

TEC | **Tecnológico de Costa Rica**

TECNOLÓGICO DE COSTA RICA

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

LICENCIATURA EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

CON ÉNFASIS EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

**PROPUESTA DE UN MODELO DE COMPRA Y VENTA DE SERVICIOS ENTRE
DOS EMPRESAS VINCULADAS QUE CUMPLA CON EL DECRETO 37898-H DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA.**

INTEGRANTES

TAMARA ALFARO ORTEGA 200730788

CYNTHIA FORREST FERNÁNDEZ 201047689

LISBETH GUILLÉN QUIRÓS 201096003

ANDRES HIDALGO SALAS 2013036133

MARIANA MENESES DEL VALLE 201237362

PROFESOR

VICTOR GARRO MARTINEZ

I SEMESTRE

2019

Contenido	
Resumen	1
Abstract	1
Palabras clave	2
Capítulo 1: Generalidades	3
Justificación	3
Problema	4
Objetivo General	4
Objetivos Específicos	4
Capítulo 2: Marco Contextual	5
2.1. Análisis de las empresas	5
Capítulo 3: Marco Teórico	9
3.1. Precios de Transferencia	9
3.1.1. Origen y regulación de los Precios de Transferencia	10
3.1.2. Descentralización y Precios de Transferencia	13
3.1.3. Metodologías de Precios de Transferencia	14
3.2. Economías de escala y costos compartidos	17
3.3. Teoría financiera y Precios de Transferencia	19
3.3.1. Comparación de la valoración contable y financiera con la valoración precios de transferencia.	19
Capítulo 4: Marco Metodológico	20
4.1. Tipo de Investigación	20
4.2. Alcance de la Investigación	20
4.3. Diseño de la Investigación	20
4.4. Técnicas de Investigación	21
	2

4.5. Muestra No Probabilística	21
4.6. Instrumentos de Investigación	22
4.7. Fuentes de Información	22
4.8. Sujetos de Información	22
4.9. Variables de Estudio	23
4.10. Trabajo de Campo	24
4.11. Herramientas de Análisis	24
4.12. Limitaciones	24
Capítulo 5: Diagnóstico de la situación actual	25
5.1. Situación actual	25
5.2. Resumen de Entrevistas	30
5.3. Lista de servicios por distribuir	31
Capítulo 6: Análisis de Resultados	33
6.1 Servicios y metodología aplicada en el caso de estudio	33
6.2 Impacto financiero	35
6.2.1 Préstamos	36
6.2.1.1. Intereses por préstamos	36
6.2.1.1.1. Cálculo con la metodología actual	36
6.2.1.1.2. Cálculo con la metodología propuesta	37
6.2.1.3. Variación	37
6.2.2 Servicios brindados por terceros	38
6.2.2.1 Alquiler de instalaciones	38
6.2.2.1.1. Cálculo con la metodología actual	38
6.2.2.1.2. Cálculo con la metodología propuesta	39
6.2.2.1.3. Variación	40

6.2.2.2. Servicio de seguridad	40
6.2.2.2.1. Cálculo con la metodología actual.	41
6.2.2.2.2. Cálculo con la metodología propuesta	42
6.2.2.2.3. Variación	42
6.2.2.3. Servicio de electricidad	43
6.2.2.3.1. Cálculo con la metodología actual.	43
6.2.2.3.2. Cálculo con la metodología propuesta.	44
6.2.2.3.3. Variación	45
6.2.2.4. Servicio de limpieza	45
6.2.2.4.1. Cálculo con la metodología propuesta	46
6.2.2.5. Gasto por servicio de telefonía	46
6.2.2.5.1. Cálculo con la metodología propuesta	47
6.2.2.6. Gasto por servicio de Agua	48
6.2.2.6.1. Cálculo con la metodología actual	48
6.2.2.6.2. Cálculo con la metodología propuesta	49
6.2.2.6.3. Variación	50
6.2.3. Personal	50
6.2.3.1.1. Cálculo con la metodología actual.	50
6.2.3.1.2. Cálculo con la metodología propuesta.	52
6.2.3.1.3. Variación	53
6.3. Comparación de metodologías	54
Capítulo 7: Propuesta procedimiento para la aplicación de precios de transferencia entre empresas relacionadas	55
7.1 Propósito	55
7.2. Alcance	55

7.3. Documentos de referencia	55
7.4. Abreviaturas y definiciones	55
7.5. Simbología utilizada en el procedimiento	56
7.6 Procedimiento	58
Capítulo 8: Conclusiones	61
Capítulo 9: Recomendaciones	62
Capítulo 10: Anexos	63
Anexo I	63
Anexo II	63
Anexo III	64
Anexo IV	65
Referencias bibliográficas	66

Resumen

El siguiente trabajo se basa en el estudio de la aplicación de los precios de transferencia en las transacciones de compra venta de servicios entre empresas vinculadas. Dicha investigación, surge como respuesta a una necesidad de las empresas de un mismo grupo financiero que realizan actividades comerciales entre sí y que no tienen claridad sobre cuál es la forma adecuada de cobrar por esos servicios.

Ante esta situación, se busca proponer un modelo de compra venta de servicios entre empresas vinculadas, que cumpla con el decreto 37898-H de precios de transferencia en Costa Rica, cuyo fin principal es que los precios cobrados por las transacciones se encuentren dentro de la libre competencia según lo establece el mercado, y evitar la desigualdad y desventaja en las transacciones, así como la elusión de impuestos.

Se desarrolló una investigación cualitativa de tipo descriptivo -exploratorio, ya que el tema de precios de transferencia en el país es poco conocido y el resultado esperado no contemplaba generalizar los datos, cómo se haría con una investigación cuantitativa.

Una vez recopilada la información, se analizaron los datos para determinar la situación actual y se procedió a elaborar la propuesta; la cual contiene un modelo en el que se aplican los precios de transferencia para las transacciones entre empresas vinculadas, enfocado en el caso de estudio y un procedimiento, que sirve de guía para saber los pasos a seguir en la aplicación de dicho modelo cumpliendo con el decreto 37898-H.

De esta forma se concluyó, que la empresa tendría una variación en su distribución de costos con el cumplimiento del decreto y que los diferentes sectores, tanto privados como gubernamentales en Costa Rica, necesitan dar a conocer más la aplicación del mismo, para que las empresas puedan cumplirlo.

Abstract

The following document is based in the study of transfer prices application of transactions between companies from the same group, due to the necessity of knowing how to handle transactions between them and which is the correct process to bill for those services.

Based on the request it is proposed a purchase - sale transaction model that complies with the “*Decreto 37898-H*” of transfer prices, which the main purpose of it is to ensure the arm’s-length principle, to avoid competitive disadvantage and tax avoidance.

A qualitative research of descriptive - exploratory type was developed since the main objective is to get more information about price transfer since it’s little known in Costa Rica, instead of generalizing the study results.

Once the data provided was compiled and the current historical data analyzed, the proposal was done, which it has the model to apply transfer prices focused on the case of study and a process to serve as a guide to apply the “*Decreto 37898-H*”.

In this way it was concluded that the company had a variation in its current cost distribution by applying the “*Decreto 37898-H*” and that multiple sectors, both private and government, in Costa Rica requires more knowledge in order to apply it.

Palabras clave

Precios de transferencia, decreto 37898-H, modelo de compra venta, empresas vinculadas

Propuesta de un modelo de compra y venta de servicios entre dos empresas vinculadas que cumpla con el Decreto 37898-H de precios de transferencia.

Capítulo 1: Generalidades

El Depósito es una entidad de derecho privado, la cual brinda el servicio de almacenaje de mercaderías y administración de inventarios. Además, brinda una serie de servicios logísticos a entes de derecho público.

El Almacén, llamado de aquí en adelante la “Subsidiaria”, es una institución autónoma de derecho privado propiedad total del Depósito. Su principal actividad es la custodia y bodegaje de mercancías sobre las que no se han pagado impuestos de importación, regulada por la Ley General de Aduanas y fiscalizado por la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda.

Justificación

El Depósito y subsidiaria, se encuentran bajo el mismo poder de decisión, ambas empresas operan en las mismas instalaciones físicas, razón por la cual comparten servicios administrativos, gastos en servicios públicos, seguridad, alquiler, entre otros.

Al ser empresas vinculadas y compartir servicios entre sí, fue necesario realizar una investigación más profunda sobre cómo distribuir los costos de una manera ajustada a la realidad y en la cual se considerara el tema de precios de transferencia.

Debido a esta situación, era necesario que el Depósito y subsidiaria contaran con un modelo que defina el adecuado registro de los costos adaptados a su situación actual y la metodología de precios de transferencia aplicable, según el decreto 37898-H, conforme a las transacciones de compra y venta de servicios entre ambas empresas.

Esto permitió, tener un adecuado registro de sus costos, cumplir con la normativa de precios de transferencia, y así, revelar una situación financiera acorde a la realidad.

Problema

¿Cuál puede ser un modelo de compra y venta de servicios entre dos empresas vinculadas que cumpla con el Decreto 37898-H de precios de transferencia?

Objetivo General

Proponer un modelo de compra y venta de servicios entre dos empresas vinculadas que cumpla con el Decreto 37898-H de precios de transferencia

Objetivos Específicos

- Analizar la estructura actual de costos del Depósito y subsidiaria.
- Identificar los posibles servicios de compra - venta entre el Depósito y subsidiaria.
- Definir el método adecuado de precios de transferencia aplicable a los servicios identificados que cumplan con el Decreto 37898-H.
- Determinar la variación porcentual aplicando el método propuesto versus la estructura actual.
- Proponer un procedimiento que cumpla con lo establecido en el decreto 37898-H, de manera que guíe a las empresas a determinar si debe aplicar la metodología de precios de transferencia.

Capítulo 2: Marco Contextual

2.1. Análisis de las empresas

El caso de estudio se realizó en un Depósito General y un Almacén Fiscal, siendo la última subsidiaria de la primera. Para ello, fue necesario ampliar en las funciones de cada uno de ellos. El Depósito General ofrece los servicios de almacenamiento de mercaderías y administración de inventarios de productos nacionalizados, es decir, que ya se han pagado los impuestos respectivos. Esto incluye soporte, seguridad y respaldo en la custodia de la mercadería y de la materia prima.

De acuerdo con la Ley de Almacenes Generales de Depósito, los Almacenes Generales de Depósito son instituciones de crédito, constituidos por Bancos legalmente establecidos, que tienen por objeto la conservación y custodia de frutos, productos y mercancías de procedencia nacional o extranjera, la expedición de certificados de depósito y bonos de prenda, y la concesión de préstamos con garantía de estos. También pueden aceptar mercaderías o efectos para la simple guarda o custodia, sin emitir sobre ellos los títulos de crédito indicados, sino tan sólo recibos simples de depósito, no negociables. El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) categoriza los Depósitos Generales como auxiliares de la función pública aduanera, junto con los agentes aduaneros, los transportistas aduaneros y demás figuras que se mencionan en el Reglamento.

Por otra parte, el Almacén Fiscal, que corresponde a una figura de depositario aduanero, se encarga de la custodia de mercadería para contenedores completos y cargas consolidadas, así como la custodia de vehículos, maquinaria, materias primas, y entre otra mercadería que no han sido nacionalizados, es decir, no se han pagado impuestos aún.

La Ley General de Aduanas define los depositarios aduaneros como personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, auxiliares de la función pública aduanera que, autorizadas mediante concesión, por la Dirección General de Aduanas, custodian y conservan temporalmente, con suspensión del pago de tributos, mercancías objeto de comercio exterior, bajo la supervisión y el control de la autoridad aduanera.

Para realizar el análisis del impacto financiero del Depósito General y su subsidiaria, el Almacén Fiscal, de migrar a un servicio de compra venta, se requiere conocer y tomar en cuenta las leyes que deben cumplir ambas entidades. Para ello, se debe abordar la normativa de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), la Ley de Almacenes Generales de Depósito, la Ley General de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y el Decreto Número 37898-H, relacionado con precios de transferencia.

La ley delimita las funciones y obligaciones con las que deben cumplir los Depósitos Generales. Estos expedirán dos clases de títulos de crédito en relación con los efectos que reciban en custodia: certificados de depósito y bonos de prenda. El primero acredita la propiedad de los bienes o efectos depositados en el Almacén. Por su parte los bonos de prenda son títulos representativos de la constitución de un crédito prendario sobre los productos o efectos que en él se indican, y transfiere por sí mismo a su tenedor los derechos y privilegios que la ley establece. Cabe destacar que sólo los Almacenes Generales de Depósito pueden emitir dichos títulos.

El certificado de depósito y el bono de prenda son documentos mercantiles a la orden, transmisibles por endoso nominativo, que debe registrarse en el respectivo Almacén General de Depósito, para su validez. El tenedor legítimo del certificado de depósito y los bonos de prenda correspondientes, tienen pleno dominio sobre las mercancías o bienes respectivos, y puede retirarlos del Almacén en cualquier tiempo, mediante la entrega de aquellos títulos y la cancelación.

Por otra parte, se debe hacer revisión de la Ley General de Aduanas, ya que regula las entradas y las salidas, del territorio nacional, de mercancías, vehículos y unidades de transporte; también el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de él o de las entradas y salidas, de conformidad con las normas comunitarias e internacionales, cuya aplicación esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas. Se debe velar por el cumplimiento del régimen jurídico, ya que se tiene que considerar la aplicación de todos los convenios, acuerdos y tratados internacionales vigentes sobre la materia, además de la normativa nacional. El objetivo es facilitar y agilizar las operaciones de comercio exterior y facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas.

Como se mencionó, el Servicio Nacional de Aduanas, parte del Ministerio de Hacienda que está a cargo de la legislación aduanera, es el órgano de control del comercio exterior y de la Administración Tributaria. El Servicio Nacional de Aduanas está constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas y sus dependencias y demás órganos aduaneros.

Tanto el Ministerio de Hacienda como el Ministerio de Comercio Exterior establecen una instancia de coordinación interinstitucional, cuya función será velar por la correcta aplicación de los controles de comercio exterior aptos para ejercer la gestión aduanera. Para establecer actividades integrales de fiscalización, la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Hacienda y los demás órganos de la Administración Tributaria Aduanera, adscritos al Ministerio de Hacienda, estarán facultados legalmente para intercambiar la información tributaria o aduanera que obtengan, por cualquier medio lícito, de los contribuyentes, responsables, terceros, auxiliares de la función pública aduanera, importadores, exportadores, productores y consignatarios.

Como se menciona en la ley, la Dirección General de Aduanas es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera. Le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones aduaneras, la emisión de políticas y directrices para las actividades de las aduanas y dependencias a su cargo, el ejercicio de las atribuciones aduaneras y la decisión de las impugnaciones interpuestas ante ella por los administrados.

Dentro de los deberes de los depositarios aduaneros, citados en la Ley General de Aduanas, se encuentra:

- a) Mantener y enviar registros de mercancías respetando los formatos y condiciones establecidas por la Dirección General de Aduanas
- b) Mantener a disposición de la autoridad aduanera los medios de control de ingreso, permanencia y salida de mercancías.
- c) Responder del pago de las obligaciones tributarias aduaneras, por las mercancías que no se encuentren y hayan sido declaradas como recibidas; además, pagar los daños que las mercancías sufran en sus recintos o bajo su custodia.

- d) Recibir y custodiar las mercancías que la autoridad aduanera le envíe en circunstancias especiales.
- e) Entregar únicamente con autorización de la autoridad aduanera, las mercancías custodiadas.
- f) Comunicar al jerarca de la aduana de control las posibles causas de la ocurrencia de daños, pérdidas u otras circunstancias que afecten las mercancías.
- g) Cumplir las disposiciones técnico-administrativas referentes a ubicación, estiba, depósito e identificación de las mercancías bajo su custodia.
- h) Presentar a la aduana de control un listado de las mercancías que en el mes anterior hayan cumplido un año de haber sido recibidas en depósito.
- i) Contar con los medios de seguridad y control de inventarios tecnológicos, que aseguren la efectiva custodia y conservación de las mercancías que deban transmitirse a la aduana, según los requerimientos ordenados por la Dirección General de Aduanas.
- j) Mantener dentro de la bodega un área mínima de doscientos cincuenta metros cuadrados (250 m²), destinada a depósito, para el examen previo y/o la verificación física de las mercancías.
- k) Llevar un registro de todas las personas que se presenten con autorizaciones de levante de mercancías, así como de todos los vehículos que se utilicen para transportar mercancías al egreso del depósito aduanero.
- l) Verificar la validez de la autorización del levante de las mercancías, de conformidad con los medios que la Dirección General de Aduanas defina mediante resolución razonada de alcance general. (Ley General de Aduanas, 2012)

Capítulo 3: Marco Teórico

3.1. Precios de Transferencia

Para poder realizar la investigación de este caso de estudio, fue necesario abordar el tema de Precios de Transferencia desde su definición hasta las metodologías existentes. Prats (2005), define los Precios de Transferencia 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” (p36). Este concepto consiste en un mecanismo que han utilizado las empresas vinculadas o relacionadas como lo son multinacionales, transnacionales o bien las nacionales.

Hantke (2011), citando a Hirshleifer (1956), menciona que el interés de los precios de transferencia “...radicaba en los precios de bienes y servicios que se transfieren entre unidades descentralizadas de una misma empresa, y cómo esos precios debían ser calculados para efectos de incentivar a cada unidad para maximizar las ganancias de su compañía. La importancia del interés por el tema de los precios de transferencia era que éstos afectan tanto el nivel de actividades dentro de las unidades como la tasa de retorno sobre la inversión por la cual cada unidad era evaluada y, finalmente, la ganancia total de la empresa” (Hantke, 2011).

Otra de las visiones sobre los Precios de Transferencia, es que estos se presentan como una metodología para incrementar utilidades entre las empresas relacionadas por medio de la reducción en las cargas tributarias. De esta manera, Prats (2005), señala que el mecanismo de reducción de la carga tributaria consiste en “... la utilización de los precios de transferencia como mecanismo de traslación de rentas y beneficios entre las diferentes partes del grupo ...” De esta manera, los Precios de Transferencia son utilizados para incrementar y disminuir utilidades de las transacciones de las empresas relacionadas a conveniencia, según la coyuntura en la que se desarrolle, ya que finalmente los estados financieros presentados son uno solo.

Otro de los objetivos de los precios de transferencia, es realizar el movimiento de dineros internacionalmente, Foscale, Rossello y Massud (2013) indican que “Las empresas multinacionales pueden trasladar fondos de un país a otro utilizando precios más altos o bajos

en función de su interés y necesidades (de esta manera, frente a restricciones de repatriación de utilidades, elevados precios de productos vendidos pueden ayudar a eludirlas). Lo utilizan como herramienta de penetración de nuevos mercados y/o reducción de competencia”.

Uno de los beneficios que consideran las empresas al utilizar los precios de transferencia, es la reducción del pago de aranceles, para aprovechar subsidios en exportaciones, minimizar riesgos referentes al tipo de cambio, dependiendo de las oportunidades que se presenten en los países por moneda débil o moneda fuerte y mejoramiento de la imagen empresarial.

Cottani, (2015), señala que los “Precios de transferencia también son considerados como una parte del sistema de control de gestión de una empresa multinacional o una empresa multidivisional, con dos objetivos principales: la promoción de la coherencia de la meta y el diseño de un sistema adecuado para la medición del desempeño y evaluación”.

3.1.1. Origen y regulación de los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia se originan a partir de que las empresas comienzan a desarrollar diferentes estrategias con el objetivo lograr beneficios, así Cerrón, (2011) señala cuando se dio su origen:

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX juntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. Los primeros indicios se dieron en Gran Bretaña cerca de 1915 seguido por Estados Unidos quien adoptó en 1917 en su legislación impositiva los precios de transferencia. (Cerrón, 2011)

En 1979 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) emitió los primeros lineamientos denominados “*Transfer Pricing Guidelines*”, basados en la normativa y experiencia de los EEUU (p.12).

Los lineamientos emitidos por la O.C.D.E., mencionan que cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras, sin embargo, 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, aunque es frecuente que las empresas asociadas pretendan reproducir en sus operaciones la dinámica de las fuerzas del mercado, de acuerdo con el Instituto de Estudios Fiscales (2010).

En Costa Rica, la obligación de fijar los precios de los productos y servicios a valores de mercado y demostrar que los precios de bienes y servicios se declararon a valores de mercado mediante un estudio de precios de transferencia, y se documentó la forma y los procedimientos en que determinó los precios de transferencia, está establecida por la Directriz 20-03 del 10 de junio de 2003, en el Decreto N° 37898-H del 5 de junio de 2013 y en las Sentencias de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, números 2012008739 y 2012004940, según el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

En el año 2013 se emitió el Decreto No. 37898-H, el cual viene a regular en el país los precios de bienes y servicios que se negocian en las empresas vinculadas. Sobre las empresas vinculadas este decreto establece que “se consideran partes vinculadas a las personas físicas o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica y aquellas también residentes en el exterior, que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambos contribuyentes o que por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio”. (Decreto No 37898-H, 2013, p.3). Este decreto contiene información referente a los métodos de determinación de precios de transferencia, los criterios de vinculación, el ajuste correlativo, entre otros. Así mismo, complementa las guías de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que contiene los procedimientos apropiados, ampliamente reconocidos y utilizados, para realizar un estudio de precios de transferencia.

En el Artículo 9 del Decreto No. 37898-H (2013), se establecen las pautas generales de documentación solicitada en la que se deberá demostrar a las autoridades fiscales que las transacciones entre compañías vinculadas cumplen con el principio de libre competencia. De acuerdo con EFE Grupo Consultor Internacional, algunos de los elementos que incluye esta documentación son:

- 1) Actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.

- 2) Lista de activos fijos utilizados en las operaciones vinculadas.
- 3) Riesgos inherentes a la actividad.
- 4) Información general de las empresas del Grupo.
- 5) Estados Financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, basados en NIIF.
- 6) Métodos de precios de transferencia utilizados.
- 7) Identificación de cada transacción intercompañía.
- 8) Documentación relevante que soporte las transacciones intercompañía.

En Resolución DGT-R-16-2017 del 30 de marzo de 2017, se indica la documentación mínima que debe contener un estudio de precios de transferencia y deben presentarse a la Administración Tributaria cuando sean requeridos, información estándar internacional promovida por la O.C.D.E. Mediante la resolución N° DGT-R-44-2016, se estableció la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, sin embargo, con la resolución N°DGT-R-28-2017, se suspendió su presentación. A la fecha, no se ha definido cuándo se debe presentar la declaración informativa, de acuerdo con EFE Grupo Consultor Internacional. La resolución N° DGT-R-001-2018, del 11 de enero de 2018, estableció la obligación de presentar el reporte país por país, a todas las casas matrices residentes en el país, que sus ingresos globales asciendan a más de 750 millones de euros.

De acuerdo con EFE Grupo Consultor Internacional, la Autoridad Tributaria en Costa Rica ha realizado algunas auditorías en materia de precios de transferencia a Grandes Contribuyentes, de las cuales ha emitido ajustes fiscales agresivos, sin embargo, a pesar de ello, no se ha podido ejecutar el envío de la declaración informativa. El Grupo Consultor menciona que no ha habido grandes avances por parte de la Dirección General de Tributación con respecto a buscar que la base de contribuyentes obligados cumpla de manera adecuada.

Aunque Costa Rica no es miembro de la O.C.D.E., actualmente se encuentra en proceso de adhesión. Por lo que es importante comprender y aplicar las directrices sobre Precios de Transferencia emitidos por esta entidad. EFE Grupo Consultor Internacional menciona que la Dirección General de Tributación acepta las Directrices de Precios de Transferencia de la O.C.D.E. como una referencia técnica especializada. Por otro lado, Costa

Rica forma parte de los países que participan en el Marco Inclusivo sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) y con este compromiso la Autoridad busca implementar las obligaciones futuras en materia de Precios de Transferencia.

3.1.2. Descentralización y Precios de Transferencia

Existen varios motivos que llevan a las empresas a implantar una estructura organizativa descentralizada. Las principales razones son el crecimiento de la empresa y por la búsqueda de una gestión más eficiente de los recursos, de acuerdo con Ferruz, Marco y Vicente (2010).

Por su parte, de Molina (2012), menciona que los motivos para realizar una reestructuración de negocio están relacionados principalmente con la búsqueda de economías de escala, la centralización de la gestión del grupo para agilizar la toma de decisiones estratégicas y el aumento de las sinergias y de las eficiencias operacionales.

En una reestructuración organizacional, como la analizada en este proyecto, debe considerarse el efecto que se tendrá sobre las funciones, los activos y los riesgos empresariales, de acuerdo con de Molina (2012). Dentro del aspecto de las funciones, una reestructuración puede implicar la reasignación de recursos humanos entre las distintas unidades o divisiones de la organización. También se habla de la afectación que tendrían los activos, sean tangibles, intangibles, los riesgos empresariales se modifican y también puede implicar la terminación o renegociación de contratos entre las distintas unidades del grupo.

Como menciona de Molina (2012), la reubicación de funciones, activos y riesgos conlleva un reparto de beneficios y, consecuentemente, de bases imponibles entre los distintos miembros de un grupo. Las administraciones tributarias deben analizar si se genera una plusvalía derivada del cambio en el negocio, ya que de lo contrario ciertas fases se escaparían de su soberanía fiscal. Así mismo, se deben tomar en cuenta los criterios mencionados anteriormente para considerar cuál es la metodología de Precios de Transferencia más idónea para aplicar.

3.1.3. Metodologías de Precios de Transferencia

Para determinar los precios de transferencia existen diferentes metodologías, y su elección se dará a conveniencia, pero siempre bajo el modelo de libre competencia. Según Ferruz, Marco y Vicente (2010), citando a Broto (2001), un buen sistema de precios de transferencia implica garantizar la autonomía de los directores de las divisiones, evitar la aparición de decisiones no funcionales, evaluar de forma adecuada la realización alcanzada por los directores de división, simplificar tanto su implantación como su mantenimiento, e impedir su posible manipulación por la gerencia. El objetivo de implementar precios de transferencia es ayudar a alcanzar las estrategias y metas de la compañía y encajar en la estructura organizacional.

El principio que se debe tener en cuenta para analizar precios de transferencia es que en general las empresas deben cobrar el mismo precio al que se pactaría con un tercero, y siempre debe tomarse en consideración los siguientes tres factores como se menciona en la Guía de la O.C.D.E. (2017):

- ¿El servicio brindado es una función de apoyo o principal?
- ¿Se utilizaron activos intangibles únicos y valiosos para prestar el servicio?
- ¿Cuáles son los riesgos asociados al servicio y de qué forma impactan?

Si la respuesta a las preguntas anteriores concluye en que es un servicio de apoyo, donde no se utilizan activos únicos ni valiosos y no se tiene mayores riesgos, se estaría hablando de un servicio, que de acuerdo con la Guía de las O.C.D.E. (2017). es de bajo valor añadido. Este tipo de servicios tienen un enfoque simplificado que no requiere un estudio a fondo para justificar el margen por cobrar, sino, que está determinado por un porcentaje fijo del 5%.

Dentro de las actividades de bajo valor añadido se pueden encontrar (página 383 - Guía de la O.C.D.E., 2017):

- Contabilidad y auditoría
- Tratamiento y gestión de cuentas por cobrar y pagar
- Actividades de recursos humanos como reclutamiento, formación y desarrollo, planilla y salud y riesgos laborales

- Servicios en tecnologías de información
- Relaciones públicas, publicidad
- Servicios jurídicos
- Servicios relacionados con las obligaciones fiscales
- Servicios de naturaleza administrativa o secretaría.

De lo contrario, si el servicio que se están prestando las empresas relacionadas cuenta con las siguientes características, debe existir un método de transferencia aplicado y justificado por medio de un estudio de la Guía de la O.C.D.E. (2017):

- Servicios que constituyan la actividad principal del grupo multinacional
- Servicios de investigación y desarrollo (que comprenden los servicios de desarrollo de soporte lógico informático–software– salvo que recaigan en el ámbito de los servicios de tecnología de la información descritos en el párrafo 7.49, Guía de la O.C.D.E., 2017)
- Servicios de fabricación y producción
- Actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales utilizados en el proceso de fabricación o producción
- Actividades de venta, comercialización y distribución
- Operaciones financieras
- Extracción, explotación o transformación de recursos naturales
- Seguro y reaseguro
- Servicios de alta dirección

Por último, en caso de ser un servicio contratado para ambas empresas relacionadas por medio de un tercero, no aplicaría precio de transferencia, porque el proveedor estaría incluyendo el margen de ganancia dentro del contrato pactado manteniendo el principio de libre competencia, sin embargo, debe distribuirse el costo entre ambas sociedades de acuerdo con alguna variable de medición.

De acuerdo con el Instituto de Estudios Fiscales (2010), la O.C.D.E. menciona dos metodologías para ser empleadas para el cálculo de precios de transferencia, los métodos tradicionales basados en las operaciones y los métodos basados en el resultado de las

operaciones. Los métodos tradicionales basados en las operaciones son el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado. Los métodos basados en el resultado de las operaciones son el método del margen neto operacional y el método de la distribución del resultado.

Para seleccionar el método de Precios de Transferencia:

“...el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la O.C.D.E., la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas.” (Instituto de Estudios Fiscales, 2010).

El modelo de libre competencia, según Cotero y Murillo (2015), parte de la presunción que consumidores y productores determinan tanto los precios como los términos de una negociación (cantidad, calidad, plazos, precio, etcétera) en función de la satisfacción de las necesidades y aceptación de ambas partes, lográndose así maximizar la utilidad privada y social.

En Costa Rica, dichas metodologías se encuentran definidas en el Decreto 37898-H, (2013), como se detallan seguidamente:

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

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

c) Método del precio de reventa: Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

d) Método de la partición de utilidades: Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes.

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

3.2. Economías de escala y costos compartidos

Para realizar el análisis del caso de estudio, es necesario abordar el tema de las economías de escala y sus potenciales beneficios. De acuerdo con Cruz y Valls (2002), existen operaciones comerciales, transacciones o contratos entre empresas en las que el

precio unitario del producto o servicio ofertado es función decreciente del número de unidades contratadas. Un ejemplo de cómo se beneficiaría una empresa por la aplicación de economías de escala es la siguiente:

...”se puede pensar en la posibilidad de que distintas empresas, o diferentes secciones de una misma empresa, contraten conjuntamente sus servicios o pedidos a un mismo proveedor, con lo que se aprovecharán de una reducción de los costes y obtendrán, por tanto, un mayor beneficio empresarial. (Cruz y Valls, 2002)

Otra definición de economía de escala es de ser un modelo empresarial que se emplea en diversas áreas o sectores de la industria, principalmente si la apuesta estratégica de una compañía es la producción masiva o de muchas piezas a la vez. La fórmula que sustenta este modelo es que los costes generales de una cadena de producción disminuirán en la medida en que aumente el número de productos o artículos fabricados en cada ciclo. Es decir, los costes se sitúan por debajo de la producción, lo cual supone un necesario aumento de los beneficios, de acuerdo con la *OBS Business School*.

Existen dos tipos de modelo, las economías de escala interna y externa. En la primera, la economía a escala responde a una estrategia planificada dentro de la empresa. Es decir, es la respuesta a una serie de medidas orientadas a la adopción de nuevas técnicas de producción. Se espera que el resultado sea la menor inversión para obtener una mayor producción de artículos. En el segundo caso, la economía a escala externa es la que se genera por razones ajenas a la empresa, por ejemplo, las circunstancias geográficas, sociopolíticas, culturales, económicas, entre otras. Un ejemplo que ilustra este tipo de modelo es la disminución preferencial de impuestos de una empresa por parte del Gobierno o la autoridad tributaria, lo cual le ayudará a disminuir los costes de producción, como menciona la *OBS Business School*.

El objetivo que se persigue es el reparto del costo total, para lo cual es útil razonar en términos de ahorro de costes respecto a la adquisición individual, según Cruz y Valls (2002). La solución debe, por tanto, proporcionar al consumidor menor un ahorro en costes cada vez mayor, a medida que se asocie con un consumidor de mayor volumen. Además, dicha cantidad debe suponer un porcentaje cada vez menor del ahorro total a repartir. Por otro lado,

el consumidor de mayor volumen debe obtener un ahorro en costes creciente en función de la cantidad consumida, de acuerdo a Cruz y Valls (2002), lo que supondrá, a su vez, una proporción creciente sobre el ahorro total a distribuir.

3.3. Teoría financiera y Precios de Transferencia

3.3.1. Comparación de la valoración contable y financiera con la valoración precios de transferencia.

Es importante destacar que la parte contable y financiera son importantes y sus valoraciones pueden dar soporte a los precios de transferencia, sin embargo, las valoraciones son diferentes, por lo que una no puede sustituir a la otra. García (2014) señala “...las operaciones con intangibles generan compensaciones especiales, dada su naturaleza compleja y la implicación de empresas relacionadas. En materia de precios de transferencia es necesaria la valoración total de cada operación a diferencia de las valoraciones independientes de cada activo realizadas con otras finalidades”.

Capítulo 4: Marco Metodológico

4.1. Tipo de Investigación

La investigación tuvo un enfoque cualitativo, por lo que se procedió a una recolección de datos de un caso determinado para el entendimiento de cómo se llevan a cabo la aplicación de los precios de transferencia en transacciones entre empresas relacionadas. Dicho estudio, no conlleva a la generalización de los resultados obtenidos.

Los datos proceden de fuentes de información primarias, que fueron elegidas a conveniencia y de las cuales, se obtuvo la información mediante una tarjeta de trabajo y entrevistas semiestructuradas en un contexto natural (no alterado intencionalmente). Como también, de fuentes secundarias.

4.2. Alcance de la Investigación

4.2.1. Exploratoria: La exploración es necesaria porque no se tienen investigaciones que puedan considerarse iguales, lo que hace necesario indagar el contexto del caso de estudio. Los precios de transferencia son un tema que no se ha abordado tan profundamente en Costa Rica, lo que exigió conocer sobre qué es y qué se está haciendo en este tema para orientar la investigación.

4.2.2. Descriptiva: Tras aplicar las tarjetas de trabajo y las entrevistas, se obtuvo información para el estudio, la cual no se pretende explicar o correlacionar; simplemente, la investigación plasma la información recolectada como un resultado independiente entre sí.

4.3. Diseño de la Investigación

4.3.1. No Experimental: Las variables no se manipulan de manera intencionada. El contexto donde se recopila información es natural y no controlado.

4.3.2. Transversal (Exploratoria-Descriptiva): La investigación tiene un periodo fijo de realización, lo que la encasilla en un momento específico en el tiempo, en este caso el primer semestre del año 2019.

4.4. Técnicas de Investigación

Debido al carácter cualitativo de la investigación, se procedió a buscar la técnica de recopilación de información óptima para el contexto y características de las empresas estudiadas. En este caso, la entrevista personal y un cuestionario llamado Tarjeta de Trabajo fueron las mejores opciones según cada unidad informante.

La entrevista permitió conocer de una manera personal y abierta, sobre la opinión del Gerente de ambas empresas, Contador y Experto (precios de transferencia). Mientras que la Tarjeta de Trabajo fue utilizada por parte de colaboradores que realizan funciones operativas para ambas sociedades (auxiliar contable, técnico administrativo, asistente de gerencia, contador, jefe de operaciones, jefe de bodega, auxiliar de operaciones, coordinador de proyectos, bodegueros, mantenimiento y mensajero), para la recopilación de distintos datos de manera más estructurada, donde uno de los principales objetivos era conocer las funciones que realizaba el colaborador para la sociedad en la cual no forma parte de la planilla y el tiempo que le dedicaba a la misma.

4.5. Muestra No Probabilística

Esta investigación al no pretender generalizar los resultados, no se definió una población ni su respectiva muestra. Las entrevistas se realizaron a sujetos críticos para la investigación y según su criterio como expertos.

4.5.1. Casos críticos: Debido a que la investigación, dentro de sus objetivos buscó identificar los servicios que podría vender una empresa a la otra, las personas que tenían tareas que realizaban para ambas entidades, eran unidades informantes críticos para cubrir dicho objetivo.

4.5.2. Juicio de experto: Debido a que los precios de transferencia es un tema poco investigado en Costa Rica, el criterio del experto en este tema fue necesario para comprender e identificar información relevante a tomar en consideración.

4.6. Instrumentos de Investigación

4.6.1. Guía de entrevista: esta se utilizó en la investigación, la cual se enfocó en una entrevista, tanto al Gerente General, Contador y Experto. Cada una cuenta con al menos 5 preguntas, las cuales orientaron la entrevista, y permitieron enfocarse en comprender la situación actual.

4.6.2. Cuestionario: se utilizó una Tarjeta de Trabajo debido a su bajo costo, facilidad de confección y capacidad de recopilar información de manera rápida y efectiva. Además, posibilitó una tabulación sencilla de los datos para su posterior descripción.

4.7. Fuentes de Información

4.7.1. Primarias: la información recopilada directamente de las unidades informantes mediante las entrevistas y cuestionarios fue vital para conocer en detalle las funciones de la empresa y alcanzar los objetivos propuestos.

4.7.2. Secundarias: las fuentes secundarias fueron datos proporcionados por las empresas estudiadas y documentos recopilados de literatura que fundamentaron el proyecto. Además, se consideró el último estudio realizado a la empresa en el 2017 sobre precios de transferencia, el cual fue de carácter confidencial.

4.8. Sujetos de Información

4.8.1. Unidad de estudio: El Depósito y su subsidiaria como empresas vinculadas que se prestan servicios entre sí.

4.8.2. Unidad Informante: Se clasificó en tres categorías:

4.8.2.1. Unidad informante 1: Aquella persona, que trabaje para el Depósito o subsidiaria, que cuenta con conocimientos acerca de los servicios prestados entre empresas.

4.8.2.2. Unidad informante 2: Aquella persona dentro del Depósito y subsidiaria con conocimiento gerencial o contable de manera macro de ambas empresas.

4.8.2.3. Unidad informante 3: Aquella persona que cuente con conocimientos acerca del tema de precios de transferencia.

4.8.3. El sujeto de información: incluye contadores, administrativos, auxiliares, gerente, expertos en precios de transferencia, etc.

4.9. Variables de Estudio

Las variables que se definieron en el cuestionario son las siguientes:

Tabla 1
Variables de la investigación (marzo 2019)

<i>Variables</i>	<i>Concepto</i>	<i>Operacionalización</i>
Actividad	Indicar el nombre general de la actividad que realiza.	Permite conocer la actividad o servicio que está realizando el funcionario para su posterior clasificación.
Puesto Desempeñado	Se refiere al nombre del cargo que ocupa en la empresa para cual labora.	Sirve para clasificar los puestos de cada empleado.
Duración Horas/Minutos	Tiempo que dura realizando la actividad. Se indica el número entero y en la columna "Hrs/min" se indica si corresponde a horas o minutos.	Sirve para darle un peso porcentual a las horas o minutos invertidos por día, semana o mes.
Sociedad	Seleccionar la opción Depósito o Subsidiaria según la sociedad a la cual corresponda la actividad realizada.	Permite identificar a cuál empresa le está prestando servicios y que no forma parte de la planilla de la misma.
Observaciones	En caso de requerirse se pueden agregar observaciones que ayuden a la comprensión del lector.	Tiene el objetivo de recopilar información adicional que la unidad informante considera pertinente y no haya sido contemplada en el cuestionario.

4.10. Trabajo de Campo

Tras pactar las entrevistas con las unidades informantes, se visitó a las personas, donde se realizaron entrevistas con duraciones de treinta minutos aproximadamente.

Las tarjetas de tiempo se entregaron a los colaboradores a inicios de semana y se recogieron al final de esta. Al ser entregadas, se les explicó el propósito de la investigación y cada una de las partes de la misma para que supieran qué información debían suministrar.

4.11. Herramientas de Análisis

Para la tabulación y análisis de datos (cuantitativa) se utilizó Microsoft Office Excel 2016, debido a que tiene un costo muy bajo, permite clasificar las variables y proporciona la creación de gráficos y tablas para un mejor entendimiento de la información.

Microsoft Office Word se utilizó para escribir las respuestas de los entrevistados en la investigación cualitativa.

4.12. Limitaciones

4.12.1 La empresa quiso mantener los datos confidenciales, entre ellos los nombres de las empresas estudiadas, por lo que solo se les llamó Depósito y subsidiaria.

4.12.2 La empresa solicitó que los datos numéricos compartidos para el periodo de estudio se mantuvieran confidenciales, sin embargo, los resultados en cuanto a variación porcentual son reales.

4.12.3 Las respuestas de los entrevistados, son de carácter anónimo y hubo un consentimiento para usar la información públicamente en el trabajo.

4.12.4 Dentro de los servicios identificados durante el estudio, existen algunos que son ocasionales y por ende no se incluyeron dentro del impacto financiero analizado.

4.12.5 Las empresas tienen un servicio que actualmente se le llama combustible, el cual quedó fuera de los datos analizados.

Capítulo 5: Diagnóstico de la situación actual

5.1. Situación actual

El Depósito y subsidiaria, cuentan con cédulas jurídicas diferentes, sin embargo, ambas empresas se encuentran ubicadas en el mismo espacio físico. Además, el personal de cada empresa desempeña funciones para ambas sociedades, las cuales no tienen una clara identificación de la proporción tiempo invertido en una u otra, para registrar el costo en cada una de ellas, por lo que se procede con la aplicación de fichas de trabajo, para poder determinar el porcentaje de participación de las partes involucradas.

Los puestos existentes y funciones que desempeñan actualmente se muestran en la siguiente tabla:

Tabla 2
Puestos y Funciones del Depósito y Subsidiaria (marzo 2019)

<i>Puesto</i>	<i>Planilla</i>	<i>Depósito</i>	<i>Subsidiaria</i>	<i>Detalle</i>
Gerente	DEP.	X	X	El Gerente es asignado por la Junta Directiva para dirigir ambas sociedades.
Jefe de operaciones proyectos	DEP.	X	X	Realiza proyectos y funciones específicas de la operativa de ambas sociedades.
Encargado 1 Proyectos	SUB.	X	X	Se encargan de los proyectos de las dos sociedades.
Encargado 2 Proyectos	DEP.	X	X	Se encargan de los proyectos de ambas sociedades.
Contador	DEP.	X	X	Realiza las funciones contables y financieras para las sociedades de estudio.
Técnico administrativo	SUB.	X	X	Realiza funciones contables para ambas sociedades y se encarga de todo lo relacionado con la planilla y cuestiones de

				personal (acciones de vacaciones, constancias salariales, etc.).
Auxiliar contable	DEP.	X	X	Realiza funciones contables para ambas sociedades y brinda asistencia en funciones administrativas.
Asistente de gerencia	SUB.	X	X	Se encarga de atención a la gerencia y compras, realizando gestiones para ambas sociedades.
Auxiliar de operaciones	SUB.	X	X	Se encarga del servicio al cliente y trabajo administrativo relacionado al almacén fiscal principalmente, aunque también realiza funciones en el depósito.
Bodeguero - Mensajero	SUB.	X	X	Realiza labores en bodega del Almacén Fiscal y también realiza funciones de mensajería para ambas sociedades.
Jefe de bodega (Cartago)	SUB.	X	X	Coordina y administra las funciones de la bodega en el Almacén Fiscal, además del Depósito.
Bodeguero 1	DEP.	X	X	La mayoría se encarga de las funciones en el Almacén Fiscal; sin embargo, hay un trabajador que se encarga de la bodega del Almacén General (Depósito).
Bodeguero 2	DEP.	X	X	Realizan sus funciones en la bodega en el Almacén Fiscal, además del Depósito.
Bodeguero 3	SUB.	X	X	Realizan sus funciones en la bodega en el Almacén Fiscal, además del Depósito.
Bodeguero 4	SUB.	X	X	Realizan sus funciones en la bodega en el Almacén Fiscal, además del Depósito.
Bodeguero 5	SUB.	X	X	Realizan sus funciones en la bodega en el Almacén Fiscal, además del Depósito.
Personal contrato específico	SUB.	X		Funciones enfocadas en un contrato específico de esta sociedad.

Tomada del documento "Distribución de costos", de las empresas de estudio. Marzo, 2019

5.1.1. Distribución actual de costos

Para la contabilización de gastos directos e indirectos, el Depósito y subsidiaria cuentan con una herramienta de control de los registros en un archivo Excel.

Los gastos que se controlan se registran, se distribuyen y se contabilizan actualmente en cada una de las empresas. Dichos costos son:

- Los salarios (incluye cargas sociales).
- Combustible.
- Electricidad
- Agua
- Seguridad
- Servicio de almacenaje
- Limpieza
- Suministros

Para la distribución de estos gastos, el Depósito y subsidiaria definieron a su criterio un porcentaje basado en la percepción de la cantidad de transacciones que requiere cada sociedad. Para la división de los salarios elaboraron una lista de las personas en planilla de cada empresa y definieron el porcentaje de tiempo que dedica a funciones de la empresa para la cual no labora, posteriormente este porcentaje es aplicado sobre el salario y los costos de cada colaborador, de esta forma definir qué cantidad de gasto por planilla se carga a cada negocio. Este porcentaje, lo definió la empresa hace más de tres años y se detalla en la Tabla 3.

Otro de los gastos distribuidos es la electricidad, para la cual se enlista las edificaciones contenidas en la propiedad y se determina la cantidad de metros cuadrados ocupados por cada una de esas edificaciones, posteriormente se toma el monto total cancelado por servicio de electricidad y se distribuye de acuerdo con la cantidad de metros cuadrados de cada edificación.

El gasto de seguridad es asignado bajo la misma metodología aplicada para la distribución de electricidad, es decir, se toman los metros cuadrados de cada edificación y se

distribuye el gasto de seguridad de acuerdo con el espacio que cada una de las empresas ocupa.

El gasto por combustible se contabiliza considerando el uso de dos vehículos un montacargas asignado y registrado como activo en la subsidiaria y un vehículo registrado como activo en el Depósito, el gasto por combustible se asigna de acuerdo con el consumo real por cada uno de los vehículos y se asigna a cada sociedad según el activo registrado.

Seguidamente se muestra el control sobre la distribución de los gastos que se realizan actualmente entre las empresas.

Tabla 3
Distribución de costos Depósito y Subsidiaria (marzo 2019)

<i>Descripción</i>	<i>Total Gastos por Sociedad Contable (€)</i>		<i>TOTAL</i>	<i>Ajuste Distribución (€)</i>		<i>Cobros entre Cías (€)</i>	
	<i>Dep.</i>	<i>Sub</i>		<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>
Totales	7.105.129	3.623.259	8.878.389	6.164.618	3.722.464	3.460.233	1.872.379
Salarios y Cargas Sociales	1.119	1.259	2.379	957	1.422	162	0
Combustible	265.000	422.000	687.000	160.282	373.992	113.022	111.844
Electricidad	340.780	0	340.780	81.887	468.583	468.583	0
Alquiler	2.500.000	0	2.500.000	1.541.125	0	0	0
Seguridad	3.265.000	0	3.265.000	2.619.831	2.056.175	2.056.175	0
Limpieza	0	0	0	0	0	0	0

Servicio almacenaje al IMAS	0	3.200.000	1.350.000	1.760.535	0	0	1.760.535
Consumo de suministros	0	0	0	0	0	0	0
Mantenimiento	730.780	0	730.780	0	820.426	820.426	0
Intereses por préstamos	2.450	0	2.450	0	1.863	1.863	0

Tomada del documento "Distribución de costos" de las empresas de estudio, marzo. 2019.

5.1.2. Tarjetas de trabajo

De acuerdo con los cuestionarios entregados a 13 colaboradores que brindan el servicio para ambas empresas, se determinó el porcentaje de tiempo que cada uno de ellos invierte para realizar funciones de la empresa donde no está como colaborador y adicionalmente se compararon con la distribución porcentual actual.

La información fue previamente validada con la contadora de las empresas, con el fin de alinear los resultados presentados.

Tabla 4

Comparación de tiempos de trabajo actual vs el estudio realizado (marzo 2019)

<i>Puesto</i>	<i>Empresa</i>	<i>Resultados Inv. Sub.</i>	<i>Resultados Inv. Dep.</i>	<i>Datos Act. Sub.</i>	<i>Datos Act. Dep.</i>
Contadora	Depósito	40%	60%	64%	36%
Auxiliar contable	Depósito	42%	58%	50%	50%
Auxiliar Administrativo	Depósito	75%	25%	60%	40%
Bodeguero	Depósito	90%	10%	4%	96%
Operador montacarga	Depósito	95%	5%	57%	43%
Chofer mensajero	Depósito	50%	50%	60%	40%

Bodeguero	Subsidiaria	93%	7%	90%	10%
Jefe de bodega	Subsidiaria	98%	2%	93%	7%
Operaciones aduaneras	Subsidiaria	98%	2%	83%	17%
Bodeguero	Subsidiaria	70%	30%	43%	57%
Asistente administrativo	Subsidiaria	100%	0%	60%	40%
Técnico administrativo	Subsidiaria	40%	60%	64%	36%
Asistente administrativo	Subsidiaria	40%	60%	70%	30%

Datos actuales fueron tomados del documento “Distribución de costos”, de las empresas de estudio. Marzo, 2019.

De acuerdo con la tabla anterior, se puede observar como puntos más importantes:

1. El asistente administrativo durante el mes de estudio únicamente dedicó tiempo a funciones de la empresa donde es colaborador.
2. Tres colaboradores entrevistados dedicaron un porcentaje menor al 2% en funciones mensualmente para la otra empresa.
3. El bodeguero, el operador de montacarga y el asistente administrativo están dedicando mayor tiempo a la subsidiaria con base en la distribución de costos actual.

5.2. Resumen de Entrevistas

A continuación, se presentan de manera resumida la información proporcionada por los sujetos seleccionados para las entrevistas semiestructuradas.

Contadora de la empresa: la contadora expresó lo siguiente:

- El Depósito si realiza un filtro de gastos, los cuales prorratan para determinar el peso de este dentro de cada empresa, algunos de los datos son más exactos que otros.

- La contabilización de los costos entre ambas empresas se realiza de manera mensual.
- Actualmente hay costos que no se cobran o se comparten entre empresas. Por ejemplo: el desgaste de los activos.

Gerente General: el gerente general expresó lo siguiente:

- Tiene claro que entre ambas empresas se comparten tareas relacionadas a áreas de Recursos Humanos, Instalaciones, Servicios Públicos y algunos activos.
- Expresa que tiene una percepción positiva de las economías de escala, ya que ayuda a reducir costos y considera que sí es aplicable para ambas empresas.
- Comenta que se podría vender servicios administrativos centralizando labores del Depósito.

Experto: expresó lo siguiente:

- Siempre preguntarse si se le cobraría a una empresa externa por el servicio brindado para mantener el principio de libre competencia.
- Tomar en consideración 3 factores para determinar el método de precio de transferencia: Función, activo y riesgos.
- En el país se utiliza 2 de las 5 metodologías: precio comparable no controlable y margen neto de la transacción.
- Revisar la Guía de la OCDE de Julio 2017 con el fin de evaluar los servicios de bajo valor añadido.

5.3. Lista de servicios por distribuir

Una vez recopilada la información de las empresas sobre su proceso de distribución de costos, tiempos dedicados a cada una y tomando como referencia un estudio realizado en el 2017 de precios de transferencia, se procedió a definir la lista de servicios que impactarán la propuesta elaborada, los cuales se explican a continuación:

Tabla N°5

Definición de servicios por distribuir (abril 2019)

<i>Servicio</i>	<i>Descripción del servicio</i>
Seguridad	Subcontratación de dos oficiales de seguridad.
Limpieza	Subcontratación de una profesional en limpieza con distribución al costo del 50% entre empresas.
Alquiler	Alquiler del terreno donde se encuentran las oficinas, costo distribuido por metros cuadrados.
Servicios Jurídicos	Se brinda asesoría en materia legal sobre contratación administrativa, de recursos humanos, negocios financieros, entre otros. Además, de atención y seguimiento a todos los procesos judiciales interpuestos por el Depósito, así como aquellos en contra de este en materia laboral, administrativa, tributaria, penal y otras. Otro de los servicios jurídicos brindados es la revisión y aprobación de convenios y contratos con entes externos e internos del Depósito.
Auditoría	Servicio horas para auditoría.
Mercadeo	Brinda apoyo en el área de mercadeo y facilita la difusión de información de interés al público.
Soporte técnico	Asesora y brinda apoyo en el análisis, diseño e implementación de diferentes proyectos informáticos que requiera la empresa. Además, brinda soporte de software y hardware, y provee los recursos de infraestructura de redes y comunicaciones.
Contratación administrativa	Servicio brindado para la publicación y administración de los carteles publicados.
Recursos humanos	servicio brindado para el pago de planilla de la sociedad
Alquiler de activos	Servicio brindado para realizar flete y transportar producto.
Labores de bodega	Servicio brindado para labores de bodegaje
Servicio de cobro	Servicio brindado para el cobro de facturas
Mensajería	Servicio brindado para ambas sociedades para mensajería en general
Contabilidad	Servicio brindado para ambas sociedades por el mismo personal

Capítulo 6: Análisis de Resultados

6.1 Servicios y metodología aplicada en el caso de estudio

Tomando en consideración los puntos explicados en el marco teórico y los servicios identificados en la situación actual del caso de estudio, se procedió a definir si aplica o no precios de transferencia y el tipo de función del servicio para determinar la variación porcentual en la distribución de costos por cada uno de los mismos.

Se definió adicionalmente que la metodología de precios de transferencia por utilizar serán costo adicionado y precio comparable no controlado, por recomendación del experto y la disposición de la información para realizar el cálculo.

Y por último en el caso de los servicios brindados por terceros, se prorateó el costo con base a una variable previamente definida con las empresas y se determinó que al ser contratos que benefician a ambas para aprovechar economías de escala, no aplica el porcentaje de servicio de bajo valor añadido; esta premisa aplica bajo el entendido de que la empresa que gestione la firma de contrato también reciba el servicio.

Tabla 6

Metodología aplicada por tipo de servicio entre empresas (abril 2019)

<i>Servicio</i>	<i>Función</i>	<i>Activo</i>	<i>Riesgo</i>	<i>Metodología Precios de transferencia</i>
Préstamo	Apoyo	No aplica	Medio	Se utilizó la tasa activa del Banco Central para cumplir con las condiciones de mercado
Agua	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.

Electricidad	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.
Seguridad	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.
Limpieza	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.
Alquiler de instalaciones	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.
Servicios Jurídicos	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.
Auditoría	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del contrato.
Alquiler de Computadoras	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del alquiler.
Alquiler de Servidor	Tercero	No aplica	No aplica	No aplica margen, ya que un tercero brinda el servicio a ambas sociedades, únicamente se distribuye el costo del alquiler.

Labores de bodega	Principal	Si	Alto	El método seleccionado es el de costo adicionado, con un porcentaje propuesto del 5.6% por el margen de ganancia del caso de estudio.
Facturación	Principal	Si	Medio	El método seleccionado es el de costo adicionado, con un porcentaje propuesto del 5.6% por el margen de ganancia del caso de estudio.
Mensajería	Apoyo	No	bajo	Al ser un servicio de bajo valor añadido según las guías de la O.C.D.E. se aplicará un 5% al salario más cargas sociales del empleado por hora invertida.
Contabilidad	Apoyo	No	Medio	Al ser un servicio de bajo valor añadido según las guías de la O.C.D.E. se aplicará un 5% al salario más cargas sociales del empleado por hora invertida.
Contratación administrativa	Apoyo	No	Bajo	Al ser un servicio de bajo valor añadido según las guías de la O.C.D.E. se aplicará un 5% al salario más cargas sociales del empleado por hora invertida.

6.2 Impacto financiero

Una vez analizados y definidos los servicios compartidos entre las partes y la metodología adecuada que debe utilizarse, para determinar el precio correcto a fin de lograr el balance adecuado de las actividades realizadas en el Depósito y Subsidiaria, se procedió a modificar la metodología practicada por la empresa, utilizando las guías de precios de transferencia de la O.C.D.E., para la definición de los precios en cada uno de los casos, de manera, que pueda evaluarse el impacto financiero en el desarrollo de las actividades definidas.

6.2.1 Préstamos

6.2.1.1. Intereses por préstamos

Este tipo de operación debe realizarse en condiciones de mercado, siguiendo el principio de plena competencia, de acuerdo con lo establecido en las guías de precios de transferencia de la O.C.D.E. De esta manera se logró determinar que la metodología aplicada actualmente por la empresa no se ajusta a esta disposición, ya que para el cálculo de los intereses respectivos se utilizaba un promedio de una tasa básica pasiva y una tasa básica activa, lo cual se aleja de lo que realmente se utiliza en el mercado, por lo que se procedió a adecuar los cálculos correspondiente tomando la tasa de interés determinada por el Banco Central de Costa Rica, aplicada al sector de servicio por entidades financieras no bancarias, considerando que ambas sociedades se dedican a brindar servicios y que ninguna de las dos es una entidad bancaria.

6.2.1.1.1. Cálculo con la metodología actual

Para la determinación de la tasa de interés se calculó un promedio entre la tasa básica pasiva y la tasa básica activa determinada por el Banco Central de Costa Rica. El resultado se multiplicó por el monto adeudado por la sociedad y se dividió entre 360 para calcular los intereses diarios, los cuales se acumula hasta que el préstamo sea cancelado o a final de mes, cuando se realiza el cobro mensual de los costos administrativos entre las sociedades.

Tabla 7

Auxiliar actual de intereses por préstamos entre empresas relacionadas (marzo 2019)

				<i>Monto adeudado a Subsidiaria por parte de Depósito (₡)</i>	<i>Monto adeudado a Depósito por parte de Subsidiaria (₡)</i>		
<i>Fecha</i>	<i>Tasa básica pasiva</i>	<i>Tasa básica activa</i>	<i>Promedio</i>	<i>Monto Acum. Mensual</i>	<i>Principal</i>	<i>Monto</i>	<i>Monto Acum. Mensual</i>
3/1/2019	6,25%	16,12%	11,19%	-	3.000.000	932	932
3/2/2019	6,25%	16,12%	11,19%	-	3.000.00	932	1.864

Tomada del documento “Distribución de costos”, de las empresas de estudio. Marzo, 2019

6.2.1.1.2. Cálculo con la metodología propuesta

El auxiliar propuesto tomó el mismo modelo empleado por la empresa para el cálculo y el cobro de los intereses, a excepción de la tasa de interés aplicada, ya que utilizó la tasa de interés determinada por el Banco Central de Costa Rica, aplicada al sector de servicio por entidades financieras no bancarias.

Tabla 8

Auxiliar propuesto de intereses por préstamos entre empresas relacionadas (marzo 2019)

		<i>Monto adeudado a subsidiaria (C)</i>	<i>Monto adeudado a Depósito (C)</i>		
Fecha	Tasa interés	<i>Monto Acum. Mensual</i>	<i>Principal</i>	<i>Monto</i>	<i>Monto Acum. Mensual</i>
3/1/2019	14,81%	-	3.000.000	1.234	1.234
3/2/2019	14,81%	-	3.000.000	1.234	2.468

6.2.1.3. Variación

Se determinó una variación en la tasa de interés aplicada de un 3,62%, más alta con respecto a la tasa que utilizaba la empresa actualmente, lo que repercute en los gastos financieros reflejados, siendo menores de lo que realmente deben registrarse.

Con la tasa propuesta se obtuvo un aumento de 32% en los intereses que la subsidiaria le tendría que cancelar al Depósito por los préstamos que esta sociedad le otorgue, según la tasa establecida en el mercado.

Tabla 9

Comparación de resultados: préstamos entre empresas relacionadas (marzo 2019)

<i>Depósito</i>			<i>Subsidiaria</i>		
<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>	<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>
0	0	0%	1.864	2.468	32%

6.2.2 Servicios brindados por terceros

6.2.2.1 Alquiler de instalaciones

Siguiendo las guías de precios de transferencia y tomando las condiciones como si cada una de las entidades fuera independiente, se procedió a utilizar un avalúo real actualizado, para definir la distribución del precio por el alquiler que debe ser asumido por cada una de las partes, esta separación se realizó considerando las condiciones y metros cuadrados ocupados por cada una.

6.2.2.1.1. Cálculo con la metodología actual

La distribución del costo del alquiler se realizó definiendo de forma general las edificaciones ubicadas, sin efectuar un análisis de la zona que se está cubriendo. A cada edificación se le asignó un espacio en metros cuadrados, se le dio un peso proporcional porcentual de acuerdo con la cantidad de metros cuadrados ocupados, posteriormente se asignó un porcentaje de uso por cada una de las sociedades y de esta manera se determinó la distribución del monto que debería cancelar el Depósito y la Subsidiaria por concepto de alquiler.

Tabla 10

Auxiliar distribución de alquiler (marzo 2019)

<i>Edificaciones</i>	<i>m2</i>	<i>%</i>	<i>Alquiler por Edificación mensual (C)</i>	<i>Distribución %</i>		<i>Distribución Mensual (C)</i>	
				<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>
Edificio de oficinas 1995	70	0,99%	59.296,91	50%	50%	29.648,45	29.648,45
Caseta 2 2000	7	0,10%	5.929,69	50%	50%	2.964,85	2.964,85
Caseta control acceso bodega	13	0,18%	11.012,28	10%	90%	1.101,23	9.911,05
Caseta Fortín	21	0,30%	17.789,07	50%	50%	8.894,54	8.894,54
Bodega	2.496	35,24%	2.114.358,32		100%	-	2.114.358,32

Bodega Corporación Ganadera	800	11,29%	677.678,95	100%		677.678,95	-
Calles y Estacionamiento	3.669	51,80%	3.108.005,08		100%	-	3.108.005,08
Galerón Planta energía	7	0,10%	5.929,69	50%	50%	2.964,85	2.964,85
TOTALES	7.083	100,00%	6.000.000			723.252,86	5.276.747,14

Tomada del documento “Distribución de costos”, de las empresas de estudio. Marzo, 2019

6.2.2.1.2. Cálculo con la metodología propuesta

El precio determinado para el alquiler en la actualidad no está sustentado en ningún estudio real actualizado, además de acuerdo a la revisión de las edificaciones contempladas, se determinó que se incluyen edificaciones como la bodega Corporación Ganadera, que no deben incluirse para esta distribución.

Para el cálculo propuesto, se aplicó la metodología utilizada actualmente, tomando la cantidad de metros cuadrados ocupados por las construcciones existentes y utilizadas, de acuerdo con el estado actual de las mismas, a fin de que el cobro sea lo más aproximado a la realidad.

Tabla 11

Auxiliar propuesto de distribución de alquiler (marzo 2019)

<i>Monto alquiler</i>	<i>€ 6.000.000</i>		<i>Costo mensual</i>	<i>Distribución %</i>		<i>Distribución Mensual (€)</i>	
<i>Edificaciones</i>	<i>m2</i>	<i>%</i>		<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Depósito</i>	<i>Subsidiaria</i>
Nave industrial	2.561	37,87%	2.272.071,97		100%	-	2.272.071,97
Aleros	106	1,57%	94.307,40		100%	-	94.307,40
Área oficinas	484	7,16%	429.617,67	50%	50%	214.808,83	214.808,83
Corredor	130	1,92%	115.005,35	50%	50%	57.502,67	57.502,67
Tapia	17	0,24%	14.638,50	50%	50%	7.319,25	7.319,25
Caseta de guardia	16	0,23%	13.840,03	50%	50%	6.920,02	6.920,02
Galerón	62	0,91%	54.783,46		100%	-	54.783,46
Malla Ciclón	283	4,19%	251.214,33	50%	50%	125.607,16	125.607,16
Oficina aduana central	17	0,25%	14.904,65		100%	-	14.904,65

Asfalto	3.088	45,66%	2.739.616,65	50%	50%	1.369.808,32	1.369.808,32
TOTALES	6.763	100,00%	6.000.000,00			1.781.966,26	4.218.033,74

6.2.2.1.3. Variación

Se determinó una variación considerable en el registro del costo por parte del Depósito llegando hasta una diferencia del 146%, respecto a la metodología actualmente aplicada.

De esta manera, se pudo comprobar que el cambio de metodología repercute de manera importante en el gasto reportado por este concepto, ya que no se realizó una valoración correcta respecto al uso de las edificaciones por parte de cada sociedad y que, por lo tanto, debe asumir cada una de las partes.

Mientras tanto, el gasto registrado en la subsidiaria se vió disminuido en un 20%, por lo que se determinó una reducción del gasto registrado en esta sociedad.

Tabla 12

Comparación de resultados: costo de alquiler (marzo 2019)

<i>Depósito</i>			<i>Subsidiaria</i>		
<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>	<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>
723.253	3.067.579	147%	5.276.747	1.650.670	-69%

6.2.2.2. Servicio de seguridad

Para el servicio de seguridad, se realizó una distribución del gasto en cada una, tomando como base el monto total pagado por ese servicio y los metros cuadrados que ocupa cada edificación utilizada por el Depósito o Subsidiaria.

6.2.2.2.1. Cálculo con la metodología actual.

Tabla 13

Auxiliar actual Distribución Seguridad (marzo 2019)

<i>Edificaciones</i>	<i>m2</i>	<i>%</i>	<i>Seguridad mensual (€)</i>	<i>Distribución %</i>		<i>Distribución Mensual (€)</i>	
				<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>
Bodega IMAS Alajuela	7.083	50,00%	2.338.003,56	100%	0%	2.338.003,56	-
Edificio de oficinas 1995	70	0,49%	23.106,06	50%	50%	11.553,03	11.553,03
Caseta 2 2000	7	0,05%	2.310,61	50%	50%	1.155,30	1.155,30
Caseta control acceso bodega	13	0,09%	4.291,13	10%	90%	429,11	3.862,01
Caseta Fortín	21	0,15%	6.931,82	50%	50%	3.465,91	3.465,91
Bodega	2.496	17,62%	823.896,21	0%	100%	-	823.896,21
Bodega Corporación Ganadera	800	5,65%	264.069,30	100%	0%	264.069,30	-
Calles y Estacionamiento	3.669	25,90%	1.211.087,82	0%	100%	-	1.211.087,82
Galerón Planta energía	7	0,05%	2.310,61	50%	50%	1.155,30	1.155,30
TOTALES	14.166	100,00%	4.676.007,12			2.619.831,52	2.056.175,60

Tomada del documento "Distribución de costos", de las empresas de estudio. Marzo, 2019

6.2.2.2.2. Cálculo con la metodología propuesta

Para el servicio de seguridad se determinó que el porcentaje de distribución aplicado al depósito y subsidiaria debía revisarse, ya que este gasto no estaba siendo distribuido correctamente de acuerdo a la realidad de las entidades, por lo que se pudo notar una variación en los gastos reportados por las partes, respecto a la distribución actualmente aplicada.

Tabla 14

Auxiliar propuesto Distribución de Seguridad (marzo 2019)

<i>Monto seguridad</i>		<i>₡ 4.676.007,12</i>					
<i>Edificaciones</i>	<i>m2</i>	<i>%</i>	<i>Seguridad mensual (₡)</i>	<i>Distribución %</i>		<i>Distribución Mensual (₡)</i>	
				<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>
Bodega IMAS Alajuela	7.083	51,16%	2.392.040	100%	0%	2.392.039,75	-
Nave industrial	2.561	18,50%	864.890		100%	-	864.889,71
Aleros	106	0,77%	35.899		100%	-	35.899,17
Área oficinas	484	3,50%	163.539	50%	50%	81.769,39	81.769,39
Corredor	130	0,94%	43.778	50%	50%	21.889,04	21.889,04
Tapia	17	0,12%	5.572	50%	50%		
Caseta de guardia	16	0,11%	5.268	50%	50%	2.634,18	2.634,18
Galerón	62	0,45%	20.854		100%	-	20.853,94
Malla Ciclón	283	2,05%	95.628	50%	100%	47.813,78	95.627,56
Oficina aduana central	17	0,12%	5.674		100%	-	5.673,62
Asfalto	3.088	22,30%	1.042.866	50%	50%	521.432,92	521.432,92
TOTALES	13.846	100,00%	4.676.007,12			3.067.579,06	1.650.669,53

6.2.2.2.3. Variación

Respecto a la variación sobre la distribución del costo que debe asumir cada una de las sociedades respecto a la seguridad, se observó que la determinación de las áreas a considerar para la distribución de este costo debe actualizarse, ya que aunque se mantiene la metodología de distribución, las edificaciones que se deben considerar, si presentan una variación, que repercute en costo que cada una debe asumir y que por lo tanto, tiene afectación en el registro del gasto correspondiente.

Por parte del Depósito se determinó una variación del 17% mientras que en la subsidiaria tuvo una afectación mayor siendo esta del 20%, al aplicar la metodología propuesta.

Tabla 15

Comparación de resultados: costo de seguridad (marzo 2019)

<i>Depósito</i>			<i>Subsidiaria</i>		
<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>	<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación%</i>
2.619.832	1.781.966	-32%	2.056.176	4.218.034	105%

6.2.2.3. Servicio de electricidad

El servicio de electricidad se distribuyó tomando el costo cancelado por mes por del consumo de electricidad y se dividió de acuerdo a los metros cuadrados ocupados por las edificaciones para el desempeño de sus funciones.

6.2.2.3.1. Cálculo con la metodología actual.

Tabla 16

Auxiliar actual Distribución Gasto Electricidad (marzo 2019)

<i>Edificaciones</i>	<i>m2</i>	<i>%</i>	<i>Electricidad por Edificación (€)</i>	<i>Distribución %</i>		<i>Distribución (€)</i>	
				<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>
Edificio de Oficinas proveeduría	351	4,59%	25.250,30	50%	50%	12.625,15	12.625,15
Caseta 1 1995	16	0,21%	1.151,01	50%	50%	575,51	575,51
Edificio de oficinas 1995	70	0,91%	5.035,67	50%	50%	2.517,84	2.517,84
Caseta 2 2000	7	0,09%	503,57	50%	50%	251,78	251,78
Caseta control acceso bodega	13	0,17%	935,20	10%	90%	93,52	841,68
Caseta Fortín	21	0,27%	1.510,70	50%	50%	755,35	755,35
Bodega Corporación Ganadera	800	10,45%	57.550,53	100%		57.550,53	
Oficinas y Comedor	202	2,64%	14.531,51	50%	50%	7.265,75	7.265,75
Bodega depósito	2.496	32,62%	179.557,66		100%	-	179.557,66

Calles y Estacionamiento	3.669	47,95%	263.941,13		100%		263.941,13
Galerón Planta energía	7	0,09%	503,57	50%	50%	251,78	251,78
TOTALES	7.652	100,00%	550.470,85			81.887,21	468.583,64

Tomada del documento “Distribución de costos”, de las empresas de estudio. Marzo, 2019

6.2.2.3.2. Cálculo con la metodología propuesta.

Se hizo revisión de las edificaciones que deben ser consideradas y se realizó un replanteamiento de estas, a fin de realizar la distribución correctamente según el tipo edificación.

Tabla 17

Auxiliar propuesto Distribución Gasto Electricidad (marzo 2019)

Electricidad		₡ 550.470,85					
Edificaciones	m2	%	Electricidad por Edificación (₡)	Distribución %		Distribución (₡)	
				Dep.	Sub.	Dep.	Sub.
Nave industrial	2.561	37,87%	208.452		100%	-	208.451,56
Aleros	106	1,57%	8.652		100%	-	8.652,25
Área oficinas	484	7,16%	39.415	50%	50%	19.707,67	19.707,67
Corredor	130	1,92%	10.551	50%	50%	5.275,59	5.275,59
Tapia	17	0,24%	1.343	50%	50%	671,51	671,51
Caseta de guardia	16	0,23%	1.270	50%	50%	634,88	634,88
Galerón	62	0,91%	5.026		100%	-	5.026,12
Malla Ciclón	283	4,19%	23.048	50%	50%	11.523,85	11.523,85
Oficina aduana central	17	0,25%	1.367		100%	-	1.367,43
Asfalto	3.088	45,66%	251.347	50%	50%	125.673,26	125.673,26
TOTALES	6.763	100,00%	550.470,85			163.486,75	386.984,10

6.2.2.3.3. Variación

Para la distribución del costo referente a la electricidad, igualmente se determinó la necesidad de la actualización de las áreas a considerar para la distribución de este costo, ya que aunque se mantiene la metodología de distribución, existen estructuras que se deben

considerar en cada una de las partes y que por lo tanto, tiene afectación en el registro del gasto correspondiente.

Por parte del Depósito se determinó una variación del 100%, es decir, con la metodología propuesta el monto de este gasto es el doble de la cantidad que se registra actualmente, mientras que en la subsidiaria hubo una afectación menor a un -17%, al actualizar las áreas que deben ser consideradas para esta sociedad.

Tabla 18

Comparación de resultados: costo de electricidad (marzo 2019)

<i>Depósito</i>			<i>Subsidiaria</i>		
<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>	<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación%</i>
81.887	163.487	100%	468.584	386.984	-17%

6.2.2.4. Servicio de limpieza

El servicio de limpieza se subcontrató, y fue utilizado en el depósito y Subsidiaria, sin embargo, las sociedades distribuían el costo en partes iguales, lo cual no es correcto, ya que hay áreas que son atendidas por el personal de limpieza y que pertenecen en un 100% a la subsidiaria, por lo que se realiza la siguiente propuesta para su distribución.

6.2.2.4.1. Cálculo con la metodología propuesta

Tabla 19

Auxiliar propuesto Distribución Gasto Limpieza (marzo 2019)

<i>Monto limpieza</i>	₡ 300.000,00		<i>Alquiler por Edificaciones mensual (₡)</i>	<i>Distribución %</i>		<i>Distribución Mensual (₡)</i>	
<i>Edificaciones</i>	<i>m2</i>	<i>%</i>		<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>	<i>Dep.</i>	<i>Sub.</i>
Área oficinas	484	74,93%		224.786	50%	50%	112.393,24
Corredor	130	20,06%	60.174	50%	50%	30.086,80	30.086,80
Caseta de guardia	16	2,41%	7.241	50%	50%	3.620,72	3.620,72
Oficina aduana central	17	2,60%	7.798		100%	-	7.798,48

TOTALES	646	100,00%	300.000,00		146.100,76	153.899,24
----------------	------------	----------------	-------------------	--	-------------------	-------------------

Para la distribución del gasto por servicio de limpieza, se determinó las instalaciones en las cuales se utilizaba este servicio y se procedió a realizar la revisión, por medio de la cantidad de metros cuadrados ocupados por las edificaciones y se asignó un porcentaje de uso por parte del Depósito y Subsidiaria.

Aunque la variación es de 1%, se debe aplicar el prorrateo según las áreas de atención, ya que conforme la empresa crezca o habilite más áreas específicas para una de las sociedades, se debe considerar para registrar el respectivo costo.

6.2.2.5. Gasto por servicio de telefonía

El gasto por servicio de telefonía actualmente es asumido únicamente por el Depósito, la Subsidiaria utiliza el servicio, sin embargo, este gasto no es asumido de ninguna manera por esta, por lo que se realiza la siguiente propuesta para su distribución.

6.2.2.5.1. Cálculo con la metodología propuesta

Tabla 20

Auxiliar propuesto de distribución gasto servicio de telefonía (marzo 2019)

<i>Usuario</i>	<i>Ubicación</i>	<i>Sociedad</i>	<i>Depósito (€)</i>	<i>Subsidiaria (€)</i>
			<i>Total</i>	<i>Total</i>
Luis	Oficina bodega	Subsidiaria	-	14.182
Ángel	Oficina bodega	Subsidiaria	-	14.182
Gustavo	Oficina principal	Subsidiaria	-	14.182
Stephany	Oficina principal	Subsidiaria	-	14.182
Francella	Oficina principal	Subsidiaria	-	14.182
Michael	Oficina principal	Subsidiaria	-	14.182
Wilbert	Oficina principal	Depósito	14.182	-
Fabio	Oficina principal	Depósito	14.182	-
Cynthia	Oficina principal	Depósito	14.182	-
Aschlyd	Oficina principal	Depósito	14.182	-
Moya	Oficina principal	Depósito	14.182	-
Total			70.909,09	85.090,91

Para realizar la distribución del servicio de telefonía, se determinó la cantidad de teléfonos que existen y el número de personas que los utilizaban, se tomó el monto facturado

por cada uno de los teléfonos, se sumó y luego se dividió entre la cantidad de personas, para obtener el monto del gasto por persona, posteriormente se asignó el gasto correspondiente, al depósito o subsidiaria según las funciones que desempeñaba la persona para cada una de las partes.

Tabla 21

Costo por persona del servicio de telefonía (marzo 2019)

<i>N° Teléfono</i>	<i>Monto cancelado (C)</i>
1	20,000.00
2	10,000.00
3	30,000.00
4	40,000.00
5	50,000.00
6	6,000.00
<i>Total</i>	156,000.00
<i>Total de colaboradores</i>	11.00
<i>costo por colaborador</i>	14 181.82

Este costo, actualmente no es distribuido, sino que es asumido únicamente por parte del Depósito, aunque ambas hacen uso de este servicio, por lo que con la aplicación del modelo se pretende que el gasto sea registrado en cada una de las partes según corresponda, de manera que se aplique la distribución equitativa entre las partes.

6.2.2.6. Gasto por servicio de Agua

El gasto por servicio de agua actualmente es distribuido con base en todas las áreas del terreno aún cuando algunas de estas no tienen acceso al agua, por lo que se revisó los rubros y se determinó si el porcentaje de distribución sigue siendo válido.

6.2.2.6.1. Cálculo con la metodología actual

Tabla 22

Auxiliar actual distribución servicio de agua (marzo 2019)

Agua	₡ 100.000		₡ agua por Edificio	Distribución %		Distribución (₡)		
	Edificaciones	m2		%	Dep.	Sub	Dep.	Sub
Edificio de Oficinas proveeduría	351	4,59%	4.587	50%	50%	2.293,52	2.293,52	
Caseta 1 1995	16	0,21%	209	50%	50%	104,55	104,55	
Edificio de oficinas 1995	70	0,91%	915	50%	50%	457,40	457,40	
Caseta 2 2000	7	0,09%	91	50%	50%	45,74	45,74	
Caseta control acceso bodega	13	0,17%	170	10%	90%	16,99	152,90	
Caseta Fortín	21	0,27%	274	50%	50%	137,22	137,22	
Bodega Corporación Ganadera	800	10,45%	10.455	100%		10.454,78		
Oficinas y Comedor	202	2,64%	2.640	50%	50%	1.319,92	1.319,92	
Bodega deposito	2.496	32,62%	32.619		100%	-	32.618,92	
Calles y Estacionamiento	3.669	47,95%	47.948		100%		47.948,25	
Galerón Planta energía	7	0,09%	91,48	50%	50%	45,74	45,74	
TOTALES	7.652	100,00%	100.000,00			14.875,85	85.124,15	

Tomada del documento “Distribución de costos”, de las empresas de estudio. Marzo, 2019

6.2.2.6.2. Cálculo con la metodología propuesta

Para realizar la propuesta se identificaron las áreas que tienen agua en el terreno y se estableció un porcentaje de uso según el área destinada para las funciones de cada sociedad

y la cantidad de personal ubicado por empresa en el espacio. En la siguiente tabla puede observar el cambio propuesto:

Tabla 23

Auxiliar propuesto de distribución gasto servicio de Agua (marzo 2019)

Agua	C 100.000		C agua por Edificio	Distribución %		Distribución (C)	
Edificaciones	m2	%		Dep.	Sub	Dep.	Sub
Nave industrial	2.561	75,50%	75.505		100%	-	75.504,96
Aleros	106	3,13%	3.134		100%	-	3.134,00
Área oficinas	484	14,28%	14.277	50%	50%	7.138,48	7.138,48
Corredor	130	3,82%	3.822	50%	50%	1.910,92	1.910,92
Tapia	17	0,49%	486	50%	50%	243,23	243,23
Caseta de guardia	16	0,46%	460	50%	50%	229,96	229,96
Galerón	62	1,82%	1.821		100%	-	1.820,55
Malla Ciclón		0,00%	-	50%	50%	-	-
Oficina aduana central	17	0,50%	495		100%	-	495,31
Asfalto		0,00%	-	50%	50%	-	-
TOTALES	3.392	100,00%	100.000,00			9.522,59	90.477,41

6.2.2.6.3. Variación

A pesar de utilizar la metodología que la empresa actualmente se puede observar con base en las dos tablas anteriores que la misma estaba desactualizada y tomando en consideración áreas que no debieron ser distribuidas. En la siguiente tabla puede ver el porcentaje de variación con base en el histórico y la propuesta:

Tabla 24

Comparación de resultados: costo de agua (marzo 2019)

Descripción	Depósito	Subsidiaria
-------------	----------	-------------

	Actual	Propuesta	Var. %	Actual	Propuesta	Var %
Agua	14.876	9.523	-36%	85.124	90.477	6%

6.2.3. Personal

6.2.3.1. Distribución de costos del personal administrativo y de operaciones

6.2.3.1.1. Cálculo con la metodología actual.

Para el cálculo del costo asumido por el Depósito y subsidiaria al compartir el mismo personal para las funciones de ambas sociedades, utilizan una plantilla que se basa en una distribución porcentual del total del tiempo laborado en cada entidad, una vez determinado el porcentaje lo multiplican por el salario obtenido durante el mes y le suman los costos adicionales como lo son las cargas sociales, los aportes a la asociación solidarista y el aguinaldo.

Los porcentajes aplicados en la distribución utilizada por el Depósito y subsidiaria los recopilan cada cierto tiempo, pero no realizan una actualización de los mismos de forma mensual.

Tabla 25

Auxiliar actual distribución gasto por salarios (marzo 2019)

<i>Puesto</i>	<i>Total</i>	<i>Dep. %</i>	<i>Sub. %</i>	<i>Dep. (€)</i>	<i>Sub. (€)</i>
Jefe de bodega	580.000,00	2%	98%	11.600,00	
Bodeguero	440.000,00	10%	90%	44.000,00	
Gestión comercial	480.000,00	0%	100%	-	
Bodeguero / mantenimiento	420.000,00	61%	39%	256.200,00	
Asistente de gerencia	380.000,00	2%	98%	7.600,00	
Auxiliar de operaciones	420.000,00	60%	40%	252.000,00	
Técnico administrativo	440.000,00	14%	87%	59.400,00	

Bodeguero / mantenimiento zonas verdes	440.000,00	55%	45%	242.000,00	
Bodeguero / mensajero	440.000,00	40%	60%		264.000,00
Jefe de operaciones	580.000,00	70%	30%		174.000,00
Gerente General	1.000.000,00	50%	50%		500.000,00
Bodeguero	440.000,00	10%	90%		396.000,00
Contador	580.000,00	60%	40%		232.000,00
Bodeguero	440.000,00	5%	95%		418.000,00
Auxiliar contable	320.000,00	58%	42%		134.400,00
Asistente administrativo	420.001,00	61%	39%		163.800,00

	Total salarios	872.800,00	2.282.200,00
	CCSS 26.33%	229.808,24	600.903,26
	Aguinaldo 8.33%	72.704,24	190.107,26
	Asociación 5.33%	46.520,24	121.641,26
	Total a pagar	1.221.832,72	3.194.851,78

Tomada del documento "Distribución de costos", de las empresas de estudio. Marzo, 2019

6.2.3.1.2. Cálculo con la metodología propuesta.

Con el fin de realizar una distribución de los salarios del personal que se desempeña tanto en el Depósito como en la Subsidiaria, se aplicaron cuestionarios a los colaboradores, a fin de determinar el porcentaje de tiempo real que cada uno de ellos ejecutaba en el desempeño de sus funciones y posteriormente, aplicar este porcentaje, al monto por salario que cada uno tuviera registrado.

De esta manera se logró obtener el dato real y actualizado del tiempo que cada parte invierte en las sociedades, para que el gasto sea asumido y cobrado correctamente.

Tabla 26

Auxiliar propuesto de distribución gasto por salarios (marzo 2019)

<i>Puesto</i>	<i>Sociedad</i>	<i>Costo por hora (€)</i>	<i>Depósito</i>		<i>Subsidiaria</i>	
			<i>Horas</i>	<i>Total (€)</i>	<i>Horas</i>	<i>Total (€)</i>
Jefe Bodega	Sub.	17.863,15	0,96	17.148,62	47,04	-
Bodeguero	Sub.	13.551,35	4,8	65.046,50	43,2	-
Gestión comercial	Sub.	14.699,30	0	-	48	-
Asistente de gerencia	Sub.	12.861,89	29,28	376.596,07	18,72	-
Auxiliar de operaciones	Sub.	11.703,44	0,96	11.235,30	47,04	-
Técnico administrativo	Sub.	12.861,89	28,8	370.422,36	19,2	-
Bodeguero	Sub.	13.551,35	1,68	22.766,28	22,32	-
Mantenimiento	Sub.	13.474,36	4,8	64.676,92	19,2	-
Bodeguero	Dep.	13.551,35	7,2	-	16,8	227.662,76
Mantenimiento zonas verdes	Dep.	13.474,36	19,2	-	4,8	64.676,92
Bodeguero	Dep.	13.551,35	2,4	-	21,6	292.709,26
Mensajero	Dep.	13.474,36	16,8	-	7,2	97.015,38
Jefe de operaciones	Dep.	17.761,65	33,6	-	14,4	255.767,82
Gerente general	Dep.	30.623,54	24	-	24	734.965,00
Bodeguero	Dep.	13.551,35	4,8	-	43,2	585.418,52

Contadora	Dep.	17.761,65	28,8	-	19,2	341.023,76
Bodeguero	Dep.	13.551,35	2,4	-	45,6	617.941,77
Auxiliar contable	Dep.	9.799,53	27,84	-	20,16	197.558,59
Asistente administrativo	Dep.	12.861,89	29,28	-	18,72	240.774,53
Total		280.529		927.892		3.655.514

6.2.3.1.3. Variación

Se tomaron los tiempos actualizados que cada colaborador desempeña en cada sociedad y se realizó la distribución del costo en función de su tiempo dedicado y se determinó una variación de -24% en el Depósito y un 14% en la Subsidiaria.

Tabla 27

Comparación de resultados: Salarios marzo 2019

<i>Depósito</i>			<i>Subsidiaria</i>		
<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>	<i>Actual</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Variación %</i>
1.221.833	927.892	-24%	3.194.852	3.655.514	14%

6.3. Comparación de metodologías

En el siguiente cuadro, se puede observar la variación global de los costos, aplicando la metodología correcta a cada uno de los servicios brindados entre ambas empresas, afectando directamente las cuentas de costos, pasivos a corto plazo, gastos fijos y variables de los Estados Financieros para el caso de estudio y por ende la utilidad.

Tabla 28

Variación de costos con la nueva metodología aplicada (marzo 2019)

Descripción	Depósito			Subsidiaria		
	Actual	Propuesta	Var. %	Actual	Propuesta	Var. %

Personal adm y oper.						
Personal	1.221.833	927.892	-24%	3.194.852	3.655.514	14%
Terceros						
Teléfono	156.000	70.909	-55%	0	85.091	100%
Electricidad	81.887	163.487	100%	468.584	386.984	-17%
Agua	14.876	9.523	-36%	85.124	90.477	6%
Alquiler	723.253	1.781.966	146%	5.276.747	4.218.034	-20%
Seguridad	2.619.832	3.067.579	17%	2.056.176	1.650.670	-20%
Limpieza	150.000	146.101	-3%	150.000	153.899	3%
Préstamos						
Interés por préstamos	0	0	0%	1.864	2.468	32%
Total	4.967.680	6.167.457	24,15%	11.233.346	10.243.138	-9%

Los datos de la columna “actual” fueron obtenidos del documento “Distribución de costos”, de las empresas de estudio. Marzo, 2019

Capítulo 7: Propuesta procedimiento para la aplicación de precios de transferencia entre empresas relacionadas

7.1 Propósito

Establecer un procedimiento que cumpla con lo establecido en el decreto 37898-H de precios de transferencia para empresas vinculadas que realizan operaciones entre sí.

7.2. Alcance

Este procedimiento es aplicable a todas aquellas empresas que celebren operaciones con partes vinculadas.

7.3. Documentos de referencia

- Decreto 37898-H
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias

7.4. Abreviaturas y definiciones

- Partes vinculadas: empresas que pertenecen a un mismo grupo y que se brindan servicios entre sí.
- Operaciones vinculadas (OV): acciones que se generan entre partes vinculadas.
- Operaciones principales: acciones efectuadas por los departamentos de la empresa que se dediquen directamente al servicio o producción del bien ofrecido por la misma.
- Operaciones de apoyo: acciones efectuadas por los departamentos de la empresa que apoyan las operaciones principales.
- Precio de transferencia (PT): 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 (Prats, 2005).

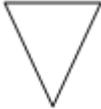
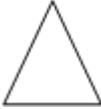
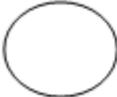
- Fuentes externas: proveniente de empresas o profesionales ajenas a las partes vinculadas.
- Información comparable: información proveniente de escenarios de mercado con características similares a las que están efectuando las partes vinculadas.
- Mercado de libre competencia: escenario en que oferentes y demandantes llegan a un precio equilibrado o precio de mercado.

7.5. Simbología utilizada en el procedimiento

Tabla 26

Simbología diagrama de procedimientos

Actividad	Símbolo	Representa
Proceso:		Rectángulo. Representa una instrucción que debe ser ejecutada. Operaciones, procesamiento.
Decisión:		Rombo: Elección. Representa una pregunta e indica el destino de flujo de información con base en respuestas alternativas de sí y no.
Documento:		Rectángulo segmentado. Indica lectura o escritura de un documento, o producto impreso.
Entrada/Salida:		Romboide. Trámite. Operación burocrática rutinaria. Indica entrada y/o salida de información por cualquier parte del sistema.

Archivo:		Triángulo. Archivo, guardar o almacenamiento.
Extracción de archivo:		Triángulo. Significa “sacar de archivo” o “extracción”, des almacenar.
Flechas:		Línea con punta. Flujo de información. Indica la dirección que sigue el flujo del sistema.
Conector interno:		Círculo. Conexión con otro paso. Se utiliza para asociar partes o pasos dentro del mismo sistema, pero que por razones de diseño es poco asequible. Se coloca un círculo en cada paso y en ambos círculos el mismo símbolo de identidad para mostrar que son el mismo.
Conector externo:		Cuadrado con punta. Conexión con otro proceso. El conector externo se usa para unir un sistema o una parte de él con otro sistema.
Terminal:		Rectángulo. con los lados cóncavos. Inicio/fin del sistema. Indica donde comienza y donde termina el algoritmo.
Documentos original y copias:		Rectángulos segmentados. Representa a un documento original y “n” número de copias.

Fuente: Carlos Hernández Orozco, 2009.

7.6 Procedimiento

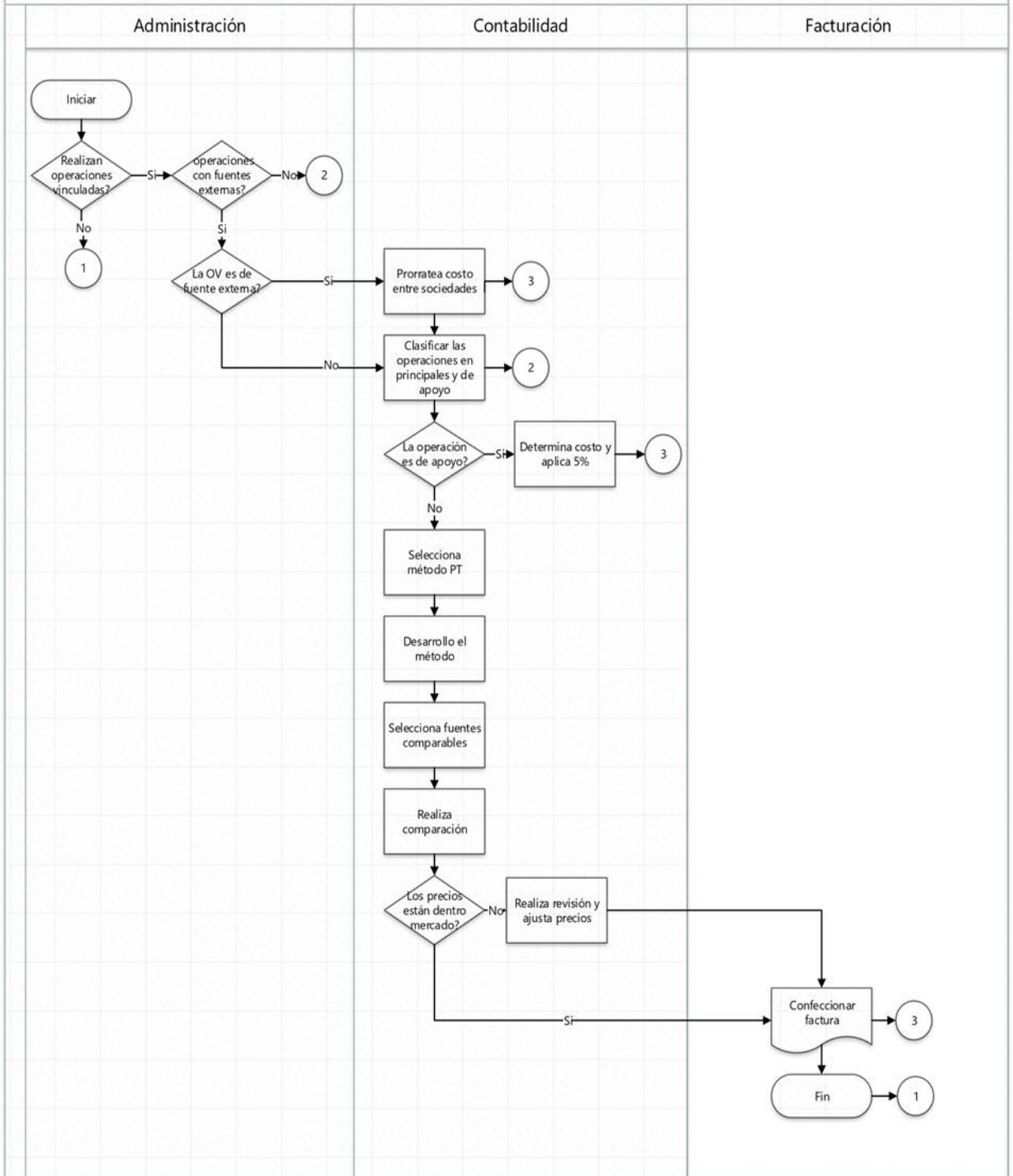
Tabla 27

Procedimiento propuesta para aplicar precios de transferencia entre empresas relacionadas

Responsable	Paso	Descripción
Administración	1	¿Las sociedades realizan operaciones con las partes relacionadas? Sí. Paso 2 No. Fin del procedimiento
Administración	2	¿Las sociedades tienen operaciones vinculadas provenientes de fuentes externas? Sí. Paso 3 No. Paso 5
Administración	3	¿La operación vinculada es de fuente externa? Sí. Paso 4 No. Paso 5
Contabilidad	4	Prorratear el costo entre las sociedades según el consumo de cada entidad. CONTINÚA CON EL PASO 14
Contabilidad	5	Clasificar las operaciones en principales y de apoyo.
Contabilidad	6	¿La operación realizada es de apoyo? Sí. Paso 7 No. Paso 8
Contabilidad	7	Se determina el costo de la operación y se le aplica un 5% de margen. CONTINÚA CON EL PASO 14
Contabilidad	8	Selecciona el método de precios por transferencia del decreto 37898-H que se adecúe a la realidad de las sociedades
Contabilidad	9	Desarrolla el método seleccionado.
Contabilidad	10	Selecciona fuentes de información para comparables.

Contabilidad	11	Realiza la comparación de los resultados con los comparables.
Contabilidad	12	¿Los precios están dentro del mercado de libre competencia? Sí. Paso 14 No. Paso 13
Contabilidad	13	Realizar revisión y ajustar los precios. CONTINÚA PASO 14.
Facturación	14	Confeccionar factura para el cobro de servicios a la sociedad vinculada.
		Fin del procedimiento

Procedimiento para la aplicación de precios de transferencia entre empresas relacionadas



Capítulo 8: Conclusiones

1. El Depósito y subsidiaria realiza la distribución de los costos compartidos utilizando una estructura que se encuentra desactualizada, pues en algunos casos se toma como base, información recopilada hace más de dos años.

2. El último estudio de precios de transferencia realizado por la empresa fue en el 2017, dicho informe sólo considera algunas de las transacciones vinculadas que realizan las sociedades, por lo que se puede decir que cumplen de forma parcial con el decreto 37898-H.

3. El decreto 37898-H determina cinco metodologías para aplicar precios de transferencia en las transacciones realizadas entre compañías vinculadas; sin embargo, en Costa Rica se aplican las dos primeras, ya que son las que actualmente se han enfocado en desarrollar; Precio comparable no controlado y método de costo adicionado.

4. En el caso de las sociedades se consideró que el método que más se adapta a su condición actual es el método de costo adicionado y el comparable no controlado.

5. El Depósito y subsidiaria, realizan diversas transacciones de forma vinculada y comparten algunos recursos; sin embargo, no se realiza un cobro por el uso de todos esos bienes o servicios, en algunos casos el costo lo asume la empresa propietaria ya que no se lleva el debido control.

6. A pesar de que precios por transferencia es un tema de actualidad, existe poco conocimiento en el sector empresarial, académico y gubernamental de Costa Rica.

Capítulo 9: Recomendaciones

- 1.** Se recomienda establecer un mecanismo de control que permita la revisión periódica de los costos para garantizar su actualización.
- 2.** Se recomienda utilizar el procedimiento propuesto como una herramienta para determinar la aplicación de precios de transferencia entre empresas vinculadas.
- 3.** Se recomienda definir la metodología de los precios de transferencia considerando los dos primeros métodos, ya que son los métodos usados en Costa Rica.
- 4.** Se recomienda a las instituciones de educación superior realizar actualizaciones en la malla curricular de la carrera de administración de empresas con grado de licenciatura en Finanzas y Contaduría Pública, a fin de que correspondan con la contextualización nacional e internacional.
- 5.** Se recomienda al Departamento Actualización Empresarial del TEC, considerar las tendencias en precios de transferencia, a fin de mantener capacitado al sector empresarial.

Capítulo 10: Anexos

Anexo I

Formato de la tarjeta de tiempos de colaborador

Nombre del colaborador			
Puesto			
Sociedad			
Actividades	Duración	Horas/Min	Observaciones

Anexo II

Guía de Entrevista
Funcionario: Contador de ambas sociedades

P1	¿Cómo se realiza la contabilización de los gastos en los que incurren las sociedades de forma conjunta?
P2	¿Cómo determinan ese porcentaje para dicha distribución?
P3	¿Se realiza algún cobro por los bienes, servicios o recursos compartidos entre las sociedades?
P4	¿Qué no se cobra?
P5	¿Cada cuánto se realiza el cobro por los bienes, servicios o recursos compartidos entre las sociedades?
P6	¿Cómo es el proceso de clasificación de gastos entre ambas sociedades?
P7	¿Cómo afectan el presupuesto en las sociedades?

Anexo III

Guía de Entrevista
Funcionario: Gerente General

P1	¿Cuál es la actividad principal del Depósito y Subsidiaria?
P2	¿Cuántos años tienen de funcionar?
P3	¿Las empresas comparten bienes, servicios o recursos? ¿Cuales?
P4	¿Qué piensa sobre las economías a escala dentro de un grupo financiero?
P5	¿Considera que ese modelo se puede aplicar en las sociedades?
P6	¿Cuáles bienes, servicios o recursos consideran que se pueden compartir entre las sociedades?
P7	¿Piensa que este modelo podría ayudar en las finanzas de su empresa?

Anexo IV

Guía de Entrevista
Funcionario: Experto en Precios de Transferencia

P1	¿Cuál es el estado del decreto N° 37898-H?
P2	¿Cuál es la metodología más apropiada para utilizar en Costa Rica?
P3	¿Hay empresas en Costa Rica que están haciendo el estudio de precios de transferencia?
P4	¿Para los servicios administrativos que se ofrecen entre empresas aplica precios de transferencia?
P5	¿Cómo se debe abordar el tema de precios de transferencia en esta investigación?
P6	¿Debido a que la mayoría de las prestaciones son de servicios administrativos, se deben de cobrar estos servicios que le ofrece una empresa a la otra?
P7	¿Se debe cobrar al costo?
P8	¿Cuánto es el margen y sobre cuáles costos se deben cobrar los servicios administrativos?
P9	¿Cómo se origina el tema de precios de transferencia?
P10	En resumen, ¿Cuáles son los puntos básicos para orientarse a la hora de clasificar un movimiento entre empresas vinculadas como un precio de transferencia?

Referencias bibliográficas

Cerrón, Geovanni. «Precios de Transferencia las obligaciones formales en los países de latinoamérica que adoptado la metodología a O.C.D.E.» Cuadernos de Formación (2011): 51-84.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano. N° 223-2008 (COMIECO-XLIX), 2008.

Cotero, Adolfo y Rodrigo Murillo. «El impacto de los precios de transferencia en la rentabilidad de los negocios.» Perspectivas (2015): 1-4.

Cottani, Giammarco. «Precios de Transferencia.» Precios de Transferencia (2015): 1-99.

Cruz, S., & Valls, M. (2002). Un modelo de asignación de costes compartidos en situaciones de economías de escala. *Revista española de financiación y contabilidad*, 1179-1202.

de Molina Suay, J. I. (2012). Las reestructuraciones de negocio y sus implicaciones en los precios de transferencia. *Estrategia Financiera*, Vol. 25 Issue 278, p52-59. 8p.

Decreto 37898-H. «Diario Oficial La Gaceta.» Costa Rica: Ministerio de Hacienda, 13 de septiembre de 2013.

EFE Grupo Consultor Internacional. (s.f.). *Precios de Transferencia en Costa Rica*. Obtenido de EFE Grupo Consultor Internacional: <https://www.grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/costa-rica>

Ferruz Agudo, L., Marco Sanjuán, I., & Vicente Reñé, R. (2010). Descentralización y precios de transferencia. *Estrategia Financiera*, Vol. 25 Issue 278, p52-59. 8p.

Foscale, Maria Victoria, Juan Rosselló y Farid Massud. «Investigación Precios de Transferencia.» Precios de Transferencia. Argentina, 2013.

García, José A. «Consideraciones de precios de transferencia de propiedad intangible.» Cuadernos de Formación. Colaboración 7/14. Volumen 17/2014 (2014): 105-126.

Hantke, Michael. «Control de precios de transferencia en la industria de agua potable y alcantarillado.» CEPAL-Documentos de Proyectos (2011): 1-65.

Instituto de Estudios Fiscales. (2010). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Retrieved from O.C.D.E: <https://www.grupoconsultorefe.com/assets/files/recursos/files/OCDE%20-%20Gu%C3%ADas%20sobre%20Precios%20de.pdf>

Ley de Almacenes Generales de Depósito, N° 5, 1934.

Ley General de Aduanas. N°7557, 2012.

Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (s.f.). *Precios de Transferencia*. Obtenido de Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14632-precios-de-transferencia>

OBS Business School. (s.f.). Economía de escala: definición y tipos. Obtenido de Tendencias & Innovación: <https://www.obs-edu.com/int/blog-investigacion/direccion-general/economia-de-escala-definicion-y-tipos>

O.E.C.D. (2017). *O.E.C.D. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

Prats, Alfredo Garcia. «Los precios de transferencia su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.» Crónica tributaria (2005): 33-82.

Empresas de estudio. «Documento distribución de Costos», Marzo 2019.