye atractivas condiciones de compra; por otra parte, es importante contar con la experiencia y conocimiento acumulado en la

elaboración de reportes gerenciales, además que los reportes elaborados contribuyen a uniformar la presentación de estados financieros con fines de consolidación del grupo por parte de ZHENGLIANG INTERNATIONAL.

### **Bajas en los inventarios**

ZHENGLIANG INTERNATIONAL realiza la exportación de los productos con los más altos estándares de control de calidad, por lo que no suceden daños en el proceso de envío a Bolivia.

La sucursal asume la responsabilidad de los riesgos en cuanto a las bajas de inventario por daños ocasionados en las instalaciones de la sucursal, por las actividades operativas rutinarias de operación.

### **Volúmenes de compra y niveles de inventario**

La Gerencia General de la sucursal en coordinación con la gerencia comercial y la Jefatura de Inventarios, planifican y establecen los períodos de realización de compras, volumen y fechas de recepción.

La Jefatura de Inventarios, analiza y coordina los saldos de existencias de acuerdo con los niveles de inventarios mediante el movimiento de entradas y salidas de productos de Almacenes.

### **Pagos a ZHENGLIANG INTERNATIONAL**

Los pagos realizados a la Casa Matriz se realizan a través de transferencias bancarias en moneda extranjera. En todo tipo de pago, se considera lo establecido en la legislación boliviana, principalmente en la RND 10-0017-15 de 26 de junio de 2015 que norma los “Respaldo de Transacciones con Documentos de Pago” por importes superiores a Bs50.000.

## **VENTAS**

### **Determinación del precio**

El precio de venta de los productos lo define la Gerencia General de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), considerando los costos relacionados con la importación y gastos incidentales hasta que el producto está disponible para la venta, más un margen entre el 15 y 20% sobre el costo.

Del total de ventas, la del producto Zten acumula el 80% anual.

### **Precios o contraprestaciones entre las partes**

Los precios entre las partes relacionadas se efectúan de acuerdo con las condiciones de mercado, a los precios en que los distintos productos se encuentren en el mercado por los diversos factores que causan influencia en su aumento o disminución y de acuerdo al nivel de ventas y ganancias que la sucursal debe generar en función a los lineamientos de ZHENGLIANG INTERNATIONAL, esas son las directrices de definición de precios entre partes vinculadas.

Respecto el cobro por asesoramiento financiero en la elaboración de reportes financieros para planeación, control y consolidación de información financiera, ZHENGLIANG INTERNATIONAL define el importe a pagar por el honorario profesional en forma anual, mismo que es facturado en prorrata en forma mensual.

Ambas actividades: Compra de inventarios (Zten) y Obtención de servicios, cuentan con los contratos suscritos debidamente firmados entre la Casa Matriz y la sucursal.

### **Precios o contraprestaciones con partes independientes**

El precio para los clientes se determina en función a la lista de precios de la sucursal, que es actualizado anualmente en función al comportamiento del mercado.

Con relación a productos importados o comercializados a pedido para sus clientes, la compra es efectuada de proveedores independientes definiendo el precio de acuerdo a ley de oferta y demanda en la fecha del pedido.

### **Importancia de la marca**

La marca del producto Zten es un elemento muy importante en el momento de la comercialización, puesto que goza de la preferencia de los clientes.

### **RIESGOS**

ZHENGLIANG INTERNATIONAL y ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) asumen sus propios riesgos en cuantos a la comercialización de los productos y el servicio de asesoramiento financiero de acuerdo con las condiciones de operación en el exterior y en Bolivia, respectivamente.

### **Riesgo de tipo de cambio de la operación**

El riesgo de tipo cambiario se puede presentar para ambas partes relacionadas, puesto que los pagos se realizan por el sistema bancario internacional, por lo que hay que considerar las condiciones económicas y de mercado al momento de efectuar las transacciones.

### **Riesgo de crédito en ventas**

No existe riesgo crediticio por las ventas a plazo, pues las ventas al crédito son autorizadas a clientes que han realizado un proceso previo de calificación y que en fecha no han incumplido sus planes de pago para con ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), además la política está aprobada por Casa Matriz.

### **Garantía sobre los productos**

ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), es el responsable directo de responder por garantías sobre productos o servicios ante daños a terceros, si en caso de que el Departamento Técnico no fuere especializado en algún aspecto, se solicita apoyo a Casa Matriz.

### **Determinación de los precios de transferencia**

La sucursal y Casa Matriz determinan los precios de transferencia en base a precios de mercado y las Directrices de la Organización para el Comercio y Desarrollo Económico (OCDE).

### **Importancia de la determinación de precios de transferencia**

Con la finalidad de no tener contingencias con el Servicio de Impuestos Nacionales, es importante determinar de manera correcta los precios de transferencia, tanto para ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) y su Casa Matriz.

### **Pagos por el uso de marca u otros**

ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) no realiza ningún pago por el uso de marca. Sí realiza el pago de un fee (cuota) por los servicios de asesoramiento que recibe la sucursal por la elaboración de reportes financieros, el importe a pagar es calculado por la Casa Matriz, en función del análisis de las políticas corporativas del grupo.

## Cumplimiento de convenios contractuales

En las operaciones que se mantienen con Casa Matriz, ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) ha cumplido con todos los aspectos de convenios contractuales que pudieran tener un efecto de importancia sobre los Estados Financieros.

## Moneda de transacción

La sucursal realiza sus operaciones con ZHENGLIANG INTERNATIONAL en Dólares Estadounidenses y se contabilizan utilizando el tipo de cambio vigente determinado por el Banco Central de Bolivia.

## Obligaciones tributarias de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA)

- ✓ Impuesto al Valor Agregado – IVA.
- ✓ Impuesto a las Transacciones – IT.
- ✓ Impuesto al Régimen Complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado – RCIVA.
- ✓ Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – IUE.

## 6.2.2 APLICACIÓN DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Con base a la información detallada en el Estudio de Precios de Transferencia, preparado por le gerencia de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), se ha verificado la siguiente información:

<b>ETAPA DE EJECUCIÓN PROCEDIMIENTO</b>	<b>REF. PT.</b>	<b>HECHO POR</b>
<b>A. REVISIÓN DE LOS DATOS DEL ANÁLISIS FUNCIONAL</b>		
➤ ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) es una sucursal constituida en Bolivia, cuyo objeto principal es la importación y comercialización de Baterías de Vehículos cuya marca comercial es Zten. Como actividad secundaria realiza la importación de equipos y artefactos eléctricos para vehículos y otros equipos de acuerdo a pedidos específicos de sus clientes.		

<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Tiene dos oficinas, una en La Paz (principal) y otra en Santa Cruz, pero debido a su amplia red de mayoristas, tiene una importante presencia nacional.</li>   <li>➤ ZHENGLIANG INTERNATIONAL es la Casa Matriz y está establecida en la ciudad de Cantón, China. La Casa Matriz distribuye directamente a 15 países en todo el mundo donde tiene sus sucursales; en Sudamérica entrega sus productos en Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador y Argentina.</li>   <li>➤ Casa Matriz provee los productos en un 70% del total, a través de su comercialización se genera el 80% del total de ventas. El restante se trabaja con proveedores independientes de acuerdo con los pedidos de los clientes.</li>   <li>➤ Los principales clientes son distribuidores mayoristas y clientes finales a quienes se les vende a detalle.</li>   <li>➤ Las empresas relacionadas como grupo económico son las empresas de los otros países a quienes distribuye Casa Matriz. De acuerdo con la política corporativa, las subsidiarias no pueden comercializar sus productos entre sí. La vinculación es por pertenecer al mismo grupo empresarial que lo constituye la Casa Matriz.</li>   <li>➤ Las baterías Zten que comercializa ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) tienen un posicionamiento sólido en el mercado gracias a la reputación de su marca.</li>   <li>➤ El departamento de Contabilidad de la Sucursal lleva todo el control contable y documentario de las operaciones realizadas con ZHENGLIANG INTERNATIONAL, en cuanto a compras, pagos y conciliaciones mensuales.</li> </ul>		
---	--	--

<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ La política que tiene la sucursal, respecto la forma de cancelación de las obligaciones, es que se realizan los pagos de acuerdo con las fechas establecidas por Casa Matriz, en promedio hay un plazo de 60 días. Ambas asumen sus responsabilidades desde la solicitud de inventario, el envío, transporte y la recepción y los pagos correspondientes, cada una en su actividad.</li>   <li>➤ Los pagos realizados a la Casa Matriz se realizan a través de transferencias bancarias en moneda extranjera. En todo tipo de pago, se considera lo establecido en la legislación boliviana, principalmente en la RND 10-0017-15 de 26 de junio de 2015 que norma los “Respaldos de Transacciones con Documentos de Pago” por pagos superiores a Bs50.000.</li>   <li>➤ Asimismo, ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) realiza el pago de honorarios por servicios de asesoramiento financiero que recibe, el mismo es calculado por la Casa Matriz, en función del análisis de las políticas corporativas de las cuales la sucursal es parte. El servicio se refiere a asesoramiento en la preparación de presupuestos, análisis financiero, reportes gerenciales y la información para la consolidación de estados financieros con la Casa Matriz.</li>   <li>➤ ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) determina los precios de transferencia en base a precios de mercado y las Directrices de la Organización para el Comercio y Desarrollo Económico (OCDE).</li> </ul>		
---	--	--

ETAPA DE EJECUCIÓN PROCEDIMIENTO	REF. PT.	HECHO POR
<b>B. REVISIÓN DE LOS DATOS DEL ANÁLISIS ECONÓMICO</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) desarrolla su actividad en el sector comercial de compra y venta de bienes tangibles a terceros. Importa los productos de su Casa Matriz (China) y los distribuye a nivel nacional.</li>   <li>➤ Se efectúan pagos de honorarios por asesoramiento financiero a ZHENGLIANG INTERNATIONAL.</li> </ul>		
<p><b>Etapa de desarrollo económico de mercado</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) El Instituto Nacional de Estadística a diciembre 2021 reporta 11.832.936 habitantes en Bolivia.</li>   <li>2) La cantidad de vehículos existentes es de 2.226.662; la cantidad promedio de vehículos por persona es de 1 vehículo por cada 6 personas.</li>   <li>3) La duración de una batería de vehículo tiene una vida promedio de 2 a 3 años.</li>   <li>4) El mercado local de baterías alcanza a medio millón de unidades por año, aproximadamente.</li> </ol>		
<p><b>Demanda de sus productos</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>5) La demanda de los productos de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) es alta por la calidad del producto y el uso diario por parte de los clientes.</li> </ol>		
<p><b>Nivel y tamaño del mercado</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>6) El mercado está constituido por todas las personas que poseen un vehículo, estos clientes van aumentando en cantidad por una</li> </ol>		

<p>creciente demanda de vehículos de toda procedencia, fomentada en parte, por las facilidades por parte de los bancos en la concesión de créditos para la adquisición de los motorizados, los cuales requieren de la batería correspondiente.</p> <p>7) El tamaño del mercado también se acrecienta y la participación en el mismo, por parte de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), debido su estrategia de marketing y calidad del producto.</p>												
<p><b>Participación en el mercado de Casa Matriz</b></p> <p>ZHENGLIANG INTERNATIONAL ocupa el 3er. lugar en el mercado mundial de baterías, con una participación del 25%; en Sudamérica (Brasil, Colombia, Ecuador y Argentina) tiene el 65% del mercado formal y en Bolivia tiene aproximadamente el 58% del mercado formal.</p> <div data-bbox="219 1039 1055 1438" data-label="Figure"> <p style="text-align: center;"><b>MERCADO MUNDIAL</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Categoría</th> <th>Participación (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>OTROS</td> <td>14%</td> </tr> <tr> <td>ZHENGLIANG INTL.</td> <td>25%</td> </tr> <tr> <td>BATERÍAS AMERICANAS</td> <td>28%</td> </tr> <tr> <td>BATERÍAS JAPONESAS</td> <td>33%</td> </tr> </tbody> </table> </div>	Categoría	Participación (%)	OTROS	14%	ZHENGLIANG INTL.	25%	BATERÍAS AMERICANAS	28%	BATERÍAS JAPONESAS	33%		
Categoría	Participación (%)											
OTROS	14%											
ZHENGLIANG INTL.	25%											
BATERÍAS AMERICANAS	28%											
BATERÍAS JAPONESAS	33%											
<b>C. VERIFICACIÓN DE LAS PARTES RELACIONADAS</b>												
<p>8) Hemos revisado el Acta de Constitución de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) y hemos verificado que el 100% del capital asignado corresponde a ZHENGLIANG INTERNATIONAL.</p>												

<p>9) Revisados los Estados Financieros, hemos verificado que el 70% de los productos adquiridos son enviados por Casa Matriz; por otra parte, la venta de éstos productos genera el 80% de los ingresos anuales.</p> <p>10) Identificamos que se efectúan pagos a Casa Matriz, por asesoramiento financiero en la elaboración de reportes contables.</p> <p>11) De acuerdo con lo anterior, se ha confirmado que las transacciones efectuadas entre ZHENGLIANG INTERNATIONAL y ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) son partes relacionadas.</p>		
<p><b>D. VERIFICACIÓN DEL MÉTODO APLICADO EN LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE TRASFERENCIA</b></p>		
<p>12) Verificamos que el método aplicado por la sucursal para determinar los precios de transferencia de las operaciones efectuadas con ZHENGLIANG INTERNATIONAL es el “Método del Precio Comparable No Controlado o Método del Precio Libre Comparable”.</p> <p>13) Hemos revisado las directrices de OCDE y verificamos que este método se refiere a: “Valorar el precio del bien o servicio en una operación entre vinculadas, utilizando como base el precio del bien o servicio idéntico o el de una operación de características similares en una operación entre partes independientes de características similares, en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, los ajustes necesarios para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación y las prácticas de mercado”.</p> <p>14) También, verificamos que éste método concuerda con operaciones de compraventa de bienes y prestaciones de</p>		

<p>servicios poco complejas, que puede aplicarse tanto a operaciones con tangibles como intangibles, incluidos los servicios; puesto que permite la comparación de una transacción controlada con una transacción no controlada exactamente como se presentan las operaciones efectuadas por ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA).</p> <p>15) También hemos evaluado que se cumplen los siguientes factores:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1) Los productos son comparables y las empresas independientes son comparables, por realizarse internamente dentro del país.</li> <li>2) La estructura de la operación es comparable.</li> <li>3) Fiabilidad en la determinación de un rango estadístico que cumple con el Principio de Libre Competencia (Art. 6° del DS N°2227).</li> </ul> <p>Por las consideraciones anteriores y por las operaciones que efectuaron las partes vinculadas, además de considerar la información obtenida de partes no relacionadas comparables y conforme a la identificación de precios de operaciones comparables externos; podemos concluir que el método aplicado denominado Método del Precio Comparable No Controlado, es adecuado para determinar los precios de transferencia.</p>		
<p><b>E. REVISIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PARTES VINCULADAS</b></p>		
<p>1) Identificación clara de las transacciones efectuadas entre las partes relacionadas.</p>		

<p>a) Adquisición de mercadería (inventarios) de ZHENGLIANG INTERNATIONAL.</p> <p>b) Pago de Fee por asesoramiento financiero, que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboración de presupuestos.</li> <li>• Preparación de Estados Financieros con base en Normas Internacionales de Información Financiera.</li> <li>• Proyección de Flujos de fondos.</li> <li>• Otros reportes financieros y gerenciales.</li> </ul>		
<b>E.1 ADQUISICIÓN DE INVENTARIOS</b>		
<p>2) Con base en los Estados Financieros de la sucursal, identificamos las cuentas contables que se relacionan con la adquisición de mercadería.</p> <p>Las cuentas afectadas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inventarios.</li> <li>• Costo de ventas.</li> <li>• Cuentas por pagar Casa Matriz.</li> </ul> <p>El costo de ventas es la cuenta directamente relacionada con la determinación del Impuesto a las Utilidades y la que está influenciada de manera directa a través de las compras de inventarios. Por otra parte, el costo de ventas no se puede comparar directamente con los precios de mercado, por lo que, el análisis debe centrarse en las compras.</p>		
<p>3) Con base en el análisis anterior, determinamos las compras del año y las compras específicas realizadas a ZHENGLIANG INTERNATIONAL.</p> <p><b>Compras totales:</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Compras = Costo de Ventas + Inventario Final</b> <b>– Inventario Inicial</b></p>		

<p>Reemplazamos los valores:</p> <p style="text-align: center;"><b>Compras = 123.594.754 + 17.599.263 – 15.839.754</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Compras = 125.354.263</b></p>														
<p>Del total compras determinamos las compras realizadas únicamente a Casa Matriz:</p> <table border="1" data-bbox="204 579 1081 787"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">PROVEEDOR</th> <th style="text-align: center;">Bs</th> <th style="text-align: center;">US\$</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ZHENGLIANG INTERNATIONAL</td> <td style="text-align: right;">87.747.984</td> <td style="text-align: right;">12.607.469</td> </tr> <tr> <td>Otros proveedores</td> <td style="text-align: right;">37.606.279</td> <td style="text-align: right;">5.403.201</td> </tr> <tr> <td><b>Total compras</b></td> <td style="text-align: right;"><b>125.354.263</b></td> <td style="text-align: right;"><b>18.010.670</b></td> </tr> </tbody> </table>	PROVEEDOR	Bs	US\$	ZHENGLIANG INTERNATIONAL	87.747.984	12.607.469	Otros proveedores	37.606.279	5.403.201	<b>Total compras</b>	<b>125.354.263</b>	<b>18.010.670</b>		
PROVEEDOR	Bs	US\$												
ZHENGLIANG INTERNATIONAL	87.747.984	12.607.469												
Otros proveedores	37.606.279	5.403.201												
<b>Total compras</b>	<b>125.354.263</b>	<b>18.010.670</b>												
<p>4) Armamos el detalle de todas las compras a Casa Matriz y verificamos si, tales compras, cuentan con tienen la siguiente documentación de respaldo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Los contratos suscritos con Casa Matriz, con el visado de la Embajada de China en Bolivia.</li> <li>➤ La factura de exportación del proveedor.</li> <li>➤ Que la factura que la incluya los datos de razón social de la sucursal y que el detalle de la factura mencione la mercadería relacionada con la actividad de la sucursal.</li> <li>➤ Que la mercadería recibida coincide con la cantidad y características establecidas en la solicitud de compra.</li> <li>➤ Los datos formales de la Declaración única de Importación y verificamos que las cantidades coinciden con las cantidades ingresadas a almacén y las registradas en el Kardex de existencias.</li> <li>➤ Que las compras fueron registradas en el Estado de Cuentas por Pagar Casa Matriz.</li> <li>➤ Para los pagos realizados, verificamos la documentación de las transferencias bancarias (autorizaciones y registro en extracto bancario).</li> </ul> <p><b>Ver trabajo realizado en PT B-1</b></p>														

<p><b><u>Nota</u></b></p> <p>Las compras de Casa Matriz son adquiridas bajo la modalidad FOB (libre a bordo) en puerto origen, por lo que, no incluye: seguros, fletes y gastos relacionados hasta que la mercadería esté disponible en almacenes; por éstos conceptos se estima un aproximado del 20% sobre el costo de la mercadería.</p>		
<p>5) Verificamos si los precios de transferencia entre partes vinculadas son similares a los precios aplicados entre partes independientes. Para esto, realizamos los siguientes procedimientos:</p> <p>5.1 Determine el valor de mercado para operaciones similares y comparables.</p> <p>5.2 Determine el rango de valor para identificar el rango superior y rango inferior de la muestra.</p> <p>5.3 Compare el precio de transferencia determinado con el rango de valor.</p>		
<p>5.1 Determinamos el valor de mercado para operaciones similares y comparables.</p>		
<p>➤ Armamos un detalle de Importación de productos similares, con base en información de cotización de proveedores y el valor FOB obtenido de la Aduana Nacional de Bolivia. Este cuadro debe incluir:</p> <p>a) Marca del producto.</p> <p>b) País de origen.</p> <p>c) Costo unitario arancelario.</p> <p><b>Ver trabajo realizado en PT B-2</b></p>		

<p>5.2 Determinamos el rango de valor para identificar el rango superior y rango inferior de la muestra, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 6° del Decreto Supremo 2227 del 31 de diciembre de 2014.</p>		
<p>➤ Con base en los valores máximo y mínimos identificados en el cuadro anterior, aplicamos las fórmulas establecidas:</p> $Rango_{inferior} = \left[ L_{inf} + \frac{(L_{sup} - L_{inf})}{4} \right]$ $Rango_{superior} = \left[ L_{inf} + \frac{3(L_{sup} - L_{inf})}{4} \right]$ <p>Dónde:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo es de Bs392,89.</li> <li>✓ Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo es de Bs477,04.</li> </ul> <p>Si reemplazamos los datos en las formulas determinamos:</p> $Rango_{inferior} = \left[ Bs392,89 + \frac{(Bs477,04 - Bs392,89)}{4} \right] = Bs413,93$ $Rango_{superior} = \left[ Bs392,89 + \frac{3(Bs477,04 - Bs392,89)}{4} \right]$ $= Bs456,00$ <p>Entonces: el rango superior es de Bs456,00 y el rango inferior de la muestra es de Bs413,93.</p>		

<p><b>5.3 Comparamos el precio de transferencia determinado con el rango de valor.</b></p>														
<p>➤ Obtuvimos los costos unitarios de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) y comparamos esa información con los rangos superior e inferior encontrados en el paso anterior y verificamos si se encuentran en el rango establecido por las disposiciones tributarias.</p> <p><b>Ver trabajo realizado en PT B-3</b></p> <p>➤ Los resultados obtenidos con respecto a los costos unitarios FOB de las compras efectuadas por ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) son los siguientes: costo unitario más alto Bs438,48; costo unitario más bajo Bs418,23.</p> <p>➤ Compare el precio de transferencia de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) con el rango de valores obtenido en operaciones similares.</p> <table border="1" data-bbox="228 1131 963 1440"> <thead> <tr> <th></th> <th><b>Bs</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Rango Superior de la muestra</td> <td>456,00</td> </tr> <tr> <td>Costo unitario superior sucursal</td> <td>438,48</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Costo unitario inferior sucursal</td> <td>418,23</td> </tr> <tr> <td>Rango Inferior de la muestra</td> <td>413,93</td> </tr> </tbody> </table>		<b>Bs</b>	Rango Superior de la muestra	456,00	Costo unitario superior sucursal	438,48			Costo unitario inferior sucursal	418,23	Rango Inferior de la muestra	413,93		
	<b>Bs</b>													
Rango Superior de la muestra	456,00													
Costo unitario superior sucursal	438,48													
Costo unitario inferior sucursal	418,23													
Rango Inferior de la muestra	413,93													
<p><b>CONCLUSIÓN SOBRE LA ADQUISICIÓN DE MERCADERÍA</b></p> <p>Al realizar la comparación de los costos unitarios de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), verificamos que estos se encuentran dentro de los límites aceptados por la Administración Tributaria para los Precios de Transferencia entre partes vinculadas (rango de diferencia de valor).</p>														

<p>Por lo tanto, consideramos que el precio de transferencia utilizado es equivalente al que se hubiera obtenido en una operación entre partes independientes, es decir, que la vinculación no ha influido en el costo de las compras reportado por ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) en sus Estados Financieros y no hay efecto en el IUE.</p>																				
<p><b>E.2 PAGO DE FEE POR ASESORAMIENTO FINANCIERO</b></p>																				
<p>1) Con base en los Estados Financieros de la sucursal, identificamos las cuentas contables que se relacionan con el pago de asesoramiento financiero.</p> <p>Las cuentas afectadas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Honorarios profesionales (gasto)</li> <li>• Cuentas por pagar Casa Matriz.</li> </ul> <p>La cuenta de Honorarios Profesionales está directamente relacionada con la determinación del Impuesto a las Utilidades y la que está influenciada de manera directa a través del pago del FEE a Casa Matriz.</p>																				
<p>2) Armamos la composición de Honorarios Profesionales del año, e identificamos los gastos relacionados con honorarios pagados a Casa Matriz.</p> <table border="1" data-bbox="207 1339 1076 1801" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;"><b>HONORARIOS PROFESIONALES (GASTO)</b></th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;"><b>Composición</b></th> <th style="text-align: center;"><b>Bs</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Asesoramiento en demandas laborales</td> <td style="text-align: right;">80.292</td> </tr> <tr> <td>Asesoramiento en marketing</td> <td style="text-align: right;">25.215</td> </tr> <tr> <td>Asesoramiento tributario</td> <td style="text-align: right;">63.258</td> </tr> <tr> <td>Asesoramiento Casa Matriz</td> <td style="text-align: right;">1.503.360</td> </tr> <tr> <td>Auditoría Externa</td> <td style="text-align: right;">52.689</td> </tr> <tr> <td>Otros menores</td> <td style="text-align: right;">12.548</td> </tr> <tr> <td><b>Total</b></td> <td style="text-align: right;"><b>1.737.362</b></td> </tr> </tbody> </table>	<b>HONORARIOS PROFESIONALES (GASTO)</b>		<b>Composición</b>	<b>Bs</b>	Asesoramiento en demandas laborales	80.292	Asesoramiento en marketing	25.215	Asesoramiento tributario	63.258	Asesoramiento Casa Matriz	1.503.360	Auditoría Externa	52.689	Otros menores	12.548	<b>Total</b>	<b>1.737.362</b>		
<b>HONORARIOS PROFESIONALES (GASTO)</b>																				
<b>Composición</b>	<b>Bs</b>																			
Asesoramiento en demandas laborales	80.292																			
Asesoramiento en marketing	25.215																			
Asesoramiento tributario	63.258																			
Asesoramiento Casa Matriz	1.503.360																			
Auditoría Externa	52.689																			
Otros menores	12.548																			
<b>Total</b>	<b>1.737.362</b>																			

<p>3) Obtuvimos el mayor de la cuenta Honorarios Casa Matriz y armamos la composición del saldo al cierre del año:</p> <p><b>Ver trabajo realizado en PT B-4</b></p>		
<p>4) Realizamos la revisión de 100% de los importes registrados como Honorarios Profesionales Casa Matriz, y verificamos si los mismos tienen la siguiente documentación de respaldo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Los contratos suscritos con Casa Matriz, con el visado de la Embajada de China en Bolivia.</li> <li>➤ La factura (invoice) del proveedor.</li> <li>➤ Que la factura incluya los datos de razón social de la sucursal y que el detalle de la factura mencione el servicio relacionado con la actividad de la sucursal.</li> <li>➤ La existencia de los informes financieros que fueron preparados con asesoramiento de la Casa Matriz.</li> <li>➤ Que los importes de los honorarios se hayan considerado en el estado de Cuentas por Pagar Casa Matriz.</li> <li>➤ Las DDJJ del Formulario 530 del IUE Beneficiarios del Exterior y las boletas de pago correspondientes a todos los pagos realizados.</li> <li>➤ Que los importes pagados a Casa Matriz, se encuentren reflejados en los extractos bancarios de la sucursal.</li> </ul> <p><b>Ver trabajo realizado en PT B-4</b></p>		
<p>5) Verificamos si los precios de transferencia entre partes vinculadas son similares a los precios aplicados entre partes independientes. Realizamos los siguientes procedimientos:</p> <p>5.1 Determine el valor de mercado para operaciones similares y comparables.</p> <p>5.2 Determine el rango de valor para identificar el rango superior y rango inferior de la muestra.</p> <p>5.3 Compare el precio de transferencia determinado con el rango de valor.</p>		

<p><b>5.1 Determinamos el valor de mercado para operaciones similares y comparables.</b></p>		
<p>➤ Detallamos los servicios específicos por los cuales se recibe y paga asesoramiento financiero a Casa Matriz. Los reportes son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboración de presupuestos.</li> <li>• Preparación de Estados Financieros con base en Normas Internacionales de Información Financiera.</li> <li>• Proyección de Flujos de fondos.</li> <li>• Otros reportes financieros y gerenciales.</li> </ul> <p>➤ Obtuvimos cotizaciones de honorarios de firmas consultoras en Bolivia, para obtener el valor de mercado de los mismos servicios que brinda Casa Matriz a ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA).</p> <p><b>Ver trabajo realizado en PT B-5</b></p>		
<p>5.2 Determine el rango de valor para identificar el rango superior y rango inferior de la muestra, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 6° del Decreto Supremo 2227 del 31 de diciembre de 2014.</p>		
<p>➤ Con base en los valores máximo y mínimos identificados en el cuadro anterior, aplicamos las fórmulas establecidas:</p> $Rango_{inferior} = \left[ Linf + \frac{(Lsup - Linf)}{4} \right]$ $Rango_{superior} = \left[ Linf + \frac{3(Lsup - Linf)}{4} \right]$		

<p>Dónde:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Límite inferior de la muestra, es decir, el valor mínimo es de Bs27.248.</li> <li>✓ Límite superior de la muestra, es decir, el valor máximo es de Bs42.386.</li> </ul> <p>Si reemplazamos los datos en las formulas determinamos:</p> $Rango_{inferior} = \left[ Bs27.248 + \frac{(Bs42.386 - Bs27.248)}{4} \right] = Bs31.032$ $Rango_{superior} = \left[ Bs27.248 + \frac{3(Bs42.386 - Bs27.248)}{4} \right]$ $= Bs38.601$ <p>Entonces: el rango superior es de Bs38.601 y el rango inferior de la muestra es de Bs31.032.</p>		
<p>5.3 Comparamos el precio de transferencia determinado con el rango de valor.</p>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Obtuvimos los gastos mensuales que se le paga a ZHENGLIANG INTERNATIONAL y comparamos esa información con los rangos superior e inferior encontrados en el paso anterior y verificar si esos gastos mensuales se encuentran en el rango establecido por las disposiciones tributarias.</li> <li>➤ De acuerdo con el detalle de gastos mensuales que se paga a Casa Matriz, se determina que el importe mensual es de US\$ 18.000, equivalente a Bs125.280.</li> </ul>		

- Comparamos el precio de transferencia de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA) con el rango de valores obtenido en operaciones similares.

	Bs/Mes	Bs/Mes
Rango Superior de la muestra	38.601	
Rango Inferior de la muestra	31.032	
Gasto mensual pagado		125.280

Al realizar la comparación de los gastos mensuales por concepto de Asesoramiento Financiero de ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA), verificamos que estos no se encuentran dentro de los límites aceptados por la Administración Tributaria para los Precios de Transferencia entre partes vinculadas (rango de diferencia de valor).

Por lo tanto, consideramos que la vinculación ha influido en el gasto contabilizado y hay un efecto que ajustar en la base imponible para la determinación del IUE.

#### **F. REGISTRO DE LOS AJUSTES IDENTIFICADOS**

- Identificado el precio de transferencia entre partes vinculadas que se encuentra fuera del rango de diferencia de valor, determinamos el importe del ajuste de acuerdo con la fórmula establecida en el Artículo 10° de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0008-15, que corresponde a establecer el Valor Medio del Rango:

$$R_2 = Linf + \frac{2(Lsup - Linf)}{4}$$

Dónde:

$R_2$  = Valor medio del rango

$Linf$  = Límite inferior de la muestra, es decir Bs31.032.

$Lsup$  = Límite superior de la muestra, es decir Bs38.601.

Si reemplazamos los datos en la formula tenemos:

$$R_2 = Bs31.032 + \frac{2(Bs38.601 - Bs31.032)}{4}$$

$$R_2 = Bs34.816$$

Entonces, el valor medio del rango por mes es de Bs34.816.

- Con base el Valor Medio del Rango, establecimos el ajuste que afecta la base imponible para el cálculo del IUE. El detalle es el siguiente:

<b>DETALLE</b>	<b>GASTO MENSUAL Bs</b>	<b>GASTO ANUAL Bs</b>
Gasto por asesoramiento financiero	125.280	1.503.360
Menos:		
Valor Medio del Rango	(34.816)	(417.792)
<b>Ajuste determinado</b>	<b>90.464</b>	<b>1.085.568</b>

### **CONCLUSIÓN SOBRE EL GASTO DE ASESORAMIENTO FINANCIERO**

El importe de Bs1.085.568 debe ser considerado como GASTO NO DEDUCIBLE DEL IUE, por lo que, este importe debe ajustarse y en consecuencia se modificará la base imponible para la determinación del IUE por Pagar correspondiente a la gestión 2021.

### **6.2.3 EL INFORME DE AUDITORÍA TRIBUTARIA**

Considerando que el trabajo efectuado es específico e independiente de la auditoría anual y se han realizado procedimientos específicos sobre precios de transferencia, el informe tiene la siguiente estructura:

- I. Antecedentes.
- II. Objetivo del trabajo.
- III. Normativa y documentación revisada.
- IV. Descripción de los procedimientos aplicados y resultados obtenidos.
- V. Conclusiones.
- VI. Recomendaciones.

**ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA)**  
**AUDITORÍA TRIBUTARIA GESTIÓN 2021**  
**REVISIÓN DE COMPRAS DE CASA MATRIZ**

**B - 1**

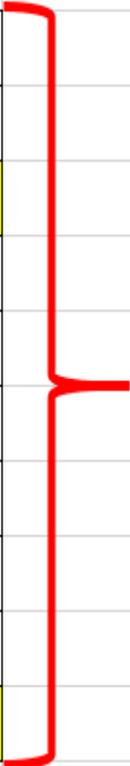
N°	FECHA	FACTURA PROVEEDOR	CANTIDAD	COSTO UNITARIO US\$	COSTO TOTAL US\$	a)	b)	c)	d)	e)
1	12/1/2021	21365457	8.000	61,80	494.400	✓	✓	✓	✓	✓
2	2/2/2021	23565951	9.500	60,09	570.855	✓	✓	✓	✓	✓
3	9/3/2021	23589766	10.000	61,20	612.000	✓	✓	✓	✓	✓
4	31/3/2021	24254872	8.590	60,28	517.805	✓	✓	✓	✓	✓
5	12/4/2021	24271247	11.200	61,00	683.200	✓	✓	✓	✓	✓
6	28/4/2021	24498745	10.240	61,50	629.760	✓	✓	✓	✓	✓
7	10/5/2021	24499886	7.000	62,00	434.000	✓	✓	✓	✓	✓
8	26/5/2021	24878526	6.800	61,50	418.200	✓	✓	✓	✓	✓
9	10/6/2021	24890282	12.000	60,10	721.200	✓	✓	✓	✓	✓
10	1/7/2021	24912587	9.460	61,40	580.844	✓	✓	✓	✓	✓
11	15/7/2021	24945123	11.100	60,22	668.442	✓	✓	✓	✓	✓
12	2/8/2021	24985476	10.200	61,29	625.158	✓	✓	✓	✓	✓
13	31/8/2021	25000213	9.800	63,00	617.400	✓	✓	✓	✓	✓
14	15/9/2121	25001254	10.000	60,99	609.900	✓	✓	✓	✓	✓
15	25/10/2021	25010026	9.420	60,12	566.330	✓	✓	✓	✓	✓
16	12/11/2021	25010199	12.000	60,54	726.480	✓	✓	✓	✓	✓
17	16/12/2021	25021221	10.000	61,00	610.000	✓	✓	✓	✓	✓
					<b>10.085.975</b>					
					<b>2.521.494</b>					
					<b>12.607.469</b>					

Seguros, fletes y gastos relacionados

- a) Verificada la factura de exportación del proveedor.
- b) Verificados los datos de razón social de la sucursal y que el detalle de la factura mencione la mercadería relacionada con la actividad de la sucursal.
- c) Las características de la mercadería recibida coincide con la cantidad y características establecidas en la solicitud de compra.
- d) Verificados los datos formales de la DUI y si las cantidades coinciden con las cantidades ingresadas a almacén y las registradas en el Kardex de existencias.
- e) Compras registradas en el Estado de Cuentas por Pagar Casa Matriz.

**ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA)**  
**AUDITORÍA TRIBUTARIA GESTIÓN 2021**  
**REVISIÓN DE COSTO UNITARIO OTROS PROVEEDORES**

**B - 2**

	<b>MARCA</b>	<b>PROCEDENCIA</b>	<b>COSTO UNITARIO FOB US\$</b>	<b>COSTO UNITARIO FOB Bs</b>	
1	NAGOYIN	JAPÓN	62,54	435,28	
2	PANASONIC	JAPÓN	64,66	450,03	
3	RUIYO	INDIA	56,45	392,89	
4	NATIONAL	VIETNAM	58,10	404,38	
5	VERLIM	FRANCIA	61,69	429,36	
6	VARTA	ALEMANIA	60,54	421,36	
7	UPLUS	CHINA	59,58	414,68	
8	OKATTA	COREA	61,99	431,45	
9	VOLTEM	JAPÓN	65,40	455,18	
10	GOOD YEAR	ESTADOS UNIDOS	68,54	477,04	

**↗** Verificados los importes de acuerdo con el Valor FOB reportados por Aduana.

ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA)							B - 3
AUDITORÍA TRIBUTARIA GESTIÓN 2021							
COSTO UNITARIO DE COMPRAS DE CASA MATRIZ							
N°	FECHA	FACTURA PROVEEDOR	CANTIDAD	COSTO UNITARIO US\$	COSTO TOTAL US\$	COSTO UNITARI O	
1	12/1/2021	21365457	8.000	61,80	494.400	430,13	} ð
2	2/2/2021	23565951	9.500	60,09	570.855	418,23	
3	9/3/2021	23589766	10.000	61,20	612.000	425,95	
4	31/3/2021	24254872	8.590	60,28	517.805	419,55	
5	12/4/2021	24271247	11.200	61,00	683.200	424,56	
6	28/4/2021	24498745	10.240	61,50	629.760	428,04	
7	10/5/2021	24499886	7.000	62,00	434.000	431,52	
8	26/5/2021	24878526	6.800	61,50	418.200	428,04	
9	10/6/2021	24890282	12.000	60,10	721.200	418,30	
10	1/7/2021	24912587	9.460	61,40	580.844	427,34	
11	15/7/2021	24945123	11.100	60,22	668.442	419,13	
12	2/8/2021	24985476	10.200	61,29	625.158	426,58	
13	31/8/2021	25000213	9.800	63,00	617.400	438,48	
14	15/9/2121	25001254	10.000	60,99	609.900	424,49	
15	25/10/2021	25010026	9.420	60,12	566.330	418,44	
16	12/11/2021	25010199	12.000	60,54	726.480	421,36	
17	16/12/2021	25021221	10.000	61,00	610.000	424,56	
					<b>10.085.975</b>		
ð Verificados los costos unitarios en DUI y factura comercial de Casa Matriz							

**ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA)**  
**AUDITORÍA TRIBUTARIA GESTIÓN 2021**

**B - 4**

**GASTOS POR ASESORAMIENTO FINANCIERO CON CASA MATRIZ**

N°	FECHA	FACTURA PROVEEDOR	HONORARIO MENSUAL US\$	RETENCIÓN IUE BE US\$	IMPORTE NETO US\$						
						a)	b)	c)	d)	e)	f)
1	31/1/2021	365457	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
2	28/2/2021	375951	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
3	31/3/2021	379766	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
4	30/4/2021	382815	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
5	31/5/2021	384872	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
6	30/6/2021	388745	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
7	31/7/2021	392886	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
8	31/8/2021	394526	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
9	30/9/2021	400282	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
10	31/10/2021	402587	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
11	30/11/2021	415123	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
12	31/12/2021	415476	18.000	2.250	15.750	¥	¥	¥	¥	¥	¥
			216.000								
			6,96								
			<u>1.503.360</u>								

- a)** Verificada la factura (invoice) del proveedor.
- b)** Verificados los datos de razón social de la sucursal y que el detalle de la factura mencione el servicio relacionado con la actividad de la sucursal.
- c)** Verificados los informes financieros que fueron preparados con asesoramiento de la Casa Matriz.
- d)** Verificados los importes de los honorarios en el estado de Cuentas por Pagar Casa Matriz.
- e)** Verificadas las DDJJ del Formulario 530 del IUE Beneficiarios del Exterior y las boletas de pago correspondientes a todos los pagos realizados.
- f)** Verificados los importes pagados a Casa Matriz en los extractos bancarios de la sucursal.

ZHENGLIANG (SUCURSAL BOLIVIA)  
AUDITORÍA TRIBUTARIA GESTIÓN 2021

B - 5

DETALLE DE HONORARIOS PROFESIONALES DE CONSULTORAS EN BOLIVIA

	FIRMAS CONSULTORAS EN BOLIVIA	HONORARIO MENSUAL US\$	IVA US\$	HONORARIO NETO US\$	HONORARIO NETO Bs
1	ERNST & YOUNG	6.500	845,00	5.655	39.359
2	DELOITTE & TOUCHE	5.500	715,00	4.785	33.304
3	PRICEWATERHOUSECOOPERS	7.000	910,00	6.090	42.386
4	KPMG	6.700	871,00	5.829	40.570
5	BERTHIN AMENGUAL	5.000	650,00	4.350	30.276
6	BAKER TILLY	6.200	806,00	5.394	37.542
7	CCZ CONSULTORES	4.500	585,00	3.915	27.248
8	GRAND THORTON	5.200	676,00	4.524	31.487

⌘ Datos obtenidos de cotizaciones y matrícula de comercio de FUNDEMPRESA.

## CAPÍTULO VII

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 7.1 CONCLUSIONES

7.1.1 Los precios de transferencia son aquellos que se pactan entre empresas vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre empresas independientes.

7.1.2 La determinación, análisis, evaluación y revisión (auditoría) sobre precios de transferencia es bastante complejo, puesto que, para verificar la aplicación del principio de plena competencia se requieren de amplios conocimientos sobre economía, administración, análisis de mercado, cláusulas de contratos, estrategias empresariales y conocimiento de software especializados (dependiendo del tipo de transacción y de la existencia de mercados comparables, para el bien o servicio).

La complejidad del tema, también se ratifica cuando la Administración Tributaria establece que la verificación de precios de transferencia puede prorrogarse hasta doce (12) meses adicionales después de notificar a una entidad con una Orden de Fiscalización Externa<sup>20</sup>.

7.1.3 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha establecido las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, las cuales buscan, para los países: la protección de su base imponible tributaria sin generar doble imposición o inseguridad jurídica que puedan obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional. Uno de los aspectos más importantes a considerar en la aplicación de las directrices es la selección del Método para la determinación del valor en las operaciones comerciales, el cual dependerá del bien o servicio a que se refiere la transacción entre partes vinculadas.

7.1.4 De acuerdo con la bibliografía consultada y la revisión de trabajos relacionados con la evaluación de precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria, se

---

<sup>20</sup> Asamblea Legislativa Plurinacional (21 de julio de 2014) Ley N° 549, Cámara de Senadores. Disposición Adicional.

concluye que no se han realizado abundantes trabajos de Auditoría Tributaria con referencia a la temática. Tampoco se han emitido Manuales o Guías técnicas en Bolivia para realizar Auditorías Tributarias sobre Operaciones con Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas. Por lo que, la determinación de los Ajustes por una inadecuada aplicación de precios de transferencia entre partes relacionadas (si aplicable) con efecto en el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, es una tarea pendiente en la auditoría tributaria de muchas empresas que realizan operaciones con vinculadas.

- 7.1.5 La conclusión final, implica confirmar la veracidad de la Idea a Defender propuesta en este trabajo, por lo que concluimos que: “El establecimiento de procedimientos específicos de auditoría a través de ésta guía, permitirá realizar auditorías tributarias adecuadas a operaciones de precios de transferencia entre partes relacionadas aplicables a sujetos pasivos del Impuesto a las Utilidades de las Empresa en Bolivia”.

## **7.2 RECOMENDACIONES**

- 7.2.1 Todas las empresas en Bolivia, que mantienen operaciones con partes relacionadas y cuyas transacciones se encuentra enmarcadas en la Normativa Tributaria Boliviana y las Directrices emitidas por la OCDE, deben aplicar de manera adecuada las normas mencionadas con la finalidad de no incumplir lo dispuesto y también cumplir con el cálculo adecuado del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.
- 7.2.2 Se recomienda, con base en esta guía, emitir oficialmente por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y por parte de los entes colegiados como ser el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia un Manual Oficial de Auditoría Tributaria en Bolivia sobre Operaciones Relacionadas con Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas, el cual será una guía importante de aplicación para los Contadores Públicos al ejecutar este tipo de revisiones.
- 7.2.3 A los profesionales Contadores Públicos, Abogados y otros profesionales del área financiera, actualizar sus conocimientos en el tema de Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas, al ser un tema de importancia mundial acorde a los tiempos actuales, en lo que respecta principalmente al comercio internacional y la transparencia tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

### BIBLIOGRAFÍA JURÍDICA

Asamblea Legislativa Plurinacional (21 de julio de 2014) Ley N° 549, Cámara de Senadores.  
<https://web.senado.gob.bo/sites/default/files/LEY%20N%C2%BA%20549-2014.PDF>

Evo Morales Ayma en Consejo de Ministros (31 de diciembre de 2014) Decreto Supremo N° 2227, Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.  
[https://medios.economiayfinanzas.gob.bo/VPT/documentos/Decretos\\_Supremos/Decreto\\_Supremo\\_N%C2%B0\\_2227.PDF](https://medios.economiayfinanzas.gob.bo/VPT/documentos/Decretos_Supremos/Decreto_Supremo_N%C2%B0_2227.PDF)

Honorable Congreso Nacional (02 de agosto de 2003) Código Tributario Boliviano, Servicio de Impuestos Nacionales, Ley 2492, actualizado a 2016.  
[https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_blv\\_codtribut.pdf](https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf)

Honorable Congreso Nacional (20 de mayo de 1986) Ley N° 843 y Decretos Reglamentarios, Servicio de Impuestos Nacionales, texto ordenado, complementado y actualizado al 31 de mayo de 2018.

<https://www.impuestos.gob.bo/site/buscar?b=Ley+843>

Servicio de Impuestos Nacionales (02 de marzo de 2018) Resolución Normativa de Directorio N° 101800000004, Reglamento para la preparación de la Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros o Memoria Anual, Servicio de Impuestos Nacionales.

<https://www.impuestos.gob.bo/pdf/4.%20RND%20101800000004.pdf>

Servicio de Impuestos Nacionales (30 de abril de 2015) Resolución Normativa de Directorio N° 10-0008-15, Precios de Transferencia entre partes vinculadas.  
<https://www.impuestos.gob.bo/pdf/NORMATIVA/RND/rnd2015/RND10-0008-15.pdf>

Servicio de Impuestos Nacionales (15 de febrero de 2019) Resolución Normativa de Directorio N° 101900000002, Actualización del Anexo Listado de Países o Regiones de baja o nula tributación.

<https://www.impuestos.gob.bo/ckeditor/plugins/imageuploader/uploads/1985797d57.pdf>

## BIBLIOGRAFÍA TÉCNICA

Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE (2022) Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe.

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf>

Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (2015) Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia.

<https://www.audidores.org.bo/static/uploads/Res01-2015CTNAC.pdf>

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) (2019) Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

[https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP\\_IAASB\\_HB2016-2017\\_Vol\\_I\\_0.pdf](https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf)

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2021). Norma Internacional de Contabilidad N° 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas. Deloitte

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%2024%20-%20Informaci%C3%B3n%20a%20Revelar%20sobre%20Partes%20Relacionadas.pdf>

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) (2019) Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. NIA 300 Planificación de la Auditoría.

[https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP\\_IAASB\\_HB2016-2017\\_Vol\\_I\\_0.pdf](https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf)

Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de Bolivia (11 de julio de 2022) Noticias del Ministerio.

<https://www.economiayfinanzas.gob.bo/a-junio-de-2022-la-recaudacion-tributaria-y-adyuanera-llego-a-bs30941-millones-y-se-incrementa-en-239.html>

Ministerio de Finanzas, Países Bajos, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2003). Manual de Fiscalización. Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe.

[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2003\\_manual\\_de\\_fiscalizacion.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2003_manual_de_fiscalizacion.pdf)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (julio de 2017) Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017\\_9788480083980-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es)

## BIBLIOGRAFÍA DOGMÁTICA

Arenas del Buey Torres, P. (2003). *Auditoría Fiscal, Concepto y Metodología*. (1ª Ed). Instituto de Estudios Fiscales.

<https://docplayer.es/6054139-Auditoria-fiscal-concepto-y-metodologia-autor-pablo-arenas-del-buey-torres-inv-n-o-9-03.html>

Condori Onori, J. (2016). *Análisis de los efectos tributarios por la modificación del artículo N°45 de la Ley N°843 (texto ordenado vigente en Bolivia) – Precios de Transferencia entre Partes Vinculadas*. [Tesis de maestría, Universidad Mayor de San Andrés].

Coll Morales, F. (12 de septiembre de 2021). *Tipos de estudio*. Economipedia.com.

<https://economipedia.com/definiciones/tipos-de-estudio.html>

García Prats, F. A.; (2005). Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. *Economistas Consejo General. Crónica Tributaria*.117 (33-82)

<https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/Prats.pdf>

Hernandez Sampieri, R. Fernández-Collado, C. & Baptista Lucio, P. (2006) *Metodología de la investigación* (4ª Ed). McGraw-Hill Interamericana.

<http://187.191.86.244/rceis/registro/Metodolog%C3%ADa%20de%20la%20Investigaci%C3%B3n%20SAMPIERI.pdf>

Kerlinger, F. (1981) *Enfoque Conceptual de la Investigación del Comportamiento* (1ª Ed) Interamericana.

[https://books.google.co.ve/books/about/Enfoque\\_conceptual\\_de\\_la\\_investigaci%C3%B3n.html?id=qa4nNAAACAAJ](https://books.google.co.ve/books/about/Enfoque_conceptual_de_la_investigaci%C3%B3n.html?id=qa4nNAAACAAJ)

Silva J. (2017). *Manual para Elaborar un Texto Jurídico*. *Revistas Jurídicas Universidad Autónoma de México*

<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/12930>

Witker, J. (1995) *La Investigación Jurídica* (1ª Ed). McGraw-Hill Interamericana.

<https://www.urbe.edu/UDWLibrary/InfoBook.do?id=3887>