

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
ESTUDIOS DE POSTGRADOS



PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
GUATEMALTECO

TESIS

Presentada al Honorable Consejo Académico de Postgrados del
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

Lic. Mynor Estuardo García Félix

Previo a conferírsele el grado Académico de
MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

Quetzaltenango Octubre de 2017

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIO DE POSTGRADO**

AUTORIDADES

RECTOR MAGNIFICO

Dr. Carlos Guillermo Alvarado Cerezo.

SECRETARIO GENERAL

Dr. Carlos Enrique Camey Rodas.

CONSEJO DIRECTIVO

DIRECTORA GENERAL DEL CUNOC

M Sc. María del Rosario Paz Cabrera

SECRETARIA ADMINISTRATIVA
Cifuentes

M Sc. Silvia del Carmen Recinos

REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS

M Sc. Héctor Obdulio Alvarado Quiroa

Ing. Edelman Cándido Monzón López

REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC

Licda. Tatiana Cabrera

REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES

Br. Luis Ángel Estrada García

Br. Julia Hernández

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

M Sc. Percy Iván Aguilar Argueta

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Secretario: Dr. Carlos Calderón Paz

M Sc. Ignacio Camey

M Sc. Luis Rodas Cifuentes

M Sc. Roberto Sánchez Romero

ASESOR DE TESIS

M Sc. Marvin Otoniel Sajquim Méndez.

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 del Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala)



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado



ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-0052-2017

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la Certificación del acta No. 207-2017 de fecha 13 de octubre 2017, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **"PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL SISTEMA GUATEMALTECO"**, presentada por el maestrante **Mynor Estuardo García Felix** con Registro Académico No. **100031322** previo a conferírsele el título de **Maestro en Ciencias en Derecho Tributario**, autoriza la impresión de la misma.

Quetzaltenango, 24 de octubre de 2017.

IMPRIMASE

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


M. Sc. Percy Iván Aguilar Argueta
Director



cc. Archivo

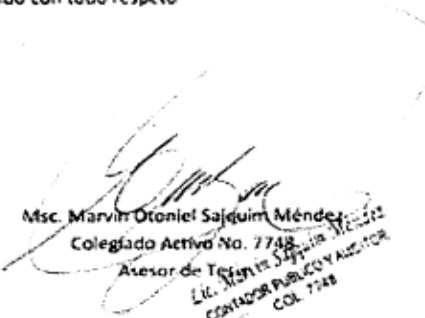
Quetzaltenango, 17 de octubre de 2017

Doctor:
Carlos Calderón Paz
Coordinador de Postgrados de Derecho
Centro Universitario de Occidente,
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Respetable Doctor:

De manera atenta me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que de conformidad con el examen privado practicado al Licenciado MYNOR ESTUARDO GARCÍA FÉLIX identificado con el número de Carné 100031322, quien aprobó con observaciones según Acta No. 207-2017, por lo que posteriormente de la revisión efectuada al trabajo de tesis, determiné que el Licenciado realizó las observaciones y sugerencias emitidas por el Tribunal Examinador, en consecuencia se ha dado cumplimiento a los requerimientos previo a obtener el grado académico de Maestro en Ciencias en Derecho Tributario.

Sin otro particular, me suscribo con todo respeto



Msc. Marvin Otoniel Sajquim Méndez
Colegiado Activo No. 7748
Asesor de Tesis
Lic. Marvin Sajquim Méndez
CONTADOR PÚBLICO Y ASESOR
COL 7748



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado

EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

CERTIFICA:

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta No. 207/2017 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las diecisiete del día viernes trece de octubre del año dos mil diecisiete, reunidos en el salón de sesiones del Departamento de Estudios de Postgrado, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Secretario:** M Sc. Ignacio Camey Barrios; **Experto:** M Sc. José Roberto Sánchez; **Experto:** M Sc. Luis Rodas Cifuentes; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Derecho Tributario** en el grado académico de **Maestro en Ciencias** del licenciado **Mynor Estuardo García Félix** identificado con el número de carné **100031322** procediéndose de la siguiente manera:-----

PRIMERO: El sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo.-----

SEGUNDO: Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE**-----

TERCERO: En consecuencia el sustentante **APROBO** con observaciones las cuales son entregadas a la estudiante para su incorporación al trabajo de investigación en coordinación con su asesor cubriendo así todos los requerimientos académicos necesarios previo a otorgarle el título profesional de **MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO**-----

CUARTO: No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora con treinta minutos después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron.-----

Y para los usos legales que al interesado convengan, se extiende, firma y sella la presente **CERTIFICACIÓN** en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los veinticuatro días del mes de octubre del año dos mil diecisiete.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Certifica:


Yomara Hamileth Rodas De León
Secretaria de Postgrados



Vo. Bo.


M. Sc. Percy Juan Aguilar Argueta
Director de Postgrados



DEDICATORIA

A DIOS: Por su gracia, amor, fortaleza y bendiciones que me llenan día con día y me permite alcanzar este momento especial.

A MIS PADRES: Juan Gonzalo García Villatoro y Epifania Dorotea Félix López, por el apoyo incondicional que me han brindado, por su amor, confianza y comprensión.

A MIS SUEGROS: Edwin López y Aura González, con respeto y cariño.

A MI ESPOSA: Brenda López, con mucho amor, por su ayuda, comprensión y paciencia.

A MIS HIJOS: Keilyn, Ludwig, Diego Alejandro y a la beba que próximamente estará con nosotros, por ser el tesoro más grande de mi vida.

A MIS HERMANOS: Arely y Juan García, con amor y cariño.

A MIS SOBRINOS: Por ser el regalo que Dios le ha dado a mi familia y por llenar de alegría nuestros días.

A MI FAMILIA EN GENERAL: Que este logro sea alegría para todos.

A MI ASESOR: M Sc. Marvin Otoniel Sajquim Méndez, por su amistad y apoyo en la elaboración del trabajo de tesis.

A MIS AMIGOS: Marielita Cajas, Nery Orozco y Emerson Zacarías.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE, DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS: Por darme la oportunidad de alcanzar otro logro profesional.

Índice

Resumen Ejecutivo	1
Introducción	2
Capítulo I.....	7
Antecedentes de los Precios de Transferencia	7
1.1. Comercio y Globalización	8
1.2. Antecedentes generales a nivel mundial de los Precios de Transferencia	10
1.3. Antecedentes generales de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe...	12
1.4. Antecedentes generales de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (Precios de Transferencia) en Guatemala.....	14
1.5. Organizaciones Internacionales y su participación en la determinación de normas de Precios de Transferencia.....	15
Capítulo II.....	18
Consideraciones teóricas relacionadas con los Precios de Transferencia	18
2.1. Partes Relacionadas.....	18
2.2. Precios de Transferencia.....	20
2.3. Principio de Plena Competencia	21
2.4. Métodos para determinar Precios de Transferencia:	24
2.5. Análisis de Comparabilidad.....	25
2.6. El Rango de Plena Competencia	26
2.7. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.....	27
Capítulo III.....	29
Marco legal de los Precios de Transferencia.....	29
3.1. Sistema tributario guatemalteco.....	29
3.2. Constitución Política de la República de Guatemala	31

3.3. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes.....	34
3.5. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta	38
3.6. Acuerdo Gubernativo número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta	42
3.7. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994 –GATT–	43
3.8. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–.....	45
Capítulo IV	48
Métodos para determinar la existencia de Precios de Transferencia.....	48
4.1. Métodos Tradicionales.....	50
4.2. Método del Precio Comparable no Controlado (Cup Por Sus Siglas En Inglés)	51
4.2.1. Condiciones para determinar un Precio de Mercado Comparable.....	53
4.2.2. Fuentes para determinar un Precio de Mercado Comparable	53
4.2.3. Características para determinar un Precio de Mercado.....	53
4.2.4. Requisitos para determinar un Precio de Mercado Comparable	54
4.3. Método del Precio de Reventa.....	56
4.3.1. Condiciones para la aplicación del Método	56
4.3.2. Dificultades en la aplicación del Método	57
4.4. Método del Costo Incrementado	60
4.5. Otros Métodos De Valoración.....	64
4.6. Método del Margen Neto Operacional (TNMM por sus siglas en inglés).....	65
4.6.1. Ventajas de la aplicación del Método	66
4.6.2. Inconvenientes de la aplicación del Método	66
4.7. Método de la Distribución del Resultado	67

4.7.1. Ventajas e Inconvenientes según las Directrices de la OCDE.....	67
4.8. Método de valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías denominado Sexto Método	69
4.9. Aplicabilidad de los Métodos	71
Capítulo V	72
Desafíos de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la aplicación de la Normativa Legal Relacionada con Precios de Transferencia.....	72
5.1. Vigencia del Decreto número 10-2012, Libro I de la Ley de Actualización Tributaria...	74
5.2. Desafíos	75
5.3. Beneficios	77
5.4. Limitaciones.....	78
5.5. Inconstitucionalidad de la normativa de Precios de Transferencia.....	79
5.6. Gestiones actuales que efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria, por la Normativa de Precios de Transferencia	81
Capítulo VI	86
Utilización, aplicación y validación de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia	86
6.1. Antecedentes.....	88
6.2. Definición y concepto de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia	89
6.3. Objetivos de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.....	89
6.4. Contenido de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.....	90
6.5. Ventajas que presentan los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.....	92
6.6. Desventajas que presentan los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.....	93
Conclusiones	147
Recomendaciones.....	149
Bibliografía.....	151

Índice de Cuadros

Cuadro 1: Comparativo de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia.....	14
Cuadro 2: Comparativos de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia.....	16
Cuadro 3: Principales retos que enfrentan las Administraciones Tributarias en la implementación efectiva de controles y/o normativas sobre Precios de Transferencia.....	16
Cuadro 4: Fortalecimiento de la Normativa Precios de Transferencia	17
Cuadro 5: Estructura Lógica Jurídica del artículo 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	19
Cuadro 6: Estructura Lógica Jurídica NIC 24.....	20
Cuadro 7: Objetivos en la Fijación de Precios de Transferencia según el Sujeto	24
Cuadro 8: Métodos para Determinar la Existencia de Precios de Transferencia	25
Cuadro 9: Factores que se deben considerar en un Estudio de Comparabilidad	26
Cuadro 10: Consideraciones para la implementación de un APA según el Sujeto	28
Cuadro 11: Instituciones vinculadas al sistema tributario del país	30
Cuadro 12: Etapas del Procedimiento Administrativo.....	35
Cuadro 13: Métodos para verificar operaciones entre Partes Relacionadas	39
Cuadro 14: Artículos relevantes que regula el Reglamento	42
Cuadro 15: Métodos para verificar el precio pagado o realmente por pagar de conformidad con el GATT.....	44
Cuadro 16: Ejemplo de Empresas Relacionadas.....	50
Cuadro 17: Ejemplo de Empresas no Relacionadas.....	50
Cuadro 18: Derecho Comparado del Método del precio Comparable no Controlado.....	55

Cuadro 19: Derecho Comparado del Método del Precio de Reventa	59
Cuadro 20: Derecho Comparado del Método del Costo Adicionado.....	63
Cuadro 21: Aplicabilidad de los Métodos	71

Resumen Ejecutivo

La investigación se desarrolló considerando dos pilares fundamentales, el primero obedece a que el tema es relativamente novedoso, ya que la normas especiales de valoración entre partes relacionadas, entraron en vigencia en nuestro país el 01 de Enero de 2015 y el segundo obedece a la necesidad de parte de los contribuyentes de conocer el tratamiento técnico y legal que la Superintendencia de Administración Tributaria, efectuará, en los procesos de fiscalización en materia de Precios de Transferencia.

La normativa de Precios de Transferencia regulada en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, persigue disminuir, la manipulación de los precios de los bienes tangibles, intangibles y servicios que trasladen las empresas vinculadas económicamente, evitar el traslado de las ganancias que se obtienen de un país con tributación alta a uno de tributación baja o nula, evitar la competencia desleal y el monopolio, a través del principio de libre competencia.

En suma, el interés fiscal se manifiesta cuando la operación vinculada no es fruto de la realidad jurídica de las sociedades implicadas.

Finalmente se presenta un Estudio de Precios de Transferencia, conforme el manual y guía elaborados por la Superintendencia de Administración Tributaria, como un aporte adicional en el trabajo de investigación, el cual será de gran utilidad para los lectores del trabajo de investigación.

Introducción

Las relaciones humanas a través del intercambio de bienes y servicios dieron origen al comercio, el cual ha evolucionado a través del transcurso de la historia conjuntamente con la sociedad.

El desarrollo del comercio es un factor que ha obligado a las empresas a buscar nuevos territorios y/o nuevas alternativas, este proceso de ampliación de mercados ha permitido que las empresas multinacionales o transnacionales, hayan tenido la capacidad de expandir sus operaciones en otros países, buscando jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación.

Las operaciones sujetas a normas de Precios de Transferencia son las que realizan las empresas con partes relacionadas en el extranjero, lo cual incluye operaciones de importación, exportación, servicios prestados y servicios recibidos, intangibles, mismos que tienen relación con los servicios de dirección, elementos legales, contables, financieros, técnicos u otros.

A fin de evitar la manipulación de precios de las mercancías, los organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha trabajado continuamente en la búsqueda de mecanismos legales tendientes a evitar este fenómeno, con el fin de que las Administraciones Tributarias puedan aplicar su Impuesto Sobre la Renta que se hubiera producido en la propia jurisdicción fiscal, considerando que la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones de mercado entre empresas independientes una de la otra.

En suma, el interés fiscal se manifiesta cuando la operación vinculada no es fruto de la realidad jurídica de las sociedades implicadas, es un instrumento o medio exclusivo de reducción fiscal y de competencia desleal, para las empresas que realizan sus operaciones considerando el principio de libre competencia.

El trabajo de investigación, se efectúa, considerando dos pilares fundamentales, que dieron origen a la realización del presente trabajo, el primero debido a que el tema es relativamente novedoso, lo anterior si bien es cierto las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, se crearon a través del Decreto número 10-2012, promulgado y publicado en febrero de 2012, la normativa fue suspendida por dos acontecimientos, como lo fueron la promoción de la acción de inconstitucionalidad promovida por los contribuyentes, la cual dejó en suspenso la norma de febrero a diciembre de 2012, y la suspensión de diciembre 2012 al 31 de diciembre de 2014, a través del Decreto número 19-2013, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, iniciando la vigencia de la normativa relacionada con Precios de Transferencia en nuestro país el 01 de Enero de 2015.

El segundo pilar, obedece a la necesidad de parte de los contribuyentes de conocer el tratamiento técnico y legal que la Superintendencia de Administración Tributaria, efectuará, en los procesos de fiscalización en materia de Precios de Transferencia, con el fin de evitar contingencias fiscales (ajustes), a través del Departamento de Precios de Transferencia de la Intendencia de Fiscalización y desde el punto de vista del fisco, conocer si existe buena disposición de las empresas intragrupo, de facilitar la documentación e información, cuando las empresas efectúen operaciones vinculadas entre empresas relacionadas.

La normativa de Precios de Transferencia regulada en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, persigue disminuir, la manipulación de los precios de los bienes tangibles, intangibles y servicios que trasladen las empresas vinculadas económicamente, logrando con ello evitar el traslado de las ganancias que se obtienen de un país con tributación alta a uno de tributación baja o nula, denominados paraísos fiscales, lo anterior a efecto de disminuir la competencia desleal y que se cancele el Impuesto Sobre la Renta que en derecho corresponde, al aplicar el principio de plena competencia en las operaciones que realicen las empresas intragrupo.

El tema de investigación desarrolla la metodología principal de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, los presupuestos legales y consecuencias jurídicas de la normativa, se desarrolla un análisis de derecho comparado, de los principales métodos, aspectos que se desarrollan en los capítulos II, III y IV.

Adicionalmente se formula un Estudio de Precios de Transferencia, conforme el manual y guía elaborados por la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual se encuentra incluido dentro del Capítulo VI del presente trabajo de investigación, aportes que se consideraron indispensables incluir, por la utilidad para los lectores del trabajo de investigación, como por ejemplo profesionales, estudiantes, etc.

Es de suma importancia citar que actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la facultad que le otorga el Código Tributario y sus reformas vigentes y su Ley específica, está efectuando procesos de fiscalización a 22 empresas que realizan operaciones de commodities, en total son 22 empresas de las cuales, sobresalen 7 que son empresas que se dedican a la comercialización de combustible; sin embargo, lo que llama la atención es que el periodo fiscalizado es el 2013, sin embargo en las fiscalizaciones, el fisco podría asumir ciertas limitaciones, como lo son la presentación de recursos de *vacatio legis* por parte de los contribuyentes, por la suspensión de la normativa, así mismo podría asumir el riesgo de la prescripción, por estar fiscalizando el periodo 2013, ya que en caso sea necesario obtener mayor información, a fin de poder formular y sustentar ajustes, se prolongaría las revisiones, ya que la carga de la prueba en todo proceso de fiscalización le corresponde al fisco.

Otro punto a considerar es que la propia normativa de cierta forma carece de certeza jurídica, en la implementación y aplicación del método de importaciones y exportaciones, denominado sexto método, ya que este establece que los precios de las mercancías se fijan de acuerdo a parámetros internacionales, en las importaciones en el momento de la compra y en las exportaciones el día del embarque, sin embargo la normativa es amplia al establecer la utilización de parámetros internacionales, lo cual puede ser objeto de cuestionamiento de parte de los contribuyentes al fisco.

Se debe considerar que de acuerdo con las reglas y directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, se establece un orden para la aplicación de los métodos para establecer si existe manipulación de los precios de las mercancías que se trasladan entre empresas intragrupo, estableciendo que se debe aplicar en primera instancia los métodos tradicionales y en segundo plano los otros métodos, sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria, actualmente únicamente está empleando el Sexto Método, lógicamente por la información que posee a través de las bases de datos que tiene a su alcance por parte de las diferentes Aduanas del país, cuando la OCDE, establece el orden de los métodos, así mismo indica que el método preferido para solucionar inconsistencias derivadas de la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia es el método del precio comparable no controlado –CUP–.

La conclusión del trabajo objeto de investigación, gira en que se recomienda la utilización, aplicación e implementación de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia -APA´s-, lo anterior debido a que el fisco está iniciando un largo recorrido, en la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia; sin embargo, se debe tomar en cuenta que este proceso es una fase de conciliación, en la cual debe existir flexibilidad por parte del fisco, para considerar la propuesta que presenten los contribuyentes, logrando con ello reducir los plazos de revisión y obtención, en caso proceda, de recaudo a corto plazo, ya que si se considera la experiencia de otros países, como Argentina y Chile para agotar el procedimiento administrativo y contencioso, y finalmente obtener una sentencia definitiva transcurren de 10 a 12 años para concluir un expediente.

Por parte de los contribuyentes, se persigue evitar contingencias financieras – fiscales, y debido a la fama y prestigio comercial, muchas empresas mantienen una política conservadora, persiguiendo evitar la litis, el resultado de la aprobación de un APA´s, será para el fisco, el control de las empresas que realizan operaciones vinculadas, lo cual coadyuvará a que enteren el Impuesto Sobre la Renta que en derecho corresponde y para los contribuyentes de certeza jurídica y tranquilidad, evitando con ello contingencias futuras.

Finalmente el presente trabajo contiene seis capítulos, siendo los siguientes: en el primer capítulo se desarrolla los antecedentes generales de los precios de transferencia, el segundo capítulo establece las consideraciones teóricas relacionadas con los precios de transferencia, el tercer capítulo regula el marco legal de la normativa de los precios de transferencia, en el cuarto capítulo, se desarrolla la aplicación de la metodología para determinar si las empresas vinculadas están utilizando precios de transferencia, el quinto capítulo establece los desafíos que afrontara la Superintendencia de Administración Tributaria, en la aplicación de la normativa legal relacionada con precios de transferencia y por último en el sexto capítulo se da a conocer el porqué de la importancia, utilización, aplicación y validación de los Acuerdos Anticipados de precios de transferencia, tanto para el fisco como para el contribuyente, incluyendo la formulación de un estudio de precios de transferencia, conforme el manual y la guía elaborada por la Superintendencia de Administración Tributaria, finalmente, el trabajo contiene las conclusiones, recomendaciones a que se arribó y la bibliografía utilizada.

Capítulo I

Antecedentes de los Precios de Transferencia

1.1. Comercio y Globalización

“A medida que los medios de comunicación se fueron perfeccionando se fue ampliando y evolucionando el comercio, desde el primitivo comercio local de la antigüedad hasta el desarrollado comercio internacional”. (Consejo Centroamericano Arancelario y Aduanero, 2003).

“El comercio en general se refiere a una actividad que persigue un fin de lucro consistente en el intercambio de bienes o servicios entre productores y consumidores, y que facilita la circulación de riquezas”. (Consejo Centroamericano Arancelario y Aduanero, 2003). En este punto es importante citar que la figura fin de lucro en la comercialización de bienes o servicios que persiguen los comerciantes, se encuentra regulado en el artículo 2 del Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas vigentes.

Cuando la zona de intercambio sobrepasa las fronteras nacionales, aparece como necesidad del tráfico de mercancías el Comercio Internacional (intercambio de bienes y servicios entre proveedores y consumidores residentes en dos o más países distintos), surgiendo con ello la globalización económica.

La Globalización es el fenómeno que se está dando en el mundo actual, derivado de la revolución de la ciencia, la tecnología y acelerada innovación de la información, que hacen a las economías de cada país más interdependientes entre sí, reduciendo drásticamente la importancia de las fronteras físicas y nacionales y acercando los mercados locales e internacionales, dando lugar al desarrollo de una economía mundial. (Irias Giron, 2002, pág. 47).

Ante el proceso de Globalización, la política tributaria es quizás el área más sensible a la cual los gobiernos deben prestar especial atención, a fin de ejercer mayor control en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada contribuyente, debido a que los ingresos de las personas tanto naturales como jurídicas cada día provienen más de fuentes ubicadas geográficamente en otros países, lo anterior debido a la apertura de los mercados, lo cual facilita

la movilización de los factores de producción y en particular, la movilización de capital y trabajo.

La apertura de los mercados y la rápida movilidad de los factores de la producción han incrementado las transacciones internacionales. Con respecto a las operaciones del mercado internacional, los gobiernos a través de sus legislaciones impositivas en particular en el Impuesto a la Renta han tratado mucho antes de que irrumpiera el fenómeno de la globalización, prever las maniobras que pudieran efectuar los contribuyentes mediante alteraciones en los precios de los bienes y servicios. Las alteraciones en los precios ocurrían y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado. (Irias Giron, 2002, pág. 47).

A partir de 1950 en el inicio del proceso de Globalización de la economía mundial por parte del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio), han tratado de evitar que los comerciantes utilicen el comercio como un instrumento que les proporcione un mayor beneficio fiscal. (Ulaje Moreno).

Las maniobras y alteraciones en precios representan para los gobiernos una pérdida de ingresos para los fiscos, en muchos casos resultan no obstante la legislación vigente, difíciles de comprobar, sobre todo en las transacciones de orden internacional, impidiendo en consecuencia otorgarles el tratamiento tributario que les hubiera correspondido de acuerdo con la realidad económica. Lo anterior sucede primordialmente en los países denominados en desarrollo, porque no cuentan con una legislación adecuada que contemple normas precisas y sanciones fuertes por la aplicación de precios de transferencia por empresas multinacionales y/o transnacionales y que además faculden a las Administraciones Tributarias requerir información de este tipo de transacciones, en forma periódica con el objeto de implementar procedimientos tributarios para combatirlas. (Ulaje Moreno).

El traslado del factor capital -transferencias financieras en tiempo real a otros países -, a lugares denominados "refugios tributarios" o "paraísos fiscales" (tax havens) y la práctica de los precios de transferencia componen un nuevo orden económico. Esta forma facilita el manejo en la asignación de gastos y utilidades entre las empresas vinculadas de acuerdo a su situación fiscal, evadiendo con ello el Impuesto a la Renta.

Las normas reguladoras de precios de transferencia crean presupuestos y consecuencias jurídicas, que permitan a las Administraciones Tributarias, poder verificar que las operaciones

que efectúan los contribuyentes sean reales y que se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron al celebrar un acto o contrato de bienes o servicios por debajo de condiciones normales, o en su caso a pagar un pasivo.

1.2. Antecedentes generales a nivel mundial de los Precios de Transferencia

La práctica de precios de transferencia se ha originado y desarrollado por la globalización mundial, como resultado de la expansión y trascendencia de las operaciones mercantiles que realizan empresas multinacionales y/o transnacionales con sucursales, agencias, o empresas en las cuales tienen participación o dirección en diferentes países.

“La Gran Bretaña a partir de 1915 es el primer país en el mundo que adopta en su legislación fiscal lo que conocemos como Precios de Transferencia, seguida de los Estados Unidos de América”. (Bettinger Barrios, 1995).

A partir de 1930 en los Estados Unidos de Norteamérica comienza el tratamiento y estudio del tema, así, bajo la denominación de “**precio normal de mercado abierto**”, aparece en la Sección 482 del Código de Impuestos Internos de los Estados Unidos en su reglamentación de 1935, aunque sin disponer la utilización de ningún método concreto para arribar a dicho resultado. La jurisprudencia se basó entonces en distintos principios para establecer si las operaciones se estaban efectuando en condiciones normales de mercado, buscando definir si las partes intervinientes habían recibido precios equitativos y razonables o precios equitativos con más un plus constituido por ganancias razonables, como consecuencia de ver mermados sus ingresos por la transferencia de recursos desde los Estados Unidos, en beneficio de terceras jurisdicciones. (Bettinger Barrios, 1995).

A partir del 16 de abril de 1948 nace el Convenio de Cooperación Económica Europea agrupando a 18 países. El 14 de diciembre de 1960 se incluyen Estados Unidos de América y Canadá, surgiendo así la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), entrando en vigor el 30 de septiembre de 1961.

Desde entonces la OCDE, ha buscado elaborar y fortalecer lo que generalmente se conoce de manera internacional como las reglas del juego que regulan a los países miembros de dicha organización en las transacciones internacionales.

Como consecuencia de lo anterior, las Administraciones Tributarias de varios países han establecido reglas de precios de transferencia, conforme a las directrices de la OCDE, así como de los preceptos relacionados en esta materia en cuanto a los tratados comerciales y fiscales celebrados entre países a fin de establecer una distribución justa de utilidades entre partes relacionadas ante la determinación del impuesto razonable a pagar y evitar la práctica de evasión fiscal.

No obstante es en 1963, cuando la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) incorporó los precios de transferencia a su Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición, y en el año 1979 produjo un informe sobre el tema, basado en la adopción del principio del *arm's length*. La aplicación de este principio redujo la aplicación de precios de transferencia. (Comite de Asuntos Fiscales y Consejo de la Organizacion para la Cooperacion y Desarrollo, 1979)

En México el concepto de Precios de Transferencia se adoptó debido a que se convirtió en un país altamente globalizado y con un número mayor de exportaciones e importaciones de los Estados Unidos de América y de Canadá. En lo que a la legislación mexicana compete, los Precios de Transferencia tienen su primer antecedente en los años 1986 y 1987. (Mendoza, 2012).

En 2014 la OCDE elaboro el proyecto BEPS (La erosión de las bases y la transferencia de beneficios), el cual es un problema mundial que requiere soluciones globales, lo anterior se hace necesario debido a que se han establecido debilidades en las normas impositivas que producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria. El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas, por las empresas aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiando artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades. La baja o nula imposición no son *per se* causa de preocupación, pero sí lo son cuando están asociadas a prácticas que disocian artificiosamente la base imponible de las actividades que la generaron. El proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo las de las empresas multinacionales. (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2014).

La iniciativa BEPS persigue determinar si las reglas actuales permiten la movilización de rentas a jurisdicciones diferentes de aquellas donde la actividad de negocios es llevada a cabo, y por ende que

medidas deben tomarse. Los 15 ejes del Plan de Acción BEPS, permiten combatir el problema de la evasión fiscal, las prácticas fiscales perjudiciales y la planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales, los cuales son: (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2014).

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3. Refuerzo de la normativa sobre CFC.
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenio.
7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.
8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - Precios de transferencia Intangibles.
9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - Precios de Transferencia: Riesgos / Capital.
10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - Precios de Transferencia: Otras transacciones de alto riesgo.
11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
15. Desarrollar un instrumento multilateral.

1.3. Antecedentes generales de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe

En los países de América Latina y el Caribe, la evolución en el control de los precios de transferencia ha sido dispar. Si se clasifica a los países, tomando en consideración una serie de indicadores, tales como el tiempo en que fueron emitidas e implementadas las legislaciones, el avance en materia de control/auditoría

y los aspectos vinculados con los recursos humanos; se pueden definir cinco grupos: (International Tax Compact ITC, 2012).

- ✓ Un primer grupo, conformado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México;
- ✓ Un segundo grupo de países, que ha implementado legislaciones más tarde, pero que han logrado avances sustantivos, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela. En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades dedicadas exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.
- ✓ Un tercer grupo está compuesto por los países que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.
- ✓ Un cuarto grupo de países, se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, estas recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún. De igual modo, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.
- ✓ El resto de los países analizados, que conforman el quinto grupo, son aquellos que a la fecha no han introducido normativas. Aquí encontramos a Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago. Sin embargo, todos los países antes señalados, con excepción de Jamaica y Bolivia, se encuentran en proceso formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia.

A continuación, se detallan aspectos comparativos de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia:

Cuadro 1: Comparativo de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia

PAISES	CONTEMPLA LEGISLACION	LEGISLACION ANTES DEL 2002	CASOS DE FISCALIZACION EN PROCESO	CASOS EN TRIBUNALES	USO DE BASE DE DATOS	AREAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA	GRUPOS
ARGENTINA	SI	SI	SI	SI	SI	SI	I
BOLIVIA	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
BRASIL	SI	SI	SI	SI	SI	SI	I
CHILE	SI	SI	SI	NO	SI	SI	II
COLOMBIA	SI	SI	NO	NO	SI	SI	III
COSTA RICA	NO	NO	NO	NO	NO	SI	V
ECUADOR	SI	NO	SI	SI	SI	SI	II
SALVADOR	SI	NO	NO	NO	NO	SI	IV
GUATEMALA	SI	NO	NO	NO	NO	SI	IV
HONDURAS	SI	NO	NO	NO	NO	NO	IV
JAMAICA	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
MEXICO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	I
PANAMA	SI	NO	NO	NO	NO	SI	IV
NICARAGUA	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
PARAGUAY	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
PERU	SI	SI	SI	SI	SI	SI	III
REPUBLICA DOMINICANA	SI	NO	SI	SI	SI	SI	II
TRINIDAD Y TOBAGO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
URUGUAY	SI	NO	SI	NO	NO	SI	III
VENEZUELA	SI	SI	SI	NO	SI	SI	II

1.4. Antecedentes generales de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (Precios de Transferencia) en Guatemala

Guatemala suscribió un Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica el 25 de Abril de 2006, aunque hasta el 2012, fue reconocido como instrumento en base al estándar Internacional ente las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centro América.

En la Región Centroamericana, en junio de 2007 fue aprobada en Managua por el Comité de Ministros y Secretarios de Finanzas de los países de América Central, Republica Dominicana y Panamá una ley que establecía un modelo de fijación de Precios de Transferencia uniforme. (Mendoza, 2012).

El 16 de febrero de 2012 se emitió el Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización, el cual contiene en el Libro I, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual estipula en el Título II, Capítulo VI, las Normas especiales de Valoración entre partes Relacionadas (Normas que regulan los Precios de Transferencia), sin embargo, es importante mencionar que el 25 de Enero de 2013, se interpuso inconstitucionalidad de carácter general en contra de los artículos 59 y 61, procediendo la Corte de Constitucionalidad a suspender provisionalmente el artículo 61 según expediente número 208-2013, el 01 de febrero de 2013, posteriormente se declaró sin lugar la inconstitucionalidad promovida el 17 de diciembre de 2013. Finalmente, la vigencia de las Normas especiales de Valoración entre partes Relacionadas mismas que entraron en vigencia el 01 de Enero de 2015 según el Decreto número 19-2013.

El Gobierno de la República de Guatemala suscribió en mayo 2012, 7 acuerdos de intercambio de información en Materia Tributaria con los siguientes países: República de Finlandia, Reino de Dinamarca, Islandia, Reino de Noruega, Groenlandia, Reino de Suecia, Gobierno de las Islas Feroe.

Guatemala a partir del 5 de diciembre de 2012, suscribió la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, de la cual son parte más de 43 países, fue retirada de la lista gris de la OCDE, y actualmente aparece en la lista blanca de dicha Organización Internacional.

1.5. Organizaciones Internacionales y su participación en la determinación de normas de Precios de Transferencia.

El Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Fondo Monetario Internacional, (FMI), el Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales, (ICEFI) y el Banco Mundial (BM) han emitido opinión con respecto al tema de tributación internacional en la región, relativos al control de los precios de transferencia.

Recomiendan el uso de metodologías simples y apropiadas de acuerdo a la realidad de los países y la creación o consolidación de unidades especializadas. Una opción válida en estos casos, la constituyen, a opinión de los Organismos con injerencia tributaria, los Acuerdos Anticipados y los “*Safe Harbours*”. En cuanto que ambos representan una medida confiable tanto para el contribuyente como para las administraciones tributarias. (International Tax Company - ITC, 1996).

La principal vía de apoyo ofrecida por parte de los Organismos Internacionales es la asistencia técnica que se configura de acuerdo a las necesidades por ellos observadas y diagnosticada en precios de transferencia para cada país. Esta manera de fomentar el desarrollo sobre precios de transferencia en América Latina y el Caribe, resulta de gran beneficio. A continuación, se dan a conocer lineamientos de los Organismos Internacionales: (International Tax Company - ITC, 1996).

Cuadro 2: Comparativos de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia

BID	1	Crear o consolidar una unidad ad hoc, integrada o coordinada con fiscalización.
	2	Crear o consolidar el intercambio de información.
	3	Mantener el dialogo constate con las empresas multinacionales.
FMI	1	Preparar guías administrativas detalladas para implementar las nuevas regulaciones, de forma que se mantenga la aplicación uniforme de las regulaciones y proveer al mismo tiempo transparencia y predictibilidad.
	2	Tomarse el tiempo necesario para entrenar a los auditores y dar a conocer al sector privado sobre las nuevas regulaciones.
	3	Considerar una fase de acercamiento con el contribuyente. Comenzar con la construcción de la base de datos de contribuyentes con riesgos de precios de transferencia y luego, entonces, conducir revisiones preliminares para comprobar la documentación y verificar los riesgos de transparencia. En la conducción de auditorías comprensivas de precios de transferencia, seria practico comenzar con casos relativamente fáciles como préstamos y servicios intra-grupo.
ICEFI	1	Implementación de planes piloto.
	2	Búsqueda de metodologías apropiadas a la realidad de cada país.
	3	Unidades especializadas
BANCO MUNDIAL	1	Comenzar de manera simple, solo enfocándose en los principales sectores donde hay percibido problemas de precios de transferencia,
	2	Utilizar una metodología que sea simple de comprender.
	3	Considerar regímenes simplificados (safe harbours)

Cuadro 3: Principales retos que enfrentan las Administraciones Tributarias en la implementación efectiva de controles y/o normativas sobre Precios de Transferencia

BID	El recurso humano y la base de datos comparables
FMI	Una de las prioridades es la formación de un grupo de expertos en precios de transferencia que comprende de los auditores fiscales experimentados, contadores, economistas, abogados e ingenieros (ordenadores, minería, química, etc.). Diseñar y supervisar el plan de implementación, el grupo de auditores fiscales, y controlar todos los casos de precios de transferencia. Sin embargo, una Oficina Grandes Contribuyentes (OGC) que funcione bien es un requisito previo para la aplicación adecuada y efectiva de las normas de precios de transferencia.
ICEFI	Capacitación en la práctica del personal y un plan piloto bien diseñado.
BANCO MUNDIAL	Fomentar la capacitación.

Todas las organizaciones coinciden que la capacitación y formación del recurso humano, y la disponibilidad de recurso tecnológico (bases de datos), son los mayores retos que afrontan las Administraciones Tributarias en Latinoamérica y el Caribe, a fin de combatir la manipulación abusiva de los precios de transferencia. Adicionalmente, el FMI señala que el desarrollo de la legislación adecuada y balanceada es una de las bases para el éxito de la implementación del régimen de precios de transferencia.

Cuadro 4: Fortalecimiento de la Normativa Precios de Transferencia

BID	Desarrollo de normativa. Creación y fortalecimiento de unidades de Precios de Transferencia o similares 6to método. Control de turismo en el Caribe Ingles
FMI	La Asistencia Técnica del FMI es basado en la demanda, y la asistencia técnica que podríamos en materia de precios de transferencia va desde la preparación hasta la implementación, También proporcionamos asesoramiento sobre precios de transferencia desde perspectivas más amplias, tales como la política tributaria general o la Administración Tributaria.
ICEFI	Metodologías o enfoques alternativos al de la OCDE, que sean costos efectivos y adecuados a la realidad centroamericana.
BANCO MUNDIAL	La aplicacion de la legislacion, evaluacion de los riesgos, desarrollo de capacidades de las personas, implementacion de Safe Harbours y los APAs

Capítulo II

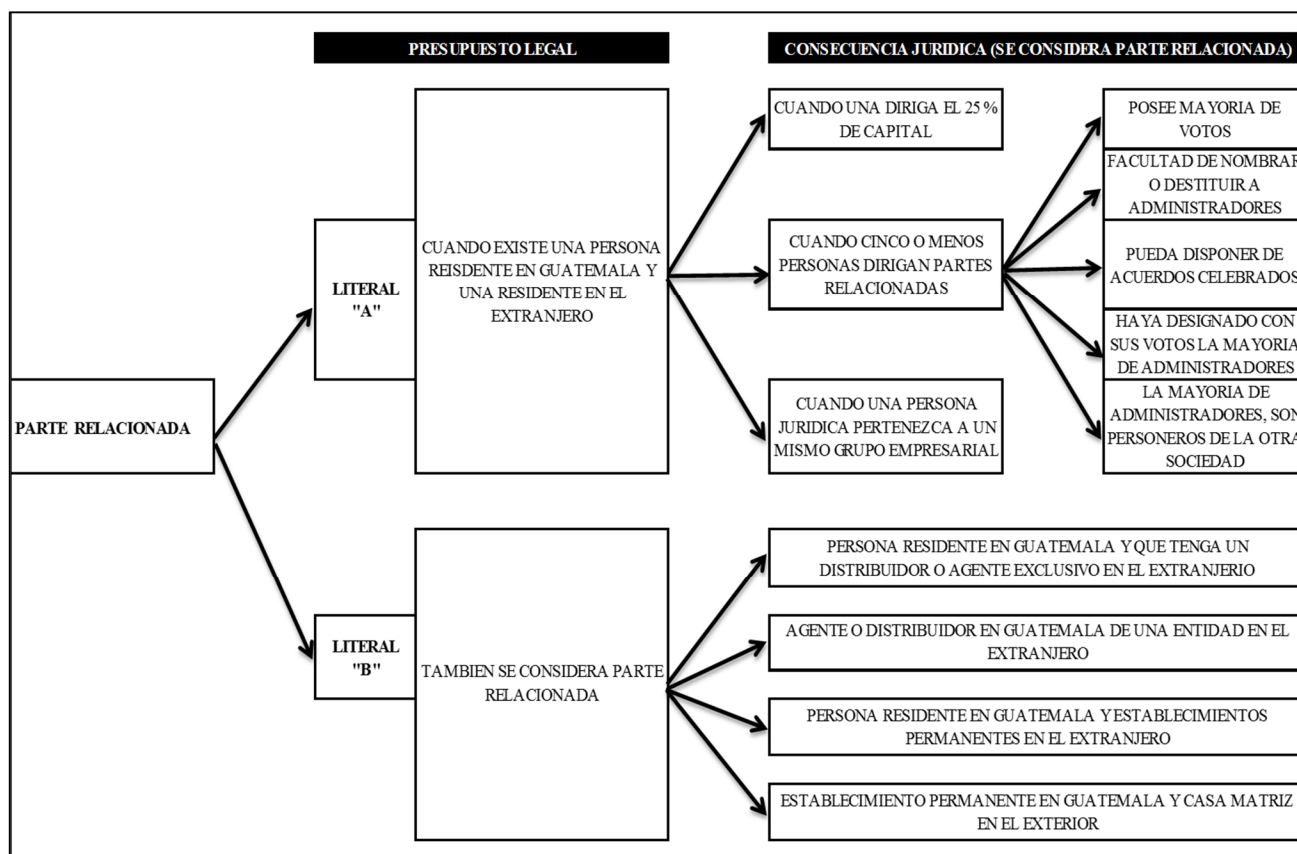
Consideraciones teóricas relacionadas con los Precios de Transferencia

2.1. Partes Relacionadas

a) **Definición Económica:** “Una parte relacionada está definida por la vinculación de negocio que pueda existir entre las partes, variables como la exclusividad, disponibilidad y oportunidad, pueden definir las relaciones entre oferentes y demandantes de manera especial”. (International Tax Company - ITC, 1996).

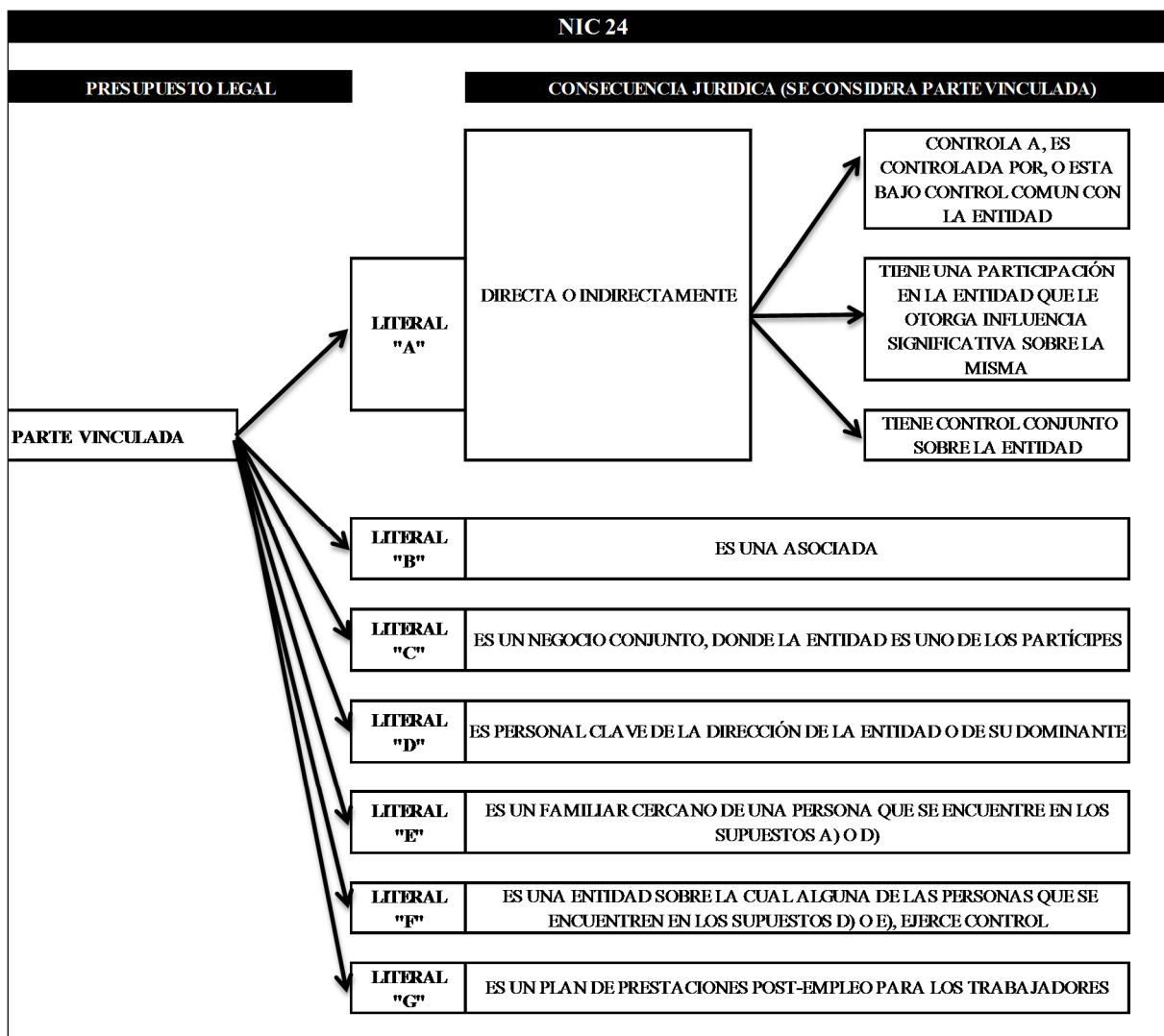
b) **Definición Legal:** El Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, establece en el artículo 56 los presupuestos legales para establecer cuando existen partes relacionadas.

Cuadro 5: Estructura Lógica Jurídica del artículo 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta



c) **Definición Contable-Financiera:** La Norma Internacional de Contabilidad número 24 define que una parte se considera vinculada con la entidad, si dicha parte:

Cuadro 6: Estructura Lógica Jurídica NIC 24



2.2. Precios de Transferencia

Definiciones:

- a) “Precios de Transferencia, debe entenderse como los valores que son asignados a los bienes tangibles, intangibles o de servicios que se transfieren entre las empresas vinculadas económicamente”. (International Tax Company - ITC, 1996).
- b) El precio de transferencia “es el precio cargado por una compañía por bienes, servicios o propiedad intangible a una subsidiaria u otra compañía dependiente. Puesto que estos precios no son

negociados en un mercado abierto libre, aquellos podrían desviarse de los precios acordados bajo operaciones no vinculadas en transacciones comparables bajo las mismas circunstancias. Si el precio de los bienes, servicios o intangibles se encuentra fijado en forma excesiva en una transacción entre partes relacionadas, la rentabilidad del vendedor se incrementa y la del comprador disminuye. Contrariamente, si el precio de los bienes, servicios o intangibles se fija demasiado bajo, la rentabilidad del comprador se incrementa y la del vendedor disminuye”, de esa forma puede manejarse los precios, y trasladarse utilidades a países con menor imposición, con lo cual la compañía en su conjunto podría obtener mayor utilidad. (Glosario Internacional de Impuestos, 1996).

c) Hamaekers, indica que el fundamento económico de los precios de transferencia radica en la posibilidad de evaluar el comportamiento de las entidades integrantes del grupo. A través del cobro de precios por bienes y servicios transferidos dentro de un grupo, las entidades están en condiciones de adoptar la mejor decisión posible en cuanto a si han de comprar o vender bienes y servicios dentro o fuera del grupo. (Hamaekers).

d) Bettinger, sostiene que debe entenderse como precio de transferencia “todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios”. (Bettinger Barrios, 1995).

De acuerdo a las definiciones antes citadas, se considera que los Precios de Transferencia, consiste en la manipulación de precios de un grupo multinacional o transnacional, que se reflejan al momento de efectuar transferencias de bienes, servicios e intangibles a las empresas miembros del grupo, cuyo objetivo persigue reducir las ganancias y con ello reducir o evitar el pago de impuestos, regularmente en países en desarrollo.

2.3. Principio de Plena Competencia

En base al principio de plena competencia gira toda la estructura teórica de los precios de transferencia, el cual se enmarca de acuerdo a las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE–.

Definiciones

“El Principio de Plena Competencia (arm’s length), establece que las entidades vinculadas al negociar entre sí, deben fijar los precios de transferencia en la misma forma que hubiesen sido concertados entre terceros independientes que resguardan sus propios intereses”. (Hamaekers).

La –OCDE– definió el principio arm’s length, en el Modelo de 1979, como “El precio que habrían acordado partes no conexas implicadas en transacciones iguales o análogas en condiciones iguales o análogas en el mercado abierto”. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010).

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

Para determinar el principio de plena competencia, se debe considerar el precio de mercado, el cual posee ciertas características, las cuales se detallan a continuación:

- a) **Análisis y comparabilidad de la transacción:** Debe analizarse la transacción, a fin de determinar el tipo de operación que se está realizando y la posibilidad de ser comparable con alguna otra, con un precio de mercado abierto conocido.
- b) **Características subjetivas:** El precio prudente debe tomar en cuenta las circunstancias especiales que circundan la transacción.
- c) **Reconocimiento de la transacción tal como fue legalmente estructurada y el acuerdo contractual privado:** La transacción debe estudiarse en la forma legal prevista, asimismo el precio debe considerar las obligaciones privadas de las partes que no puedan ser dejadas de lado en el análisis de la transacción.

d) En un mercado abierto: Es decir, sin que existan condiciones especiales en el mercado como podrían derivarse de un monopolio, cualquier precio prudente debe basarse en las condiciones del mercado y reflejar las prácticas corrientes.

e) Disponibilidad de la información: La información debería ser accesible.

f) Análisis funcional: La determinación del precio prudente debe tomar en consideración las funciones realizadas por las empresas pertenecientes al grupo económico.

En teoría, la ventaja fundamental del principio arm's length es la de situar a las compañías vinculadas en igualdad con compañías independientes, ya que de esta forma se puede reflejar la realidad económica de las transacciones.

Sin embargo, en el proceso de determinación del valor arm's length, no se encuentra libre de dificultad, por los siguientes factores:

1. En muchas ocasiones la obtención de la información suficiente y competente, para aplicar el principio es ardua y conlleva costos y en otros casos es imposible recabarla.
2. Es común que las empresas logren reducciones en los costos de logística, desarrollo de la marca, riesgos y otras funciones, situación que no puede evaluarse en el contexto del arm's length cuando se pretende hallar transacciones comparables independientes.
3. Otra dificultad con la que es factible tropezar es la relativa a la distribución de funciones y riesgos. En mercados competitivos, la organización de la producción y distribución está determinada por consideraciones de eficiencia y riesgo gerencial, sujeto a restricciones de recursos y tecnología

Cuadro 7: Objetivos en la Fijación de Precios de Transferencia según el Sujeto

OBJETIVOS DEL EMPRESARIO		OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA	
1	MOVIMIENTO INTERNACIONAL DE FONDOS DE UNA JURISDICCIÓN A OTRA, UTILIZANDO PRECIOS MÁS ALTOS O PRECIOS MÁS BAJOS.	1	DESARROLLAR MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN, ESTABLECER EL VALOR REAL DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS Y QUE SE COMERCIALIZEN EN CONDICIONES DE LIBRE COMPETENCIA.
2	PENETRACIÓN EN NUEVOS MERCADOS O REDUCCIÓN DE LA COMPETENCIA AL ESTABLECER UN PRECIO MUY BAJO.	2	PREVENCIÓN DE EVASIÓN DE IMPUESTOS, AL PREVENIR QUE LAS EMPRESAS MANEJEN DE FORMA ARBITRARIA LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE BIENES Y SERVICIOS, LO CUAL PRODUCE UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO, CERANDO LA EROSIÓN DE LA RECAUDACIÓN FISCAL.
3	DISMINUCIÓN DEL PAGO DE ARANCELES O APROVECHAMIENTO DE SUBSIDIOS A LA EXPORTACIÓN.	3	CORRECTA ASIGNACIÓN DE RENTA A CADA PAÍS: EL OBJETIVO, EN ESTE CASO EN PARTICULAR, ES LOGRAR EVITAR LA TRANSFERENCIA INADECUADA DE INGRESOS FISCALES ENTRE DISTINTOS PAÍSES.
4	DISMINUCIÓN DE RIESGOS POR FLUCTUACIONES (PAISES CON UNA MONEDA FLUCTUANTE A PAÍSES CON MONEDA ESTABLE).	4	CORRECTO REFLEJO DE INGRESOS Y EGRESOS: SE DEBE TENER EN CUENTA QUE SE TRATA DE MEDIR RESULTADOS EN EMPRESAS VINCULADAS, AUNQUE JURÍDICAMENTE INDEPENDIENTES, CON SEDE EN DIVERSOS PAÍSES.
5	DISMINUCIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS, MEDIANTE LA MANIFESTACIÓN DE LOS BENEFICIOS EN JURISDICCIONES QUE TENGAN MENOR CARGA TRIBUTARIA.		

2.4. Métodos para determinar Precios de Transferencia:

El principio rector en materia de precios de transferencia lo constituye el precio normal de mercado abierto o principio de arm's length. Las Directrices de la OCDE, así como las normativas legales, describen diversos métodos a ser utilizados por el contribuyente, a los fines de evaluar si las transacciones interfronterizas realizadas con compañías vinculadas producen como resultado un rango arm's length.

A continuación, se detallan los métodos que pueden ser utilizados para determinar la existencia de Precios de Transferencia:

Cuadro 8: Métodos para Determinar la Existencia de Precios de Transferencia

INSTITUCION QUE LO REGULA	METODOS TRADICIONALES			OTROS (BASADOS EN LAS UTILIDADES		OTROS
	PRECIO NO CONTROLADO COMPARABLE	PRECIO DE REVENTA	DEL COSTO MAS MARGEN	DIVISION DE BENEFICIOS	MARGEN NETO DE LA TRANSACCION	VALORACION DE IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES
OCDE	X	X	X	X	X	
SAT - GUATEMALA, DECRETO NUMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA, ARTS. 59 Y 60	X COMPARABLE NO CONTROLADO	X PRECIO DE REVENTA	X COSTO ADICIONADO	X PARTICIPACION DE LAS UTILIDADES	X MARGENES TRANSACCIONALES	X ART. 60 DTO. 10-2012

¿Qué es lo que se compara en todos estos métodos?

En el método del precio no controlado comparable, lo que se compara son ventas y compras, este método es el preferido por la OCDE.

En los métodos del precio de reventa, como en el de costo más margen lo que se compara es el margen bruto.

En los métodos del margen neto de la transacción, y en el de la división de beneficios, lo que se compara es la utilidad neta.

En el método de valoración de importaciones y exportaciones lo que se verifica es el precio pagado o realmente por pagar según el GATT.

2.5. Análisis de Comparabilidad

Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente las condiciones analizadas en los métodos, o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010).

Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario analizar y valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (activos utilizados y los riesgos asumidos, cláusulas contractuales, circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen). Para realizar un estudio de comparabilidad sobre operaciones vinculadas y no vinculadas, o entidades asociadas o independientes, es necesario tomar en cuenta los siguientes factores:

Cuadro 9: Factores que se deben considerar en un Estudio de Comparabilidad

ANÁLISIS FUNCIONAL	CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS	ESTRATEGIAS COMERCIALES
IDENTIFICAR Y COMPARAR LAS ACTIVIDADES CON TRASCENDENCIA ECONÓMICA, (ACTIVOS UTILIZADOS Y LOS RIESGOS ASUMIDOS POR LAS PARTES EN LA OPERACIÓN), LA ACEPTACIÓN DE UN RIESGO MAYOR SE COMPENSARÁ CON UN AUMENTO EN LOS BENEFICIOS QUE SE ESPERA OBTENER, SE DEBE COMPRENDER LA ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN DEL GRUPO, SE DEBEN EXAMINAR LOS TÉRMINOS CONTRACTUALES Y TAMBIÉN SERÁ RELEVANTE VERIFICAR LOS DERECHOS Y LAS OBLIGACIONES JURÍDICAS DEL CONTRIBUYENTE.	LOCALIZACIÓN GEOGRÁFICA; DIMENSIÓN; GRADO DE COMPETENCIA; DISPONIBILIDAD (EL RIESGO) DE BIENES Y SERVICIOS ALTERNATIVOS; NIVELES DE OFERTA Y DEMANDA EN EL MERCADO; PODER ADQUISITIVO DE LOS CONSUMIDORES, LA NATURALEZA Y ALCANCE DE LA REGLAMENTACIÓN DEL MERCADO; LOS COSTES DE PRODUCCIÓN; LOS COSTES DE TRANSPORTE; EL NIVEL DE MERCADO; LA FECHA Y EL MOMENTO DE LA OPERACIÓN, ETC.	LA COMPARABILIDAD CON EL FIN DE FIJAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA. ESTAS ATIENDEN UN GRAN NÚMERO DE ASPECTOS PROPIOS DE LA EMPRESA, COMO PUEDEN SER LA INNOVACIÓN Y EL DESARROLLO DE NUEVOS PRODUCTOS, EL GRADO DE DIVERSIFICACIÓN, LA AVERSIÓN AL RIESGO, LA VALORACIÓN DE LOS CAMBIOS POLÍTICOS, LA INCIDENCIA DE LAS LEYES LABORALES VIGENTES Y EN PROYECTO, LA DURACIÓN DE LOS ACUERDOS, ASÍ COMO CUALESQUIERA OTROS FACTORES QUE INFLUYEN EN LA GESTIÓN COTIDIANA DE LA EMPRESA.

2.6. El Rango de Plena Competencia

En algunos casos es posible aplicar el principio de plena competencia hasta determinar una cifra única que constituirá la referencia más fiable para establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia. Sin embargo, en la medida en que la determinación de precios de transferencia no constituye una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que todas ellas sean relativamente igual de fiables. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden deberse a que, en general, la aplicación del principio de plena competencia permite sólo una aproximación a las condiciones en las que hubieran operado empresas independientes. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010).

Es importante considerar que si las condiciones relevantes de la operación vinculada se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes, caso contrario debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisface el principio de plena competencia, y si no es capaz de

demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia para ajustar la condición de la operación vinculada, Si existen resultados extremos que influyan en pérdidas o en beneficios inusualmente elevados, es importante antes de realizar reparos, analizar las razones que los generan.

Cuando persistan defectos en la comparabilidad, podría ser conveniente utilizar herramientas estadísticas que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la media, la media ponderada, el rango intercuartil u otros percentiles), dependiendo de las características específicas de los datos, a fin de minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad que persistan pero que no se conocen o no pueden cuantificarse.

Varias Administraciones para depurar defectos en la comparabilidad y establecer el principio de plena competencia, han utilizado el rango intercuartilico, el cual es una medida de variabilidad adecuada cuando la medida de posición central empleada ha sido la mediana y él se define como la diferencia entre el tercer cuartil y el primer cuartil, a la mitad del rango intercuartil se le conoce como desviación cuartil.

En Guatemala la Administración Tributaria al momento de efectuar auditorias de Precios de Transferencia puede utilizar el rango intercuartil, lo anterior de conformidad con lo regulado en el Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece en artículo 47, en su parte conducente “El rango intercuartil proporciona una medida aceptable del rango de plena competencia. El rango intercuartil, es el comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75 de los resultados derivados a partir de las operaciones comparables no controladas. Si los resultados de una operación controlada se encuentran fuera del rango de plena competencia, la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado del contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; salvo que el contribuyente logre demostrar con nuevos elementos que sus resultados están dentro del rango intercuartil establecido por un precio comparado no controlado confiable. En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparando el precio al valor de la mediana de todos los resultados...”.

2.7. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

En un entorno de negocios globalizado, las autoridades tributarias de los países en donde las empresas desarrollan actividades con partes relacionadas, es de vital importancia que cuenten con esquemas fiscales modernos, dinámicos y simplificados que se apeguen a lineamientos internacionales, a fin de determinar la correcta y justa distribución de los recursos tributarios.

A criterio personal los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (Acuerdo entre el contribuyente y las autoridades tributarias sobre la metodología de Precios de Transferencia), son un mecanismo que deben implementar las Administraciones Tributarias que inician la labor de fiscalización de operaciones con partes relacionadas, con el fin de solventar de forma ágil controversias y obtener resultados a corto plazo.

Cuadro 10: Consideraciones para la implementación de un APA según el Sujeto

EMPRESARIO		ADMINISTRACION TRIBUTARIA	
1	EXISTENCIA DE UNA CONTROVERSIDAD CON LAS AUTORIDADES FISCALES, Y SE REQUIERE UNA SOLUCION EN UN ÁMBITO DE NEGOCIACIÓN ENTRE LAS PARTES Y NO DE CONFRONTACIÓN JUDICIAL.	1	ACERCAMIENTO DE FORMA VOLUNTARIA DEL CONTRIBUYENTE A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA
2	POR EXPERIENCIAS DESAGRADABLES EN AUDITORIAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	2	PRINCIPIO BENEFICIO - COSTO PARA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA
3	SE DESEA MINIMIZAR CONTINGENCIAS FINANCIERAS O FISCALES, YA QUE AL AVALARSE UN APA, LAS PARTES DEBERÁN APEGARSE A LOS TÉRMINOS EN LOS QUE FUE NEGOCIADO.	3	CONTRIBUYENTES DEBEN APORTAR A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA TODA LA INFORMACION Y DOCUMENTACION QUE CONSIDERE NECESARIA PARA LA REVISION DEL APA.
4	POLÍTICA CORPORATIVA CONSERVADORA, QUE PERMITE AL CONTRIBUYENTE QUE LO NEGOCIA UNA CERTEZA SOBRE EL TRATAMIENTO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS POSIBLES CONSECUENCIAS FISCALES.	4	LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE: APROBAR, DENEGAR, MODIFICAR CON ACEPTACIÓN DEL CONTRIBUYENTE.
5	LOS CONTRIBUYENTES DEBEN EVALUAR LA POSICIÓN COSTO BENEFICIO, SI SE EFECTUAN EN UN FUTURO DETERMINACIONES O AJUSTES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	5	VALIDEZ DEL APA PARA LOS PROXIMOS PERIODOS DE LIQUIDACION, SIN QUE PUEDA EXCEDER DE LOS 4 PERIODOS SIGUIENTES DE LA FECHA DE LA APROBACION DEL APA

Capítulo III

Marco legal de los Precios de Transferencia

3.1. Sistema tributario guatemalteco

a) Definición

El sistema tributario es el conjunto de instituciones tributarias y tributos que configuran el ordenamiento fiscal nacional, para un período de tiempo determinado. Es preciso advertir, de inmediato, que no cualquier conjunto o suma de impuestos constituyen un sistema tributario. Para que se pueda denominar así, es preciso que las exacciones tributarias den amplia respuesta a toda una serie de principios filosóficos, políticos, jurídicos, económicos y técnicos, que son los sectores de tal sistema. Por otra parte, además del conjunto de tributos así diseñados, el sistema tributario debe contar con toda una serie de instituciones que garanticen la exactitud del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto por parte de los administrados como por parte de la administración. (Ahijado, 1996).

b) Instituciones que conforman el Sistema Tributario Guatemalteco

Cuadro 11: Instituciones vinculadas al sistema tributario del país

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS	CONGRESO DE LA REPUBLICA	PRESIDENTE DE LA REPUBLICA	SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA	SISTEMA JUDICIAL
ENTE QUE TIENE FACULTAD DE ELABORAR ANTEPROYECTOS DE LEY RELACIONADA CON TRIBUTOS, LAS CUALES TRASLADAN AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU TRAMITE.	INSTITUCIÓN ENCARGADA, EN FORMA EXCLUSIVA, DE DECRETAR IMPUESTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.	PRESENTAR INICIATIVAS DE LEY, VETAR O SANCIONAR LA LEY, EXONERAR DE MULTAS Y RECARGOS A LOS CONTRIBUYENTES.	LAS FUNCIONES PRINCIPALES SON EL COBRO, LA RECAUDACION, EL CONTROL Y LA FISCALIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES.	LA FUNCION JURISDICCIONAL SE EJERCE, CON EXCLUSIVIDAD ABSOLUTA, POR LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA Y POR LOS DEMAS TRIBUNALES QUE LA LEY ESTABLEZCA.

c) Definición de Tributo

“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (Congreso de la Republica de Guatemala, 1991).

d) Clasificación de los Tributos

De conformidad con el artículo 10 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes, las clases de tributos en el territorio nacional son: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

El sistema tributario guatemalteco se conforma principalmente de impuestos, definiendo la palabra Impuesto como “La Prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”. (García Vizcaino, 1999).

A continuación, se detallan las normas que contienen aspectos que se deben considerar en la aplicación de las normas de los Precios de Transferencia.

3.2. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de Gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos. (Flores Gomez & Gustavo, 1976)

El sistema tributario guatemalteco se sustenta en los principios constitucionales, para el tema objeto de estudio se consideran relevantes los siguientes:

Principio de Legalidad: El principio de reserva de ley tributaria denominado principio de legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario, universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Casás parafraseando a Víctor Uckmar recalca que dicho principio se encuentra contenido en todas las constituciones contemporáneas. Por dicho principio se requiere que para la sanción de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.). (Casás, 1999).

Juan Carlos Liqui señala que el principio constitucional de legalidad solo puede quedar satisfecho en tanto la ley formal – material contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: (Liqui, 1993)

- a. El hecho imponible, definido de manera cierta.
- b. Los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible.
- c. Los sujetos obligados al pago.
- d. El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales.
- e. Las alícuotas que se aplicaran para fijar el monto del tributo.
- f. Los casos de exenciones.
- g. Los supuestos de infracciones.
- h. Las sanciones correspondientes.
- i. El órgano administrativo como competencia para recibir el pago.
- j. El tiempo por el que se paga el tributo.

El principio de Legalidad, se encuentra regulado en los artículo 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, reiterando el artículo 239 los presupuestos antes indicados, estableciendo “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes.....”:

En nuestro medio el principio de Legalidad en materia tributaria relaciona con Precios de Transferencia, se encuentra regulado en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Título II, Capítulo VI.

Principio de Presunción de Inocencia: La presunción de partes relacionadas, generada por el artículo 9 del modelo de la OCDE, estima la presunción de inocencia tutelada en el artículo 14 de la Constitución, bajo este principio se le debe otorgar a los contribuyentes la oportunidad de comprobar que no existe vinculación en las operaciones mercantiles que efectúan, así mismo permite a la Administración Tributaria aducir que las empresas en realidad no tienen relación.

“...el artículo 14 constitucional reconoce, en su primer párrafo, el derecho fundamental de toda persona a la que se impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada. Se trata, entonces, de una presunción iuris tantum...” Gaceta No. 47, expediente No. 1011-97, página No. 109, sentencia: 31-03-98. (Corte de Constitucionalidad, 2002)

“...una presunción iuris tantum”, dirigida a garantizar al sindicado que no podrá sufrir pena o sanción que no tenga fundamento en prueba pertinente, valorada por un tribunal con eficacia suficiente para destruir la presunción y basar un fallo razonable de responsabilidad, porque, en caso contrario, el principio constitucional enunciado prevalecerá en su favor...” Gaceta No. 60, expediente No. 288-00, página No. 115, sentencia 02-05-01.

Principio de Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

“...Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso...” Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 49, sentencia: 16-12-99. (Corte de Constitucionalidad, 2002)

“...Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona...” Gaceta No. 59, expedientes acumulados Nos. 491-00 y 525-00, página No. 106, sentencia: 16-06-00.

“...Esta disposición constitucional garantiza el derecho de defensa y establece el derecho de audiencia, da oportunidad que surja el contradictorio necesario y permite el acceso a la jurisdicción que habrá de dirimir o resolver el conflicto de intereses que se hubiere suscitado entre personas determinadas...” Gaceta No. 61, expediente No. 551-01, sentencia: 19-09-01.

Adicional a los principios citados, también es importante considerar los siguientes principios constitucionales, los cuales no son objeto de desarrollo en el presente trabajo: De Seguridad y Certeza Jurídica, De Igualdad, De Justicia y Equidad, De Capacidad de Pago, No Confiscatoriedad, No Doble Tributación, De Juridicidad, De Irretroactividad y Régimen Económico Social, sin embargo se deben considerar dentro del debido proceso, tanto para el sujeto pasivo como activo, a fin de formular por parte del contribuyente su derecho de defensa y para la Administración Tributaria, emitir una resolución apegada a derecho.

3.3. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes

El Código Tributario y sus reformas vigentes, rige las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado, para el efecto el ente rector de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes entre partes relacionadas es la Administración Tributaria, ente que a través de su poder coercitivo que le otorga el Estado realiza verificaciones, las cuales se ponen de manifiesto en los procesos de fiscalización.

Las facultades y funciones de la Administración Tributaria, de acuerdo al Código Tributario y sus reformas vigentes, se encuentran reguladas en los artículos 98 y 98 “A”, las cuales son: La Recaudación, El Control y la Fiscalización de tributos.

En cuanto a los procesos de fiscalización, la Administración Tributaria, cuenta con la facultad de solicitar a los contribuyentes los elementos necesarios de fiscalización, a fin de validar las operaciones que realizan las empresas en las cuales existe vinculación.

Si derivado de la revisión se establecen inconsistencias en las operaciones que han efectuado las empresas intragrupo, se deben formular los ajustes respectivos y se deben dar a conocer al contribuyente, por el procedimiento legal correspondiente.

A continuación, se detalla la estructura del Procedimiento Administrativo Tributario, regulado en el Código Tributario y sus reformas vigentes:

Cuadro 12: Etapas del Procedimiento Administrativo

No.	ETAPA	PLAZO	BASE LEGAL
1	SELECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.	NO HAY	DTO. 1-98
2	TRASLADO DEL CASO AL ÁREA OPERATIVA CORRESPONDIENTE.	NO HAY	DTO. 1-98
3	EMISIÓN DEL NOMBRAMIENTO (DESIGNACIÓN DEL PERSONAL QUE VA A EFECTUAR LA REVISIÓN, ADICIONALMENTE, EL PERSONAL SE DEBE IDENTIFICAR CON SU CARNE CORRESPONDIENTE).	NO HAY	ART. 152 DTO. 6-91
4	ELABORACIÓN DE REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN.	NO HAY	ART. 93 DTO. 6-91
5	NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN	NO HAY	ART. 93 DTO. 6-91
6	PERSONAL NOMBRADO REALIZA TRABAJO DE CAMPO.	NO HAY	ARTS. 98 Y 98 "A" DTO. 6-91
7	SUSCRIPCIÓN DE ACTA DE ACTUACIONES.	NO HAY	ART. 151 DTO. 6-91
8	PERSONAL NOMBRADO EFECTÚA TRABAJO DE GABINETE (DE OFICINA)	NO HAY	ARTS. 100 Y 103 DTO. 6-91
9	ELABORACIÓN DE INFORME DE AUDITORIA, Y EN CASO CORRESPONDA PLIEGO DE LIQUIDACIONES QUE CONTIENEN LOS AJUSTES FORMULADOS.	NO HAY	ART. 151 DTO. 6-91

CONTINUACION.....			
ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO			
No.	ETAPA	PLAZO	BASE LEGAL
10	SE LLEVA A CABO EL MECANISMO PREVIO PARA SOLUCIONAR EL CONFLICTO TRIBUTARIO (PROCEDIMIENTO FACULTATIVO PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA).	NO HAY	ART. 145 "A" DTO. 6-91
11	SI EL CONTRIBUYENTE ACEPTA LOS AJUSTES, PROCEDE A CANCELAR EL ADEUDO EN UN PLAZO DE 5 DÍAS.	5 DIAS	ART. 145 "A" DTO. 6-91
12	SI EL CONTRIBUYENTE MANIFIESTA SU INCONFORMIDAD, LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PROCEDE A NOTIFICAR LA AUDIENCIA QUE EN DERECHO CORRESPONDE.	AL 6TO. DIA SI NO SE APORTAN PRUEBAS	ARTS. 145 "A" Y 146 DTO. 6-91
13	CONTRIBUYENTE EVACUA LA AUDIENCIA.	30 DIAS	ART. 146 DTO. 6-91.
14	CONTRIBUYENTE PUEDE SOLICITAR PLAZO DE PERIODO DE APERTURA A PRUEBA.	30 DIAS CORREN A PARTIR DEL 6TO. DIA	ART. 146 DTO. 6-91.
15	SE PUEDE DICTAMINAR DILIGENCIAS PARA MEJOR RESOLVER DE OFICIO O A PETICIÓN DE PARTE.	15 DIAS	ARTS. 144 Y 148 DTO. 6-91
16	SE EMITE LA RESOLUCIÓN CORRESPONDIENTE.	30 DIAS	ART. 148 Y 149
17	SE ELEVA EL EXPEDIENTE.	5 DIAS	ART. 154 DTO. 6-91
18	INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVOCATORIA.	10 DIAS	ART. 154 DTO. 6-91
19	INTERPOSICION DEL OCURSO	3 DIAS	ART. 155 DTO. 6-91
20	ENMIENDA Y NULIDAD (PROCEDE EN CUALQUIER ESTADO, PERO NO PODRA INTEERPONERSE CUANDO PROCEDAN LOS RECURSOS	3 DIAS	ART. 160 DTO. 6-91
21	EMISIÓN DE RESOLUCIÓN DEL TRIBUTA LA CUAL CONFIRMA, MODIFICA, REVOCA O ANULA LA RESOLUCION REQUERIDA	30 DIAS	ART. 154 DTO. 6-91
22	RESOLUCION CONFIRMA ADEUDO TRIBUTARIO, PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO	5 DIAS	ARTS. 176 Y 178 DTO. 6-91
23	SILENCIO ADMINISTRATIVO	30 DIAS DESPUES DE ESTADO DE RESOLVER	ART. 157 DTO. 6-91
24	PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (SISTEMA JUDICIAL).	30 DIAS	ART. 161 DTO. 6-91
25	EMISIÓN DE SENTENCIA.	30 DIAS	ART 165 "A" DTO. 6-91
26	CASACION DE CONFORMIDAD CON EL CODIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL	15 DIAS	ART 626 DTO. LEY 107

Las etapas indicadas, no se desarrollaron, en virtud que se incluyó en cada una la base legal que la regula, en la cual se puede verificar su contenido y procedimiento respectivo.

3.4. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria

A través del Decreto número 1-98, del Congreso de La República de Guatemala, fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente autónomo a quien se le delega la función del sujeto activo de los impuestos. Responsable de Administrar, Gestionar, Planificar, Programar, Dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico-tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación de la normativa relacionada con la recaudación, control y fiscalización de los tributos.

La Superintendencia de Administración Tributaria, para desarrollar oportunamente las funciones que establece la ley específica le asigna, se conforma por 6 gerencias, las cuales les dan cobertura a los 22 departamentos de país, siendo estas:

1. Gerencia Contribuyentes Especiales Grandes
2. Gerencia Contribuyentes Especiales Medianos
3. Gerencia Regional Central
4. Gerencia Regional Nororiente
5. Gerencia Regional Sur
6. Gerencia Regional Occidente

El artículo 3 de la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece el objeto y funciones de la Administración Tributaria, dentro de las que sobresale:

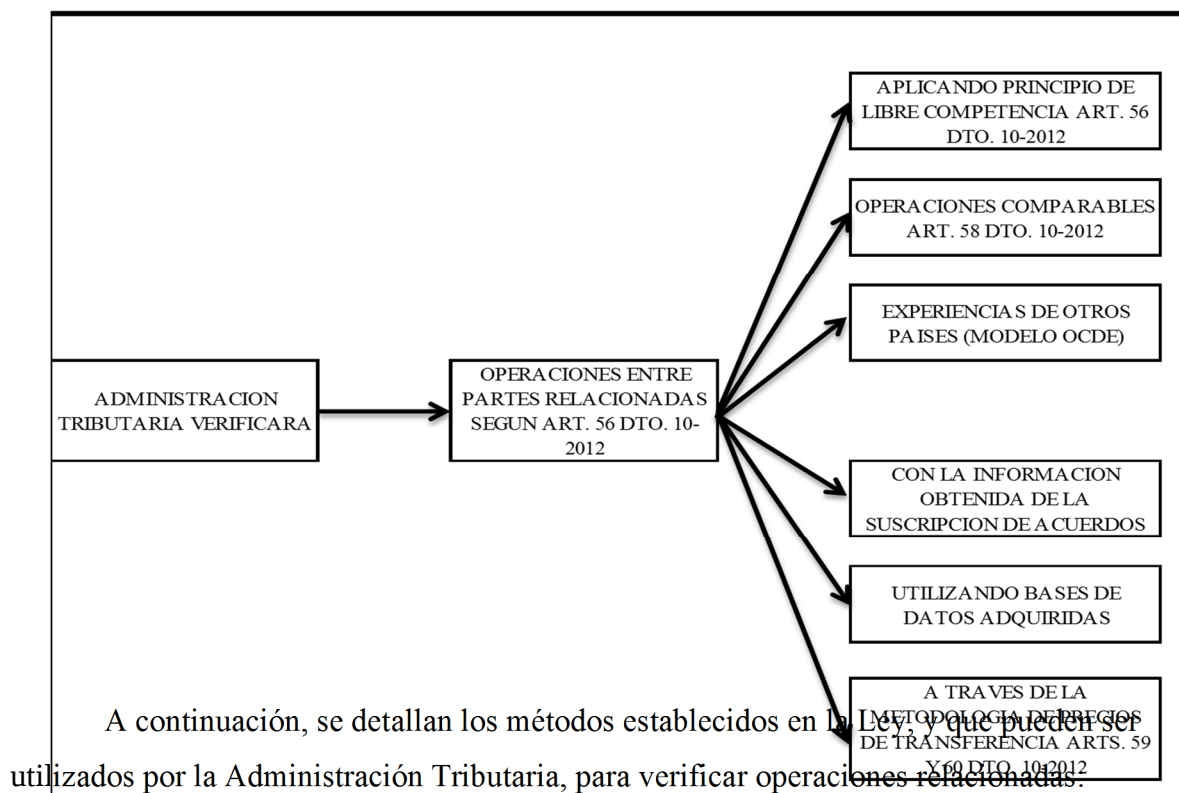
- “a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado...,
- b. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley...,
- c. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación.....

d. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.....”

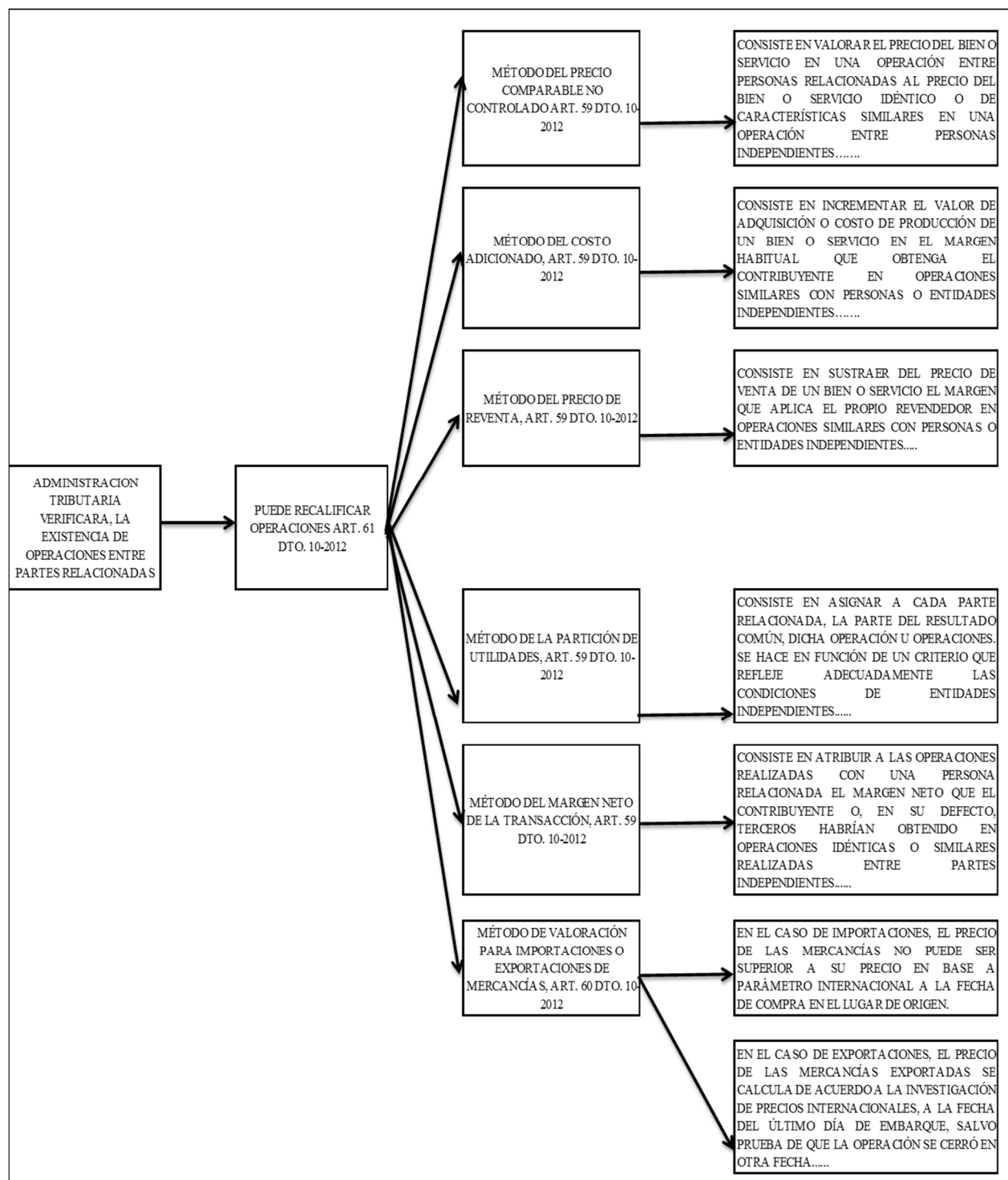
3.5. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta

El trabajo se encuentra focalizado al análisis de la regulación de Precios de Transferencia, por lo cual se procederá a incluir los aspectos relevantes del Capítulo VI, el cual establece las normas especiales de valoración entre las partes relacionadas, las cuales fueron inicialmente suspendidas por considerarlas inconstitucionales, posteriormente se declaró sin lugar dicha acción, las normas objeto de estudio son de observancia y aplicación obligatoria a partir del 1 de enero de 2015, según el artículo 27 del Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República, a continuación se ilustra las facultades de la Administración Tributaria relacionadas con el tema:

Cuadro 13: Facultades de la Administración Tributaria



Cuadro 13: Métodos para verificar operaciones entre Partes Relacionadas



Para el **análisis de operaciones comparables** se procederá conforme lo establecido en el artículo 58 de la ley, de la manera siguiente:

- a. Determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes.....
- b. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación.....
- c. Para considerar operaciones comparables, se tomarán en cuenta los factores que sean económicamente relevantes: a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación, b. Las funciones asumidas por las partes en relación (identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados), c. Los términos contractuales (responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante), d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones y e. Las estrategias comerciales.....
- d. Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, puede agruparlas para efectuar el análisis de operaciones comparables siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia.....

De acuerdo al artículo 65 de la Ley, los contribuyentes deben considerar los **principios generales de información y documentación** siguientes:

- a. Los contribuyentes deben tener, al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de este libro.
- b. El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de veinte (20) días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria

de solicitar la información adicional que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.

- c. La información o documentación a que se refieren los dos artículos siguientes de este libro deben incluir la información que el contribuyente haya utilizado para determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas y estará formada por:
 - La relativa al contribuyente (regulada en el artículo 67).
 - La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente (regulada en el artículo 66).

Dentro de la legislación el artículo 62 regula los **Acuerdos de Precios por Anticipado**, este punto es sumamente valioso, ya que la Administración Tributaria guatemalteca ha iniciado un largo recorrido en la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia, se considera una buena opción iniciar con la aplicación de Acuerdos Anticipados, para lo cual es necesario que tenga acercamientos con empresas que efectúan operaciones con partes vinculadas en nuestro país.

Es importante resaltar ciertos aspectos que regula la norma en este punto, como por ejemplo:

- a. Que los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, acompañando a la solicitud una propuesta en que fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.
- b. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.
- c. El acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se

concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro (4) períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe.

- d. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la solicitud.

3.6. Acuerdo Gubernativo número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece definiciones, conceptos, procedimientos, y ajustes que se pueden formular en la aplicación de la normativa de valoración de precios, los cuales debe considerar la Administración Tributaria, al efectuar revisiones de operaciones mercantiles entre empresas relacionadas.

A continuación, se lista los artículos relevantes que regula el reglamento:

Cuadro 14: Artículos relevantes que regula el Reglamento

REGLAMENTO LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
No.	ETAPA	BASE LEGAL
1	PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA	ART. 37
2	PARTES RELACIONADAS	ART. 38
3	PROCEDIMIENTO PARA LA IDENTIFICACIÓN DE POTENCIALES COMPARABLES	ART. 39
4	AJUSTES A LOS COMPARABLES	ART. 40
5	ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD (ANÁLISIS FUNCIONAL, CLÁUSULAS CONTRACTUALES, CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS, ESTRATEGIAS EMPRESARIALES).	ARTS. 41-45
6	BÚSQUEDA DE LA MEJOR OPERACIÓN COMPARABLE ENTRE VARIAS POSIBLES.	ART. 47

CONTINUACION..		
REGLAMENTO LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
No.	ETAPA	BASE LEGAL
7	SELECCIÓN DEL MÉTODO ADECUADO	ART. 48
8	RECALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS OPERACIONES.	ART. 55
9	ACUERDOS DE PRECIOS POR ANTICIPADO.	ART. 57
10	FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA REVISIÓN DE LAS PROPUESTAS.	ART. 59
11	CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DE APROBACIÓN	ART. 60
12	EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO.	ART. 63

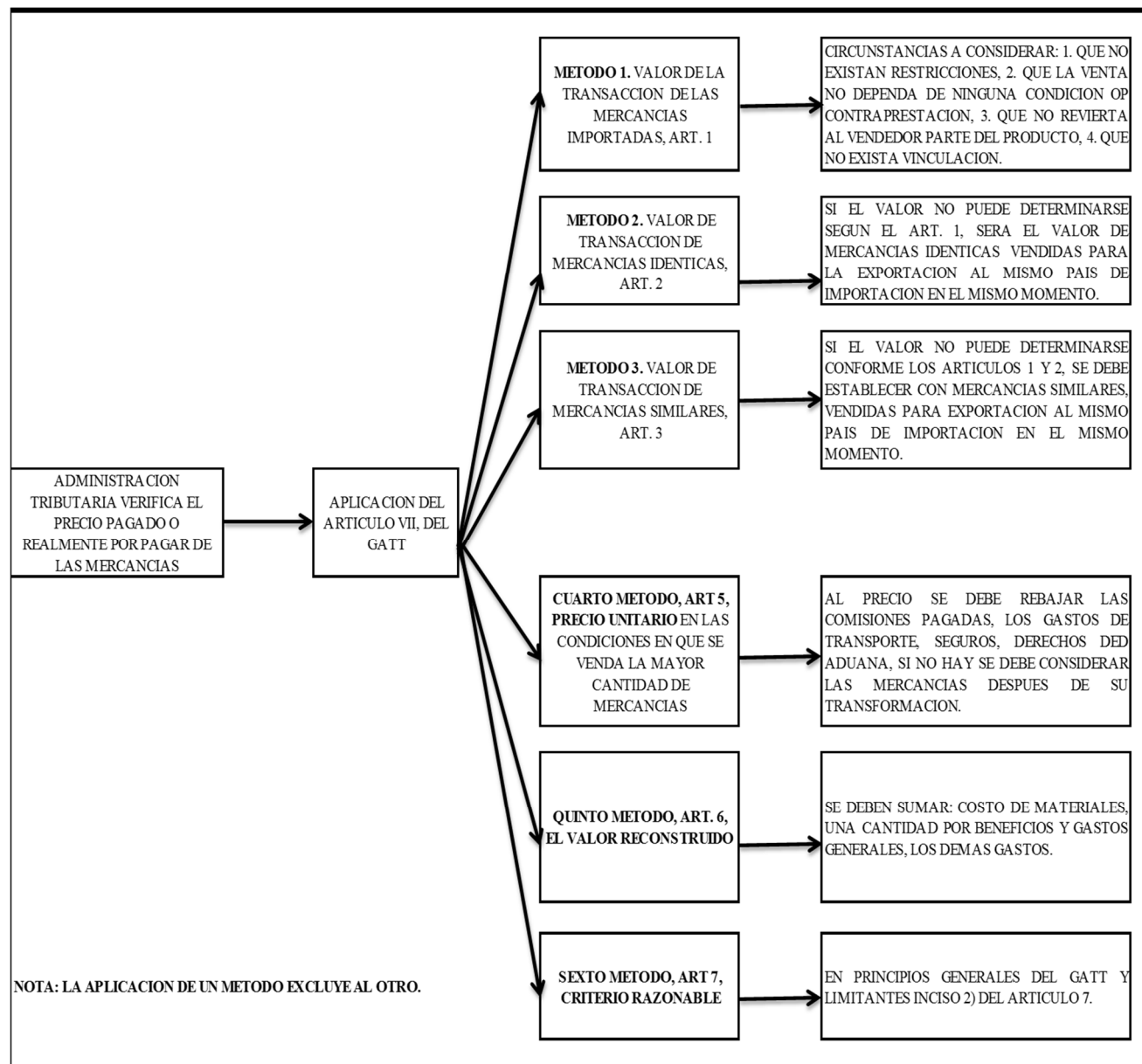
3.7. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994 –GATT–

El valor según el Acuerdo promueve un sistema justo, uniforme y neutro en la valoración de aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios, y que la valoración aduanera se fomente en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales.

El valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en Aduana de conformidad con el Acuerdo, el cual consiste en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, en los casos en que determinados elementos, que se consideran forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos. Prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero.

El GATT es el antecedente a las Normas Especiales de valoración entre Partes Relacionadas (Precios de Transferencia), reguladas en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. A continuación, se detallan los 6 métodos para determinar el precio de transacción de las mercancías importadas según el GATT:

Cuadro 15: Métodos para verificar el precio pagado o realmente por pagar de conformidad con el GATT



El principio de plena competencia se aplica por varias administraciones de aduanas como principio para comparar el valor atribuible a bienes importados por empresas asociadas, que puede estar afectado por la relación especial existente entre ellas, y el valor de bienes similares importados por empresas independientes.

Los métodos de valoración a los efectos de aduanas pueden no coincidir con los métodos de determinación de precios de transferencia de la OCDE, sin embargo, los valores de aduana pueden resultar útiles a las Administraciones Tributarias en la evaluación de la condición de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada y viceversa.

Por lo cual se considera importante la cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras dentro de un país para evaluar los precios de transferencia, y así ayudar a reducir el número de casos en los que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa.

3.8. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE-

Los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de plena competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (y en los convenios bilaterales que vinculan legalmente a sus signatarios) y en el Informe de 1979. Estas Directrices se centran en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los precios de transferencia de empresas asociadas. Las Directrices pretenden ayudar a las administraciones tributarias (tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros) y a las empresas multinacionales, mostrándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambas partes en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre administraciones tributarias, y entre estas y las empresas multinacionales, y evitando costosos litigios. Estas Directrices analizan los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena competencia, y estudian la aplicación práctica de estos métodos. También se incluye un estudio del reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida.

Los miembros de la OCDE, instan a que sigan estas Directrices en sus prácticas internas sobre precios de transferencia, y a los contribuyentes, a que las sigan al valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Se invita a las administraciones tributarias a que tengan en cuenta el criterio comercial del contribuyente al proceder a la comprobación de la aplicación del principio de plena competencia, y a desarrollar

sus análisis de precios de transferencia desde esta perspectiva.

Las Directrices también pretenden, en primer lugar, regir la resolución de los casos de precios de transferencia planteados en el marco de procedimientos amistosos entre países miembros de la OCDE y, cuando resulte apropiado, de los procedimientos seguidos en aplicación del convenio de arbitraje.

Con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las administraciones tributarias que resulte equitativo para todas las partes, es necesario considerar todos los aspectos relevantes en cada supuesto de precios de transferencia. Uno de estos aspectos es la atribución de la carga de la prueba. En la mayoría de las jurisdicciones es la Administración Tributaria quien soporta la carga de la prueba, lo cual exige que esta demuestre, que el precio determinado por el contribuyente no es conforme con el principio de plena competencia. En otras jurisdicciones puede ocurrir que los sujetos pasivos tengan que soportar la carga de la prueba en relación con ciertos aspectos. Independientemente de quién soporte la carga de la prueba, es preciso evaluar la equidad de su atribución a la luz de otros elementos del sistema fiscal de cada jurisdicción que incidan sobre la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, comprendida la resolución de controversias. Estos elementos incluirían sanciones, prácticas de inspección, procedimientos de recursos administrativos, normas relativas al pago de intereses respecto de los impuestos debidos y de las devoluciones tributarias, la obligación eventual de efectuar el pago del tributo correspondiente antes de recurrir un ajuste, las normas de prescripción y el grado en que las disposiciones aplicables se conocen previamente.

A continuación, se detalla la estructura de las Directrices de la OCDE aplicable en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, de 1979:

- ✓ Capítulo I: Principio de plena competencia
- ✓ Capítulo II: Metodología para la determinación de los Precios de Transferencia
- ✓ Capítulo III: Análisis de Comparabilidad

- ✓ Capítulo IV: Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia.
- ✓ Capítulo V: Documentación
- ✓ Capítulo VI: Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles
- ✓ Capítulo VII: Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo
- ✓ Capítulo VIII: Acuerdo de Reparto de costes
- ✓ Capítulo IX: Reestructuración de empresas y precios de transferencia

Capítulo IV

Métodos para determinar la existencia de Precios de Transferencia

Al momento de estudiar los Precios de Transferencia entre empresas relacionadas, es importante señalar, que a los contribuyentes afectos al Impuesto Sobre la Renta, es a quienes las Administraciones Tributarias, les exigen la obligatoriedad legal de verificar y efectuar ajustes

sobre precios de transferencia, lo cual repercute en un efecto directo en la determinación de sus resultados y por ende en el pago de impuestos.

“En la actualidad, en la aplicación del impuesto sobre la renta en el ámbito mundial el tema de los precios de transferencia constituye una cuestión realmente crucial, en virtud que el impuesto a la renta es un impuesto que los asociados pagan al fisco según la renta que devengan y esta se ve directamente manipulada según los precios de transferencia”. (Jaramillo, 2da. Edición actualizada)

Derivado de la vinculación entre empresas relacionadas, surge la posibilidad que las empresas intragrupo realicen operaciones especiales, distintas a las que podrían efectuar y pactar empresas independientes, es por ello que la OCDE en sus “Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias”, establece guías que permiten asegurar la correcta asignación de resultados entre jurisdicciones diferentes, a fin de facilitar la competencia tributaria correspondiente a cada una de las jurisdicciones tributarias afectas.

Estas guías son un punto de referencia, para poder efectuar ajustes a los resultados de empresas con operaciones vinculadas, es importante citar que las mismas no constituyen base legal para formular ajustes, ya que como se indicó son de referencia, por lo tanto, cada Estado debe preparar su normativa legal interna para poder ajustar los Precios de Transferencia entre empresas relacionadas.

Se debe tomar nota que los ajustes en materia de Precios de Transferencia, proceden cuando se realizan operaciones entre empresas relacionadas de diferentes jurisdicciones y en cada una de ellas se aplica un tipo impositivo de Impuesto Sobre la Renta diferente, (por lo regular en un país el tipo impositivo debe ser menor), por el contrario si el tipo impositivo coincide en ambos países o el del país al que se trasladan los beneficios es mayor no aplica la materia de precios de transferencia. A continuación, se ilustra lo antes expuesto:

Cuadro 16: Ejemplo de Empresas Relacionadas

ESTADO DE RESULTADOS		
DESCRIPCION	PAIS "A"	PAIS "B"
INGRESOS	50,000,000.00	25,000,000.00
COSTOS Y GASTOS	40,000,000.00	20,000,000.00
RENTA IMPONIBLE	10,000,000.00	5,000,000.00
TIPO IMPOSITIVO ISR	25 %	15 %
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2,500,000.00	750,000.00
TOTAL IMPUESTO PAGADO	3,250,000.00	

Cuadro 17: Ejemplo de Empresas no Relacionadas

ESTADO DE RESULTADOS		
DESCRIPCION	PAIS "A"	PAIS "B"
INGRESOS	50,000,000.00	25,000,000.00
COSTOS Y GASTOS	40,000,000.00	20,000,000.00
RENTA IMPONIBLE	10,000,000.00	5,000,000.00
TIPO IMPOSITIVO ISR	25 %	25 %
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2,500,000.00	1,250,000.00
TOTAL IMPUESTO	3,750,000.00	
VARIACION DE ISR NO PAGADO	500,000.00	

Para analizar el principio de plena competencia o de precio normal de mercado abierto, existen los métodos llamados tradicionales y los considerados alternativos, los cuales constituyen la herramienta principal para detectar o comprobar el uso de Precios de Transferencia, los cuales se detallarán más adelante en el presente capítulo.

4.1. Métodos Tradicionales

“Los métodos tradicionales constituyen el camino más directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia y consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre esas dos empresas asociadas con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes.

Esta vía es la más directa porque cualquier diferencia en el precio de una operación vinculada respecto del precio de una operación no vinculada comparable puede ser directamente imputable a las relaciones comerciales y financieras establecidas o impuestas entre las dos empresas; y las condiciones de plena competencia pueden establecerse directamente sustituyendo el precio de la operación vinculada por el precio de la operación no vinculada comparable.

Sin embargo, no siempre se encontrarán operaciones comparables que permitan una solución tan directa, de tal forma que a veces será necesario comparar otros indicios menos directos como los márgenes brutos, derivados de operaciones vinculadas y de operaciones no vinculadas, para determinar si las condiciones entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia”. (OCDE -Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-, 2003).

La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, 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.**

4.2. Método del Precio Comparable no Controlado (Cup por sus siglas en Inglés)

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

El método del precio libre comparable es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que el vendido entre dos empresas asociadas. Es el método preferido, porque es el “el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia” (OCDE -Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-, 2003).

Este método es el más recomendado y directo de aplicar cuando existen operaciones no vinculadas comparables, para determinar el valor normal de mercado. Las propias directrices dan ejemplos de transacciones en los que se recomienda utilizar el método del precio libre de comparable como en los casos de que una empresa independiente vende el mismo producto que es vendido entre dos empresas asociadas, también cuando las circunstancias que rodean las ventas de empresas asociadas e independientes son idénticas salvo que el precio de venta de la operación vinculada sea un precio de entrega y el de venta de la operación no vinculada sea un precio de fábrica o en el caso en el que la diferencia de precios de la transacción sea debido al volumen de la transacción.

Por ejemplo, supongamos que un contribuyente vende 1,000 toneladas de café a 8,000\$ por tonelada a una empresa asociada de su grupo multinacional y, al mismo tiempo, vende 500 toneladas del mismo producto a 10,000\$ por tonelada a una empresa independiente. Este caso exige valorar si las diferencias en el volumen de las ventas deberían dar lugar a un ajuste del precio de transferencia. El mercado relevante debería investigarse, analizando operaciones de productos similares para conocer los descuentos habituales en función del volumen suministrado.

Para que el método sea efectivo las transacciones deben ser lo más parecidas posibles, se debe considerar la calidad del producto, los términos contractuales, el mercado geográfico, los riesgos, etc., ya que los ajustes pertinentes para eliminar las diferencias entre las operaciones vinculadas y no vinculadas pueden complicar el uso de este ajuste, así mismo, este método resulta de difícil en la práctica, en sectores y mercados en los cuales no existen demasiadas transacciones de la misma índole para ser comparado entre operaciones no vinculadas.

4.2.1. Condiciones para determinar un Precio de Mercado Comparable

“Para poder efectuar la comparación tendrán que cumplir una de las dos condiciones, según señalan las *Directrices* de la OCDE:

a) Que las particularidades o diferencias, si es que existen, entre ambas transacciones (por razón del objeto o por razón del sujeto) no tengan que quedar reflejadas en el precio que fija el mercado libre.

b) Que, siendo diferencias con proyección material en el precio libre del producto, puedan ser corregidas mediante ajustes a los que quepa atribuir una razonable exactitud. Las operaciones serán comparables cuando no existan diferencias entre ellas o cuando existiendo, se conoce la incidencia de estas en el precio y por lo tanto se puede ajustar.” (ICEFI)

4.2.2. Fuentes para determinar un Precio de Mercado Comparable

“Las fuentes comparables para la aplicación de este método pueden provenir de:

a) **Comparables externos.** Son los elementos de comparación de precios que se realiza entre compañías que no están incluidas dentro del grupo económico. Las comparables externas resultan más difíciles ubicarlas, esto es debido a que la mayoría de la información pertenece a compañías privadas. Para la búsqueda de comparables externos es necesario, la adquisición de una licencia de uso de una base de datos para la obtención de la información.

b) **Comparables internos.** Son los elementos de comparación que provienen de transacciones realizadas por la empresa con partes no controladas. La información de comparables internos es más fácil de obtener para la empresa, siempre y cuando se hayan realizado un número de operaciones significativas con partes no relacionadas.” (ICEFI)

4.2.3. Características para determinar un Precio de Mercado

“Para la aplicación del método *CUP* debe existir similitudes entre los productos o servicios que se van a comparar, las características que deben cumplir son:

- a) Calidad del producto: Consistencia (*ej.*: metales preciosos, minerales, etc.) duración (*ej.*: los granos), grado de humedad.
- b) Clausura de contratos: la garantía del producto, volumen de ventas, modalidades de créditos, modalidad de envíos, cláusula legal.
- c) Nivel de mercado: Mayorista, minorista y otras cláusulas de distribución.
- d) Días de transacción.
- e) Intangibles asociados a la venta.
- f) Riesgos cambiarios.” (ICEFI)

4.2.4. Requisitos para determinar un Precio de Mercado Comparable

“Una vez confirmada la vinculación y visto que los precios utilizados por las entidades vinculadas son diferentes a los normales de mercado se determinará éste precio teniendo en cuenta que deben cumplirse unos requisitos para su cálculo. Para concretar un precio de mercado comparable, serán necesarios los siguientes requisitos o premisas:

- a) Se tomará como referencia el mismo mercado en términos geográficos.
- b) Las operaciones han de referirse a una mercancía igual o similar, para poder efectuar la comparación.
- c) El volumen de las transacciones comparadas ha de ser equivalente.
- d) El tramo en que se realicen dichas operaciones ha de ser el mismo.
- e) Han de realizarse en el mismo período de tiempo.

Alguna Resolución, añade además el requisito de que los comparables deben ser precios de sociedades independientes entre sí.” (ICEFI)

En el presente trabajo de investigación, se ha considerado necesario efectuar una comparación del contenido de diversas normativas legales vigentes de otros países con la de Guatemala, a fin de establecer similitudes o discrepancias con relación a la utilización de este Método, a continuación detalle:

Cuadro 18: Derecho Comparado del Método del precio Comparable no Controlado

OCDE	GUATEMALA	MEXICO	BRASIL	ARGENTINA	EE.UU.	COLOMBIA
EL PRECIO COMPARABLE SE ESTABLECE POR REFERENCIA A TRANSACCIONES COMPARABLES ENTRE UN VENDEDOR Y UN COMPRADOR QUE NO CONSTITUYE EMPRESAS VINCULADAS. INFORME DE LA OCDE DE 1979 REQUIERE QUE LOS BIENES O SERVICIOS SEAN COMPARABLES, TAN PROXIMOS COMO SEA POSIBLE.	CONSISTE EN VALORAR EL PRECIO DEL BIEN O SERVICIO EN UNA OPERACION ENTRE PERSONAS RELACIONADAS, AL PRECIO DEL BIEN O SERVICIO IDENTICO O DE CARACTERISITICAS SIMILARES EN UNA OPERACION ENTRE PERSONAS INDEPENDIOENTES, EFECTUANDO LAS CORRECCIONES NECESARIAS.	SE UTILIZA COMO COMPARABLE EL PRECIO O MONTO DE LA CONTRAPRESTACION QUE SE HUBIERA PACTADO UNA PARTE INDEPENDIENTE O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES. EN LOS DEMAS CASOS SE REMITE A LAS DISPOSICIONES DE LA OCDE.	SE HA ADOPTADO ESTE METODO, PERO BASADO EN LOS COSTOS Y COMO PRECIOS INDEPENDIENTES COMPARABLES ADOPTA LA MEDIA ARITMETICA EN LOS PRECIOS PRACTICADOS EN BRASIL Y EN OTROS PAISES, EN OPERACIONES COMPARABLES. LOS DEMAS CASOS SE REMITE A LAS DISPOSICIONES DE LA OCDE.	ESTE METODO NO SE PUEDE APLICAR CUANDO LOS PRODUCTOS NO SEAN COMPARABLES POR SUS CARACTERISTICAS, E INCLUYE EL CONCEPTO DE VOLUMEN. ADEMÁS TOMA EN CUENTA LAS CONDICIONES FINANCIERAS Y MONETARIAS QUE NO SEAN SUCEPTIBLES DE SER AJUSTADAS. SENALA EL CASO DE BIENES INTANGIBLES DEBEN SER IGUALES O SIMILARES.	NO SE EXIGE IDENTIDAD DE OPERACIONES, AUNQUE SI LA MERCANCIA COMPARABLE NO ES EXACTAMENTE LA MISMA EL IRS HA ESTABLECIDO QUE ESTE METODO PIERDE SU PRIORIDAD SOBRE LOS DEMAS METODOS.	CONSIDERA EL PRECIO DE BIENES O SERVICIOS QUE SE HUBIERA PACTADO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES.

FUENTE: (Barbosa Marino, 2004)

4.3. Método del Precio de Reventa

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

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

El margen del precio de reventa es más exacto cuando se ha obtenido poco tiempo después de que el revendedor adquiriera los bienes. Cuanto más tiempo transcurre entre la compra inicial y la reventa, más posibilidades hay de que se deban tener en cuenta otros factores (variaciones en el mercado, en los tipos de cambio, en los costes, etc.) en cualquier comparación. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010)

“Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización, es decir de compra-venta. Como señala SALA GALVAÑ en línea con otros autores cuando la sociedad es meramente distribuidora, simplemente compra el producto a su vinculada sin añadir actividad propia que altere sustancialmente el valor del bien con el fin de revenderlo a terceros independientes, el método empleado será el del precio de reventa”. (Galvan, 2003)

4.3.1. Condiciones para la aplicación del Método

Para que este método sea aplicado, es necesario que se cumplan ciertas condiciones:

- a) “Que ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que emprenden esas operaciones pueda influir materialmente en el margen de reventa en el mercado libre y que si en caso de existir diferencias, se puedan realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de estas.
- b) Que exista una operación de reventa a un tercero independiente, el método solo se puede aplicar si la empresa examinada compra algún producto a una empresa relacionada para posteriormente vendérselo a una empresa independiente.
- c) Es importante analizar la función de la empresa más que el tipo de producto vendido, la OCDE señala que este método por ejemplo resulta de mayor aplicación práctica cuando la empresa revendedora desarrolla únicamente actividad comercial y el margen es más fácil de calcular entre menos valor le añada el revendedor al producto.
- d) También es importante señalar que el método será más acertado entre mayor sea el número de factores similares que sean distintos del propio producto.” (Barbosa Marino, 2004)

4.3.2. Dificultades en la aplicación del Método

- a) La principal dificultad se encontrara en calcular el margen de precio de reventa, en los casos, en que antes de la venta, los bienes sean objeto de una nueva transformación o se incorporen a un producto más complejo.
- b) “Que la cuantía del margen del precio de reventa dependa de las funciones ejercidas por el revendedor. Estas funciones pueden variar mucho, desde el caso en el que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta aquel en el que asume la totalidad de los riesgos de la propiedad de los bienes junto con la plena responsabilidad y los riesgos derivados de su publicidad, comercialización, distribución y garantía, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios.
- c) Se podría esperar que el margen del precio de reventa varíe en función de que el revendedor tenga el derecho exclusivo de revender los bienes en cuestión.
- d) Cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada, deberán practicarse los ajustes que corresponda sobre los datos utilizados para calcular el margen del precio de reventa, a fin

de asegurar que se manejan las mismas categorías de costes en cada caso para llegar al margen bruto. Por ejemplo, los costes de investigación y desarrollo pueden reflejarse en los gastos de explotación o en los de venta. Los márgenes brutos respectivos no serían comparables sin los ajustes oportunos.” (Instituto de Estudios Fiscales, 2010).

El precio de libre competencia se calcula con la siguiente fórmula:

$$\text{Precio de libre competencia} = [\text{precio de reventa}] - [\text{margen de precio de reventa}] \times [\text{precio de reventa}]$$

Asimismo, el margen del precio de reventa es aquel que corresponde a transacciones comparables entre entidades independientes y se calcula:

$$\text{Margen del precio de reventa} = [\text{precio de reventa} - \text{coste de adquisición}] / \text{Precios de reventa}$$

El uso de este método no se aconseja cuando antes de la reventa el producto es transformado o ensamblado a otro producto, debido a que el producto es alterado.

A continuación, se cita un ejemplo en aplicación del método del precio de reventa: Supongamos que hay dos distribuidores vendiendo el mismo producto en el mismo mercado con el mismo nombre comercial. El distribuidor A garantiza el producto, el distribuidor B, no. El distribuidor A no incluye la garantía como parte de la estrategia de fijación de precios y, por tanto, vende a precios más elevados que determinan un mayor margen de beneficio bruto (si no se tienen en cuenta los costes de dar un servicio de garantía) que el obtenido por el distribuidor B, que vende a un precio inferior. Estos márgenes no son comparables si no se realiza un ajuste que subsane esa diferencia.

Cuadro 19: Derecho Comparado del Método del Precio de Reventa

OCDE	GUATEMALA	MEXICO	BRASIL	ARGENTINA	EE.UU.	COLOMBIA
LA OCDE SENALA QUE ESTE METODO ES EL MAS APROPIADO CUANDO LA EMPRESA VINCULADA ACTUA COMO DISTRIBUIDOR O COMERCIALIZADOR DE PRODUCTOS DENTRO DEL GRUPO, INCORPORANDO UN VALOR ANADIDO.	CONSISTE EN SUSTRAR DEL PRECIO DE VENTA DE UN BIEN O SERVICIO EL MARGEN QUE APLICA EL PROPIO REVENDEDOR EN OPERACIONES SIMILARES CON PERSONAS O ENTIDADES INDEPENDIENTES, O EN SU DEFECTO, EL MARGEN DE PERESONAS INDEPENDIENTES APLICAN A OPERACIONES COMPARABLES, APLICANDO LAS CORRECCIONES NECESARIAS.	LA LEGISLACION DETERMINA QUE EL PRECIO DE ADQUISICION DE UN BIEN O SERVICIO SE DETERMINA MULTIPLICANDO EL PRECIO DE REVENTA PACTADO CON O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES POR LA DIFERENCIA ENTRE LA UNIDAD Y EL PORCENTAJE DE UTILIDAD BRUTA QUE HUBIERA SIDO PACTADO CON O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES.	PARA ESTE METODO ADOPTA LA MEDIA ARITMETICA DE LOS PRECIOS DE REVENTA PARA PERSONAS NO VINCULADAS, MENOS LOS DESCUENTOS INCONDICIONALES, LOS IMPUESTOS BASADOS EN LAS VENTAS, LAS COMISIONES EN CORRETAJES USUALES Y EL MARGEN DE GANANCIAS DEL 20% SOBRE EL PRECIO DE VENTA.	SERA EL PRECIO QUE SURJA DE MULTIPLICAR EL PRECIO DE REVENTA EN TRANSACCIONES ENTRE PARTES VINCULADAS POR EL RESULTADO DE DISMINUIR DE LA UNIDAD EL PORCENTAJE DE GANANCIA BRUTA QUE HUBIERA SIDO PACTADO CON O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN TRANSACCIONES COMPARABLES, ESOS SE CONSIDERA EL PRECIO DE ADQUISICION.	LA REFERENCIA SE EXPRESA COMO PORCENTAJE DE VENTAS PARA LA DETERMINACION DEL MARGEN DE BENEFICIOS DE REFERENCIA QUE DEBE ATRIBUIRSE A LA PARTE VINCULADA QUE REVENDE Y SE UTILIZA COMO REFERENCIA EL PORCENTAJE DE UTILIDAD BRUTA OBTENIDO EN TRANSACCIONES COMPARABLES NO CONTROLADAS.	SE PARTE DEL PRECIO DE REVENTA, EL CUAL DEBE COMPRENDER TANTO LOS GASTOS COMO UNA UTILIDAD ADECUADA PARA EL REVENDEDOR, SEGUN LAS FUNCIONES QUE REALICE. UNA VEZ REDUCIDO EL PRECIO DE REVENTA EN EL MARGEN DE REVENTA, RESULTA EL PRECIO DE ADQUISICION EN CONDICIONES DE LIBRE COMPETENCIA.

FUENTE: (Barbosa Marino, 2004)

4.4. Método del Costo Incrementado

“El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los bienes (o servicios) en una operación vinculada por los bienes transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. Este coste se incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de incrementar el coste mencionado con dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método probablemente alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a la venta de productos semi-acabados entre partes asociadas, cuando las partes asociadas han concluido acuerdos de explotación común o de compra-venta a largo plazo, o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.

El método del coste incrementado presenta algunas dificultades para su aplicación correcta, en particular en la determinación de los costes. Aunque sin duda una empresa debe cubrir sus costes en un determinado período de tiempo para poder mantener su actividad, esos costes pueden no ser determinantes del beneficio que deba obtenerse en un caso concreto y en un año dado. En tanto que las empresas se ven frecuentemente compelidas por la competencia a bajar sus precios en relación con los costes de producción de los bienes o de prestación de los servicios que ofertan, existen otras circunstancias en las que no se aprecia relación alguna entre el nivel de costes en que se ha incurrido y el valor normal de mercado (por ejemplo, cuando se ha realizado un descubrimiento muy valioso y su propietario ha incurrido en costes de investigación bajos para lograrlo).

Además, al aplicar el método del coste incrementado se debe prestar atención a la aplicación de un margen comparable a una base de costes comparable. Por ejemplo, si el proveedor en la operación independiente objeto de comparación para la aplicación del método del coste incrementado utiliza activos empresariales arrendados en el desarrollo de su actividad, la base de costes no puede ser comparable sin ajustes cuando el proveedor en la operación vinculada sea propietario de sus activos. El método del coste incrementado se fundamenta en la comparación del margen incrementado sobre los costes aplicado en una operación vinculada y el margen sobre costes obtenido en una o más operaciones no vinculadas comparables. Por tanto, las diferencias entre las operaciones vinculadas y no vinculadas que afectan a la cuantía del margen deben analizarse para determinar qué ajustes deben realizarse en los márgenes correspondientes a las operaciones no vinculadas.

A estos efectos, resulta particularmente importante considerar las diferencias en los niveles y tipos de gastos (de explotación y otros, incluyendo los gastos de financiación) vinculados a las funciones desarrolladas y los riesgos asumidos por las partes o a las operaciones objeto de comparación. El estudio de estas diferencias puede poner de manifiesto lo siguiente:

- a) Si los gastos reflejan una diferencia funcional (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos)

que no se ha considerado al aplicar el método, puede ser necesario ajustar el margen incrementado sobre el coste.

- b) Si los gastos reflejan funciones adicionales distintas de las actividades a las que el método somete a análisis, puede ser necesario determinar remuneraciones independientes para esas funciones. Estas últimas pueden consistir, por ejemplo, en prestaciones de servicios para las que se podrá establecer una remuneración apropiada. Análogamente, puede ser necesario ajustar independientemente los gastos derivados de una estructura de capital que no responda a acuerdos basados en el principio de plena competencia.
- c) Si las diferencias en los gastos de las partes que se comparan reflejan simplemente eficiencias o ineficiencias de las empresas (como sería el caso respecto de los gastos de supervisión, generales y de administración), no será necesario realizar ajustes en el margen bruto.

En cualquiera de las circunstancias anteriores podrá ser útil complementar los métodos del coste incrementado y del precio de reventa atendiendo a los resultados obtenidos con la aplicación de otros métodos.

Otro aspecto importante de la comparabilidad es la homogeneidad de la contabilidad. Cuando las prácticas contables empleadas en la operación vinculada y la operación no vinculada difieren, los datos utilizados deberán ajustarse adecuadamente al objeto de asegurar, en aras de la coherencia, que los costes utilizados son del mismo tipo". (Instituto de Estudios Fiscales, 2010)

El margen sobre costes es aquel que corresponde a transacciones comparables entre sociedades independientes y se obtiene aplicando la fórmula:

$$\text{Margen del coste} = \frac{[\text{precio de venta} - \text{costes}]}{\text{Costes}}$$

En general los costes y los gastos de una empresa se pueden entender divididos en tres grandes categorías. En primer lugar, los costes directos de producción de un bien o un servicio, como puede ser el coste de las materias primas. En segundo lugar, los costes indirectos de producción que, aunque estén estrechamente vinculados al proceso de producción, pueden ser comunes a varios bienes o servicios (por ejemplo, el coste de un departamento de reparaciones que abarca los equipos utilizados en la producción de los distintos productos). Por último, los

gastos de explotación de la empresa en su conjunto, entre los que se incluirían los de supervisión, generales y de administración.

A continuación se cita un ejemplo de este método: La sociedad C del país D es una filial al 100 por cien de la sociedad E, situada en el país F. En comparación con el país F, en el país D los salarios son muy bajos. La sociedad C monta aparatos de televisión a expensas y riesgo de la sociedad E. Esta última suministra todos los componentes necesarios, los conocimientos prácticos -know-how-, etc. La sociedad E se compromete a comprar los productos montados en el caso de que los aparatos de televisión no superen un determinado nivel de calidad. Después de pasar los controles de calidad, los aparatos de televisión se envían, por cuenta y riesgo de la sociedad E, a los centros de distribución que esta sociedad tiene en diversos países. Puede decirse que las funciones de la sociedad C se limitan meramente a las que desarrolla un fabricante que realiza su actividad bajo contrato. Los riesgos que soporta la sociedad C son las diferencias que pudieran darse en la calidad y cantidad acordadas. La base para aplicar el método del coste incrementado estará compuesta por todos los costes ligados a las actividades de montaje.

Cuadro 20: Derecho Comparado del Método del Costo Adicionado

OCDE	GUATEMALA	MEXICO	BRASIL	ARGENTINA	EE.UU.	COLOMBIA
CRITICA COMO SE PUEDE EXAGERAR COSTOS HISTORICOS, IGNORANDO LA DEMANDA Y NO REFLEJANDO ADECUADAMENTE LAS CONDICIONES COMPETITIVAS Y DAR POR SUPUESTO UN BENEFICIO.	CONSISTE EN INCREMENTAR EL VALOR DE ADQUISICION COSTO DE PRODUCCION DE UN BIEN O SERVICIO EN EL MARGEN HABITUAL QUE OBTENGA UN CONTRIBUYENTE EN OPERACIONES SIMILARES CON PERSONAS INDEPENDIENTES, O EN SU DEFECTO EN EL MARGEN QUE PERSONAS INDEPENDIENTES APLICAN A OPERACIONES COMPARABLES, APLICANDO LAS CORRECCIONES NECESARIAS.	SE DEFINE A PARTIR DE MULTIPLICAR EL COSTO DE DELOS BIENES O SERVICIOS POR LA SUMA DEL MISMO, MAS EL PORCENTAJE DE UTILIDAD BRUTA QUE HUBIERE PACTADO LA PARTE RELACIONADA CON UNA PARTE INDEPENDIENTE O QUE LO HUBIERA PACTADO PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES.	ESTE METODO SE HA CONDICIONADO EN BRASIL COMO UN "SAFE HARBOR", EMPLEANDO EL COSTO MEDIO DE PRODUCCION DEL PROVEEDOR, SUMADOS LOS IMPUESTOS Y TASAS DE EXPORTACION Y EL MARGEN DEL 20% SOBRE EL COSTO DETERMINADO.	SE MULTIPLICA EL COSTO DE LOS BIENES, SERVICIOS U OTRAS TRANSACCIONES POR EL RESULTADO DE ADICIONAR LA UNIDAD DE PORCENTAJE DE GANANCIA BRUTA APLICADO CON O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN TRANSACCIONES COMPARABLES, DETERMINANDOSE DICHO PORCENTAJE RELACIONADO CON LA UTILIDAD BRUTA CON EL COSTO DE VENTAS.	SE UTILIZA LA UTILIDAD COMO REFERENCIA, Y TOMANDO EL MARGEN DE UTILIDAD BRUTA DE LAS TRANSACCIONES COMPARABLES NO CONTROLADAS, PARA LA COMPARABILIDAD, DEBEN EXISTIR SEMEJANZAS EN LAS FUNCIONES Y RIESGOS ASUMIDOS EN LAS OPERACIONES COMPARABLES, PERO NO SE EXIOGE UNA ESTRECHA SEMEJANZA FISICA Y SE EMPLEA MAS QUE TODO PARA CASOS DE MANUFACTURA O FABRICACION DE BIENES TANGIBLES.	SE MULTILICA EL COSTO DE BIENES O SERVICIOS POR EL RESULTADO DE SUMAR A LA UNIDAD EL PORCENTAJE DE UTILIDAD BRUTA OBTENIDO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES. PARA ESTOS EFECTOS, EL PORCENTAJE DE UTILIDAD BRUTA SE CALCULARA DIVIDIENDO LA UTILIDAD BRUTA ENTRE EL COSTO DE VENTAS NETAS.

FUENTE: (Barbosa Marino, 2004)

En resumen, la posibilidad de utilizar los métodos tradicionales puede enmarcarse en torno a tres preguntas esenciales:

- ✓ ¿Se posee la transacción a los fines de efectuar la comparabilidad?
- ✓ ¿Es comparable o puedo efectuar ajustes para salvar las diferencias existentes?
- ✓ ¿Se tiene la información disponible?

La dificultad en la aplicación de estos métodos radica en que muchas veces quedan sin respuesta algunas de las preguntas señaladas, debiéndose consecuentemente utilizar los métodos no tradicionales.

4.5. Otros Métodos De Valoración

La misma OCDE en su informe de 1995 sobre precios de transferencia estableció los conocidos como “otros métodos” para los casos en que los métodos tradicionales no se puedan aplicar. Estos métodos se basan en el “beneficio de la transacción” y comparan algunas medidas financieras similares entre sociedades de la misma industria.

La dificultad para el uso de estos métodos es la necesidad de información comparable, como en todos los métodos de precios de transferencia, pero a diferencia de los métodos tradicionales, estos se basan en la comparación de los beneficios de las transacciones y por tanto es más difícil de obtener la información necesaria entre sociedades independientes para hacer el estudio de comparabilidad.

Asimismo, los métodos basados en los beneficios sólo pueden aceptarse en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad. Esto se alcanza mediante la aplicación de los métodos de tal forma que se aproximen al principio de plena competencia, a continuación, se detallan los otros métodos:

Los métodos basados en el resultado de las operaciones estudian los beneficios que se derivan de una operación vinculada concreta. A los efectos de estas Directrices, se consideran métodos basados en el resultado de las operaciones el método de la distribución del resultado y el método del margen neto operacional. Los beneficios procedentes de una operación vinculada pueden constituir un indicador importante de si la operación se ha realizado en condiciones que difieran de aquellas que hubieran acordado empresas independientes en circunstancias, por lo demás, comparables.

4.6. Método del Margen Neto Operacional (TNMM por sus siglas en inglés)

“El método del margen neto operacional estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada (o una serie de operaciones que resulte adecuado agregar). Por tanto, el método del margen neto operacional se aplica de forma similar a los métodos del coste incrementado y del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que resulte fiable, el método del margen neto operacional debe aplicarse de forma similar a como se aplican los métodos del precio de reventa o del coste incrementado. En concreto, esto supone que el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia “comparables internos”. Cuando no sea posible proceder de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable (“comparable externo”). Es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables.

La aplicación del método del margen neto operacional difícilmente resultará fiable si cada parte realiza aportaciones valiosas y únicas. En ese caso, el método más apropiado, en términos generales, es el método de la distribución del resultado. Sin embargo, los métodos unilaterales (métodos tradicionales basados en las operaciones, o el del margen neto operacional) pueden aplicarse en aquellos casos en los que es una de las partes la que realiza todas las aportaciones únicas que conlleva la operación vinculada, mientras que la otra parte no aporta ninguna.

Hay también muchos casos en los que una parte que interviene en una operación realiza aportaciones que no son únicas, por ejemplo, utiliza intangibles no únicos como puedan ser los procesos mercantiles o los conocimientos del mercado no exclusivos. En estos casos es posible satisfacer los requisitos de comparabilidad necesarios para la aplicación de un método tradicional basado en las operaciones o del método del margen neto operacional, porque cabe esperar que los comparables recurran también a un conjunto similar de aportaciones no únicas”. (Instituto de

Estudios Fiscales, 2010)

4.6.1. Ventajas de la aplicación del Método

- a) “Una de las ventajas del método del margen neto operacional es que los indicadores de beneficio neto (por ejemplo, el rendimiento de los activos, la relación entre beneficio de explotación y ventas y otras posibles medidas del beneficio neto) son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones de lo que lo es el precio, que es la magnitud utilizada en el método del precio libre comparable. Los indicadores de beneficio neto pueden tolerar también mejor algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que los márgenes de beneficio bruto.
- b) Otra ventaja práctica del método del margen neto operacional es que, como ocurre en los métodos unilaterales, sólo es necesario analizar el indicador financiero de una de las empresas asociadas (la parte “objeto de análisis”). Del mismo modo, tampoco es necesario habitualmente homogeneizar los documentos contables de los participantes en la actividad empresarial, ni imputar costes a todos los participantes como ocurre en el caso del método de la distribución del resultado de la operación. En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas, o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes”. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010)
- c) “Los márgenes netos estarían afectados en una menor medida que las diferencias en los precios de un producto. Este método del margen neto operativo debería establecerse con referencia al margen neto que la misma empresa obtiene en operaciones comparables con empresas independientes. Cuando esto no fuera posible, el margen neto de una empresa independiente puede servir como punto de partida”. (Hamaekers)

4.6.2. Inconvenientes de la aplicación del Método

- a) En algunos países, la falta de claridad en los datos públicos referidos a la clasificación de los gastos comprendidos en el beneficio bruto o en el de explotación, complica la comparabilidad de los márgenes brutos, mientras que la utilización de indicadores de beneficio neto puede evitar el problema.

- b) Algunas de las desventajas de este método son las de que el margen neto puede estar influido por factores que tienen un menor efecto sobre el margen bruto o precio, en tanto que el método queda librado a un nivel de utilidad que puede ser bajo o alto, por ejemplo, “una gestión ineficiente o un control de costos inadecuado influyen en la utilidad operacional en particular”.
- c) Por lo general, el contribuyente posee poca información respecto de operaciones entre empresas independientes, situación distinta a la de la administración fiscal, que puede contar con mayor información sobre aquellas empresas, en razón de las auditorías que realiza, lo que puede dar origen a la elaboración de diferentes análisis.

En la práctica se aplica como método de último recurso o como control de algún otro método tradicional.

4.7. Método de la Distribución del Resultado

“El método de la distribución del resultado aspira a eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones. El método de la distribución del resultado identifica, en primer lugar, el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los “resultados conjuntos”). Las referencias a los términos “resultados” y “beneficios” deben entenderse como aplicables igualmente a las pérdidas. Posteriormente se procede a la distribución de ese resultado común entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos, de forma que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubieran previsto y reflejado en un acuerdo pactado en condiciones de plena competencia”. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010)

4.7.1. Ventajas e Inconvenientes según las Directrices de la OCDE

- a) “La principal ventaja del método de la distribución del resultado es que constituye un método para abordar las operaciones estrechamente integradas, respecto de las que no sería posible aplicar un método unilateral.

- b) Este método de distribución del resultado puede ser también el más apropiado cuando ambas partes de una operación realizan aportaciones únicas y valiosas (por ejemplo, aportan intangibles únicos) a la operación, dado que, en ese caso, partes independientes podrían desear compartir los resultados de la operación en proporción a sus aportaciones respectivas, por lo que un método bilateral es más apropiado que un método unilateral en esas circunstancias.
- c) En el caso de una aportación única y valiosa, la información sobre comparables fiables puede ser insuficiente para aplicar otro método. Por el contrario, el método de la distribución del resultado normalmente no se aplicaría en aquellos casos en los que una parte ejerce funciones simples y no realiza ninguna aportación única significativa (por ejemplo, la fabricación por contrato o las actividades prestadas bajo contratos de servicios en las circunstancias adecuadas), dado que en esos casos, el método de la distribución del resultado no resultaría apropiado en vista del análisis funcional de esa parte.
- d) Cuando existen datos comparables, estos pueden resultar pertinentes en el análisis de la distribución del resultado para corroborar el reparto de beneficios al que hubieran procedido partes independientes en circunstancias comparables. Los datos comparables también pueden resultar útiles en el análisis de la distribución del resultado para determinar el valor de las aportaciones de cada empresa asociada a la operación
- e) En los casos en los que no haya otras pruebas directas sobre cómo hubieran dividido partes independientes el resultado obtenido en operaciones comparables efectuadas en condiciones comparables, su distribución se basará en el reparto de funciones (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) entre las propias empresas asociadas.
- f) Otra ventaja del método de la distribución del resultado reside en su flexibilidad, que le permite tener en cuenta hechos y circunstancias específicos y posiblemente únicos de las empresas asociadas, y que no se observan en empresas independientes, sin dejar por ello de ser un criterio respetuoso con el principio de plena competencia en la medida en que refleja lo que hubieran hecho partes independientes que actuaran con lógica comercial frente a las mismas circunstancias.
- g) Otra ventaja más es que, al amparo del método de la distribución del resultado, es menos probable que una de las partes de la operación vinculada obtenga un resultado excepcional e improbable, dado que el análisis se realiza sobre ambas partes de la operación. Este aspecto adquiere especial relevancia cuando se analiza la aportación de las partes con relación a los activos intangibles empleados en las operaciones vinculadas.
- h) Una de las debilidades que presenta el método de la distribución del resultado reside en las dificultades que plantea su aplicación. A primera vista, este método puede parecer fácilmente accesible tanto para los

contribuyentes como para las administraciones tributarias, ya que tiende a apoyarse menos en la información procedente de terceros independientes. Sin embargo, las empresas asociadas y las administraciones tributarias pueden tener dificultades para acceder a la información relativa a filiales extranjeras. Por otra parte, será difícil determinar los ingresos y los gastos conjuntos de todas las empresas asociadas participantes en las operaciones vinculadas, pues ello requeriría que los documentos contables se basaran en los mismos criterios y que se efectuaran ajustes en función de las distintas prácticas contables y monedas utilizadas”. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010)

Como conclusión sobre los métodos basados en el resultado de las operaciones se puede indicar que el método del margen neto operacional suscita alguna preocupación, y en especial el hecho de que en ocasiones se aplique sin tener debidamente en cuenta las diferencias sustanciales entre las operaciones vinculadas y no vinculadas objeto de comparación. A muchos países les preocupa el hecho de que al aplicar el método del margen neto operacional se ignoran las salvaguardias creadas para la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por tanto, cuando las diferencias en las características de las operaciones que se comparan influyan en los indicadores de beneficios netos utilizados, no es apropiado aplicar el método del margen neto operacional sin proceder a ajustar las diferencias.

En cualquier caso, la prudencia debe regir la determinación de si un método basado en el resultado de la operación, aplicado a un aspecto concreto de un caso, puede arrojar un resultado de plena competencia, bien por sí mismo o en conjunción con un método tradicional basado en las operaciones.

4.8. Método de valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías denominado Sexto Método

Según la Ley de Actualización Tributaria, El Método de Valoración para importaciones o exportaciones de mercancías, establece que “(...) En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.

En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo” (Decreto del Congreso de la República de Guatemala, 10-2012, artículo 60).

Cuando se trata de operaciones de importación entre partes relacionadas, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. Se entenderá por fecha de compra la del día último del embarque de la mercancía o en su defecto la del día anterior a la cotización, salvo prueba de que la compra se cerró en otra diferente (Acuerdo Gubernativo número 213-2013, artículo 53).

Al hablar de precios de transferencia, difícilmente se aparta de la relación estrecha que existe con exportaciones e importaciones de mercancías, pues están íntimamente relacionadas, los precios de transferencia precisamente se dan en operaciones comerciales internacionales.

El principal mercado de las exportaciones guatemaltecas es los Estados Unidos de Norteamérica; es decir, es el principal socio comercial, en segundo lugar se encuentra el mercado centroamericano. De manera que ante las situaciones de inestabilidad que podría presentar la economía estadounidense, Guatemala podría verse afectada en algunos grandes agregados, como por ejemplo el café, azúcar, banano, cardamomo, etc.

Con relación al comportamiento de las importaciones, estas han ido en forma creciente, con mayor impacto en Materias Primas y en segundo lugar Bienes de Consumo, posteriormente están los combustibles y los materiales de construcción. Guatemala es considerada dependiente en la economía, puesto que importa más de lo que exporta.

Para la Superintendencia de Administración Tributaria, este método lo podrá fácilmente utilizar, al contar con información de importaciones y exportaciones en las bases de datos de la Intendencia de Aduanas (a través de las aduanas del país), como de las aduanas centroamericanas

y las aduanas de los países socios comerciales de Guatemala, relacionada con los métodos usados en materia aduanera de conformidad con el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), que servirá como referencia para la aplicación del Sexto Método.

4.9. Aplicabilidad de los Métodos

Cuadro 21: Aplicabilidad de los Métodos

METODOS TRADICIONALES			METODOS NO TRADICIONALES		
PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	PRECIO DE REVENTA	COSTO ADICIONADO	PARTTICION DE UTILIDADES	RESIDUAL DE PARTICION DE UTILIDADES	MARGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACION
TRANSACCIONES CON BIENES INTANGIBLES	DISTRIBUCION DE PRODUCTOS MANUFACTURADOS	TRANSFERENCIA DE PRODUCTOS SEMIELABORADOS	TRANSACCIONES QUE INVOLUCRAN SERVICIOS INTERRELACIONADOS		PROVISION DE SERVICIOS (EXEPTO LOS FINANCIEROS).
TRANSFERENCIA DE COMMODITIES	FUNCIONES DE MARKETING	PROVISION DE SERVICIOS			TRANSFERENCIA TANTO DE BIENES EN PROCESO COMO DE BIENES TERMINADOS
PRESTAMOS Y FINANCIAMIENTO		CONTRATOS A LARGO PLAZO			

FUENTE: (Wolfsohn, 2000)

Capítulo V

Desafíos de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la aplicación de la Normativa Legal Relacionada con Precios de Transferencia

El presente capítulo contiene los desafíos, beneficios y limitaciones que enfrenta en el Sistema Tributario Guatemalteco la Superintendencia de Administración Tributaria, con la entrada en vigencia de la aplicación de la normativa legal de los Precios de Transferencia en materia tributaria, de acuerdo a lo regulado en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

La necesidad de aplicar la normativa legal de los Precios de Transferencia en nuestro medio obedece a los factores siguientes:

- ✓ La inexistencia de un precio de referencia de mercado, lo que obliga a establecer reglas de cálculo y la cancelación del impuesto de acuerdo a la realidad objetiva de las empresas intragrupo.
- ✓ Para detener la manipulación abusiva de los precios de transferencia por parte de los multinacionales o transnacionales que operan en diversos mercados, en las cuales se observa que su tributación es baja o nula.
- ✓ Por la dificultad de acceder a la complejidad de las transacciones intragrupo, y
- ✓ Para establecer una cuota justa de beneficio a cada agente involucrado en la transacción, de modo que cada empresa dentro del grupo empresarial sea tratada como un ente independiente que actúa bajo condiciones de mercado.

La aplicación de la normativa de Precios de Transferencia en Guatemala no es simple, y prácticamente no se ha empleado de forma inmediata, en principio por la acción de inconstitucionalidad promovida en contra de la norma y seguidamente debido a que la Superintendencia de Administración Tributaria, ha implementado las condiciones que garanticen realizar oportunamente las fiscalizaciones a este sector.

5.1. Vigencia del Decreto número 10-2012, Libro I de la Ley de Actualización Tributaria

La normativa legal de Normas de Valoración (Precios de Transferencia), le otorga facultades a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, para verificar si las transacciones entre empresas relacionadas, reportan precios de mercado, caso contrario procederá a determinar el principio de plena competencia a través de los métodos correspondientes y por consecuencia la cancelación correcta de los impuestos. Así mismo en uso de las facultades legales y con la disponibilidad de las herramientas informáticas, ha establecido el padrón de contribuyentes sujetos a ser fiscalizados.

Es importante citar que las empresas afectas presentaron su primer informe en los tres primeros meses del año 2016, pero la Superintendencia de Administración Tributaria puede fiscalizar y requerir información relacionada con precios de transferencia del año 2015.

La normativa para el control de los Precios de Transferencia cobró vigencia el 01 de enero del 2015, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– ha comenzado a fiscalizar a contribuyentes que realizan operaciones relacionadas, es importante citar que a la presente fecha 22 empresas están siendo fiscalizadas, que comercializan comodities, y el sector que mas está siendo objeto de fiscalización y por ende de reparos, son las empresas cuya actividad económica es la compra venta y distribución de combustibles (Información vertida en el Foro Fiscal Occidente del 22 de Julio de 2017), sin embargo, se está verificando las operaciones del periodo 2013, pero debido a que la Corte de Constitucionalidad dejó en suspenso la normativa en ese ámbito temporal (se considera a criterio del autor que la acción presentada tiene sustento legal, ya que la normativa carece de certeza jurídica, al facilitarle a la Administración Tributaria, varios métodos para poder realizar fiscalizaciones de precios de transferencia, es decir la finalidad es que si un método no se puede emplear, se busque el método que considere oportuno, para formular ajustes, dejando al contribuyente en indefensión), así mismo el Decreto número 19-2013 suspendió la normativa, razón por la cual los contribuyentes pueden hacer uso de su Derecho de Defensa, procediendo a impugnar los procesos de fiscalización y reparos que les están formulado,

presentando un Recurso de Vacatio Legis de conformidad con los artículos 177, 179 y 180 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Se denomina Vacatio Legis al periodo que se da entre la publicación y la fecha en que entra en vigencia la ley, y que tiene por objeto que la población guatemalteca pueda leer la ley para que puedan saber de qué se trata y así poder prepararse para su cumplimiento.

Así mismo se denomina vigencia de la ley, la vida de una ley, la cual puede ser determinada o indeterminada. Es cuando la ley se vuelve aplicable, esto sucede ocho días después de su publicación o cuando lo establezca la misma.

El artículo 6 de la Ley del Organismo Judicial establece que la ley empieza a regir ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma amplíe o restrinja dicho plazo, en el cómputo de ese plazo se consideraran todos los días.

5.2. Desafíos

A continuación, se detallan algunos de los desafíos a los cuales se enfrentara la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, por la vigencia de la normativa legal de Precios de Transferencia:

- ✓ Obtención de fuentes de información ya sea privadas o públicas fiables y actualizadas, a fin de contar con elementos objetivos para determinar el precio de mercado de las empresas intragrupo, así mismo los comparables se encuentren en similares condiciones con el objeto de determinar correctamente los Precios de Transferencia en el Sistema Tributario Guatemalteco. Con relación a ese punto la Superintendencia de Administración Tributaria, publicó el Concurso Público Numero SAT-CP-1-2015, a través del cual requiere la Contratación de la Prestación de los Servicios de Derecho de Uso de Base de Datos Internacional para Precios de Transferencia, para La Superintendencia de Administración Tributaria, según NOG 3856526.

- ✓ Capacitación teórica y práctica tanto a nivel local como internacional al recurso humano que conformará el Departamento de Precios de Transferencia de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, a fin de garantizar un Debido Proceso. Es importante citar que el Departamento de Precios de Transferencia a nivel macro se integra por un Jefe de Sección, Supervisores con calidades de Contadores Públicos y Auditores, Abogados y Notarios y Economistas y finalmente los profesionales que realizan las revisiones las correspondientes.
- ✓ Suscripción y aprovechamiento de convenios de información tributaria con otros países latinoamericanos.
- ✓ Asertividad de los programas de fiscalización relacionados con los Precios de Transferencia, lo cual debe reflejar incremento en la Recaudación anual por parte de la Administración Tributaria. Según información compartida en la Convención Anual del mes de julio de 2017, la Superintendencia de Administración Tributaria a la fecha ha concluido de forma satisfactoria un caso en el cual logró un recaudo por casi Q100 millones a través del Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario, regulado en el artículo 145 “A” del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes. Es un gran desafío para el fisco seguir sosteniendo los casos en los cuales se formulen ajustes a fin de contribuir en la recaudación, ya que mientras avanza el tiempo, los contribuyentes día a día cuentan con más elementos técnicos y legales para debatir los procesos de fiscalización.
- ✓ La creación de tribunales especializados en materia tributaria por parte del Sector Justicia. Con relación a este tema la Intendencia de Fiscalización ha tenido un acercamiento con los Juzgados, a fin de capacitar a los Jueces y darles a conocer la normativa de valoración (Precios de Transferencia) y como se desarrollan las revisiones, no obstante la iniciativa de la Superintendencia de Administración

Tributaria, depende propiamente del Sector Justicia especializar en materia tributaria a los Jueces que van a participar en los casos, ya que si no se logra a tiempo la actualización y especialización, por la independencia judicial, el trabajo que realice el fisco podría sufrir un revés.

- ✓ Percepción de riesgo de parte de las empresas que están utilizando las prácticas de operaciones relacionadas.
- ✓ Prescripción en la ejecución de auditorías, este es un riesgo inherente en todo proceso, por el cual el fisco debe considerar los plazos para la ejecución de las auditorías de Precios de Transferencia, por lo cual debe observar el desarrollo del procedimiento administrativo como contencioso, a fin de evitar perjuicios que van en detrimento de la economía nacional.
- ✓ Implementar dentro de su portal: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/sat> los anexos que deben presentar las empresas que realizan operaciones relacionadas.

5.3. Beneficios

Los beneficios que se espera por la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia, en el Sistema Tributario Guatemalteco, son los siguientes:

- ✓ Al tener capacitación continua y oportuna el Recurso Humano que integra el Departamento de Precios de Transferencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, se podrá incrementar la recaudación siempre velando por el cumplimiento del Debido Proceso y Derecho de Defensa de los contribuyentes, lo cual conlleva facilitar al Estado, los recursos necesarios para su funcionamiento y cumplimiento de los fines que se encuentran consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

- ✓ Controlar las operaciones mercantiles de las empresas multinacionales y/o transnacionales con las nacionales, a efecto de reducir la manipulación abusiva de precios de transferencia, creando la percepción de control y riesgo y que el Impuesto Sobre la Renta se cancele en el país que corresponde.

5.4. Limitaciones

A continuación, se detallan algunas limitaciones que tendrá la Superintendencia de Administración Tributaria, al afrontar la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia:

- ✓ El primer punto es la Inconstitucionalidad planteada en contra de la normativa legal de Precios de Transferencia, lo cual denota inconformidad y total rechazo por las empresas intragrupo por la implementación de la normativa, por la falta de certeza jurídica como se indicó anteriormente, al dejarle al fisco varios métodos para fiscalizar las operaciones de empresas vinculadas o relacionadas entre si.
- ✓ Lograr cobertura al 100% del universo de las empresas que realizan operaciones relacionadas, a través de Recurso Humano correspondiente.
- ✓ Falta de apoyo de las empresas intragrupo para obtener evidencia suficiente y competente en el exterior, para validar si existen o no operaciones relacionadas, a fin de documentar de forma técnica y legal los procesos de fiscalización (pases de ley en caso de ser necesario).
- ✓ Capacitación y especialización continua a nivel internacional para los profesionales que integran el Departamento de Precios de Transferencia de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- ✓ Los resultados provenientes de las revisiones de Precios de Transferencia serán a largo plazo salvo excepciones, lo anterior debido a que los ajustes que efectúe la

Superintendencia de Administración Tributaria, serán materiales, por ende los contribuyentes utilizarán su Derecho de Defensa.

- ✓ Falta de presentación al fisco de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia por parte de las empresas intragrupo, ya que se desconoce el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el sentido de aprobar o rechazar los comparables que se presenten o de la flexibilidad que se pueda suscitar con el ánimo de realizar este procedimiento.
- ✓ La prescripción al facilitar las empresas relacionadas parcialmente la información al fisco, lo cual le deja al fisco realizar una mayor investigación, ya sea a nivel nacional como internacional.
- ✓ La celeridad de los casos, ya que existen antecedentes de otros países, como por ejemplo Argentina, en la cual existen expedientes que se han resuelto a los 10 o 12 años.
- ✓ La falta de base de datos por la Administración Tributaria limitará el análisis de comparabilidad.

5.5. Inconstitucionalidad de la normativa de Precios de Transferencia

Con relación a la vigencia de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, los contribuyentes presentaron inconstitucionalidad según expediente número 208-2013, en el cual citaron que “la norma impugnada transgrede los principios de igualdad, legalidad y seguridad jurídica, contenidos en los artículos 4, 5 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo siguiente: a) el artículo 59 impugnado violenta el principio de legalidad porque: a.1) enuncia y define (varios) métodos para aplicar el principio de libre competencia..... Así las cosas, la propia ley define de manera compleja y poco accesible la metodología reguladora del

principio de libre competencia que servirá de parámetro para que el contribuyente pueda definir la base imponible del Impuesto Sobre la Renta.

Para el efecto, la libre competencia es un sistema económico regulador del mercado que tiene por objeto la determinación de precios entre partes que vendan los mismos productos y presten los mismos servicios (cuestiona que esté una definición de tipo económico en una ley de carácter tributario), por lo que, indica que a pesar de que es legítimo que la ley defina los métodos para verificar precios y establecer los parámetros de la base imponible, y que los mismos le sirvan de referencia a la Administración Tributaria para calcular el Impuesto Sobre la Renta, resulta incierto para el contribuyente porque le genera falta de seguridad jurídica, debido a que el legislador al definir cinco métodos lo hace con el objeto de verificar precios en productos de importaciones y exportaciones haciendo comparaciones de operaciones similares, no obstante cada operación puede ser distinta al revestir características desiguales los productos, aunque estos sean iguales.

El principio de seguridad jurídica sobre el cual descansa el sistema jurídico guatemalteco, tutela al gobernado para que jamás se encuentre en situación de incertidumbre jurídica, la Real Academia Española define como "la cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y consiguientemente la previsibilidad de su aplicación".

Que la certeza jurídica debe entenderse como el hecho de saber qué norma debe o cuando aplicarse en cada momento, lo que va más allá de la interpretación de la misma, es decir, que tiene que saberse previamente sin lugar a dudas, discrepancias y disputas. Por lo tanto, la ley se constituye como un instrumento garantizador frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, la ley es o debe ser un medio generador de certeza, pues debe jugar un papel determinante de defensa frente a las arbitrariedades del poder público.

La acción de inconstitucionalidad fue declarada sin lugar, por la honorable Corte de Constitucionalidad, con lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la facultad

de verificar operaciones relacionadas en nuestro medio de acuerdo a los presupuestos establecidos en la norma.

La presión internacional a fin de poder excluir a Guatemala de la lista gris, considerado como un paraíso fiscal, ha tenido injerencia al no darle trámite a la inconstitucionalidad de la norma de Precios de Transferencia.

5.6. Gestiones actuales que efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria, por la Normativa de Precios de Transferencia

Con relación al proceso de fiscalización de empresas intragrupo, es importante destacar factores a considerar y superar a fin de elaborar y concluir un expediente, como por ejemplo: 1. El fisco fiscaliza con posterioridad a la fijación de los precios en cuestión (no son auditorías preventivas), 2. La información Contable puede diferir. 3. No es habitual que se disponga de información completa sobre precios comparables de terceras partes, 4. Base de datos incompatible o no actualizada, 5. La determinación o realización de un ajuste sobre tales precios puede resultar subjetiva (según el criterio del ente fiscalizador, al aplicar el sexto método, específicamente en las exportaciones, y que por factores endógenos ajenos a la buena voluntad del exportador no se efectúa la transacción con el cliente, ya sea por factores climatológicos, o eventos laborales (huelgas), o financieros de parte de los clientes, el precio de venta de la mercancía a exportar podría diferir, no obstante el fisco pueda tener conocimiento, pero si la mercancía sufre un aumento podría ser susceptible de un ajuste), 6. Los procesos a través de los cuales intervienen las autoridades fiscales requieren plazos prolongados para la resolución final (como por ejemplo en Francia, el fisco ha empleado hasta 10 años), etc.

Algunos países no se preocupan por las operaciones que realizan las empresas intragrupo por la práctica de precios de transferencia, ya que aplican fuertes penalidades para aquellas empresas donde comprueban diferencias entre lo que determinen los cuerpos especiales del fisco y la estructura de precios a la que arriba la empresa, como por ejemplo: Gran Bretaña y Estados Unidos, caso contrario a nuestro país ya que la normativa se comienza a aplicar y por ende se deben regularizar las operaciones de las empresas.

En el caso de que las empresas intragrupo no atiendan los requerimientos que ha girado la Superintendencia de Administración Tributaria, a las empresas intragrupo, les puede imponer sanciones específicas que los disuadan de incumplir con las reglas de precios de transferencia.

Las sanciones pueden ser establecidas en cuanto a la no presentación de información o presentación de forma parcial, la no declaración en el plazo debido, declaraciones insuficientes, por no haber aplicado el principio de plena competencia, o cualquiera sea este, el que rija para la determinación de los precios de transferencia, entre otros, las sanciones pueden ser formales o sustantivas, a continuación, se describen las mismas:

✓ **Infracción a los Deberes Formales**

Cuando la Administración Tributaria, solicita el estudio de Precios de Transferencia y, no cumpla el contribuyente o responsable con presentarlo durante el plazo legal de 20 días, puede imponer la multa establecida en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes, estipulada en el artículo 94, numeral 13) el cual establece “La no presentación ante la Administración de los informes establecidos en las leyes tributarias”.

Sanción:

- ✓ Una multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00), la primera vez,
- ✓ De diez mil Quetzales (Q10,000.00), la segunda vez, y
- ✓ En caso de incumplir más de dos veces se aplicará la multa de diez mil Quetzales (Q10,000.00), más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

✓ **Resistencia a la Acción Fiscalizadora**

- ✓ Cuando Administración Tributaria solicite el Estudio de Precios de Transferencia y el contribuyente o responsable, no cumpla con presentarlo durante el plazo legal de 20 días, la SAT puede invocar que cometió la infracción conocida como

"resistencia a la acción fiscalizadora", establecida en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes, estipulada en el artículo 93, e imponga la multa administrativa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período anual declarado en el Impuesto Sobre la Renta –ISR–.

- ✓ Cuando la Administración Tributaria solicite el estudio de Precios de Transferencia, con la intervención de Juez y, al no cumplir con el plazo, interprete que el contribuyente cometió el delito de "resistencia a la acción fiscalizadora" establecida en el artículo 358 D del Código Penal, e imponga la sanción de uno a seis años de prisión y una multa equivalente a 1 % de los ingresos brutos del contribuyente, obtenidos durante el período anual del Impuesto Sobre la Renta que se revise.

✓ **Ajustes**

Independientemente de cualquiera de los escenarios anteriores, la Administración Tributaria puede ajustar la rentabilidad y/o los ingresos del contribuyente, hasta que los mismos reflejen, conforme su análisis e interpretación, que cumplen el contenido del principio de libre competencia, lo cual repercutirá en el contribuyente, ya que ello conllevaría cobro de Impuesto Sobre la Renta, más los recargos correspondientes (multas y sanciones).

La formulación de ajustes es lo más fuerte que podría sufrir el contribuyente, ya que, debido a la experiencia en otros países, la Administración Tributaria, puede realizar los ajustes considerando criterios de altos márgenes de rentabilidad, lo cual, si no está de acuerdo el contribuyente, daría lugar a iniciar un proceso administrativo y de ser necesario, un proceso judicial, hasta que un juez resuelva cuál de las dos partes tiene la razón, ya que hará uso del Derecho de Defensa respectivo.

Los ajustes que se formulan se hacen en ciertos contextos de precios de transferencia, la terminología utilizada para describir cada uno puede variar, sin embargo los siguientes son los términos estándar utilizados en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE:

- ✓ **Ajustes compensatorios (a veces se hace referencia a un "ajuste de fin de año" o un "ajuste de actualización"):** Un ajuste realizado por un contribuyente para conciliar, para propósitos de impuestos sobre la renta, su Precios de Transferencia actuales con lo que ellos consideran que son los precios de plena competencia.
- ✓ **Ajuste primario:** El ajuste hecho por una Administración Tributaria a las utilidades gravables de un contribuyente como resultado de la aplicación del principio de plena competencia (generalmente un ajuste de auditoría).
- ✓ **Ajuste correspondiente: (a veces llamado "ajuste correlativo"):** Un ajuste hecho por la autoridad competente de una segunda jurisdicción fiscal a las obligaciones fiscales de la empresa asociada en esa jurisdicción, correspondiente a un ajuste primario, por lo que la asignación de los beneficios por las dos jurisdicciones es coherente.
- ✓ **Ajuste secundario:** El ajuste hecho por una autoridad fiscal que se deriva de una operación secundaria a la que proceden algunos países después de hacer un ajuste primario, con el fin de que la atribución efectiva de los beneficios sea compatible con el resultado del ajuste primario. La operación secundaria puede tomar la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de capital o de préstamos presuntos.
- ✓ **Actualidad en la Aplicación de la normativa de Precios de Transferencia por parte de la Administración Tributaria**

“En la actualidad la Superintendencia de Administración Tributaria, esta efectuado auditorías a 22 empresas que realizan operaciones con partes relacionadas, el sector que más ha resentido la aplicación de la normativa es el que se dedica a la importación, compra venta y distribución de combustible (comodities), ya que a la fecha existen

ajustes formulados a 4 empresas de combustible, cuyo efecto fiscal supera los 300 mil millones, para el efecto está utilizando el sexto método.

Adicionalmente la SAT, está efectuando ajustes por los siguientes conceptos:

- ✓ Ajustes del periodo 2013 a empresas que comercializan commodities, a través del método Margen Neto de la Transacción.
- ✓ Por existir inconsistencia entre la Declaración informativa y el Estudio de Precios de Transferencia.
- ✓ Objeción en los comparables utilizados por la compañía.” (Gracias, 2017)

Capítulo VI

Utilización, aplicación y validación de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

En un entorno de negocios globalizado, donde las empresas realizan un sin número de inversiones y transacciones con entidades de un mismo grupo alrededor del mundo, es de vital importancia, tanto para las mismas empresas, como para las autoridades fiscales de los países en donde se llevan a cabo estos negocios, el contar con esquemas fiscales modernos y dinámicos que se apeguen a lineamientos internacionales para la búsqueda de una justa distribución de los recursos tributarios.

Dentro de este ámbito se encuentran los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (“Advance Pricing Agreements” - “APA’s”), los cuales son un mecanismo que ha sido establecido por múltiples administraciones fiscales para la solución de controversias en materia de precios de transferencia y es el que se recomienda en el presente estudio, pero se requiere un acercamiento y flexibilidad de los contribuyentes y la Administración Tributaria a efecto de minimizar esfuerzos y recursos con la aplicación de la normativa de precios de transferencia en nuestro medio, lo anterior de acuerdo al principio beneficio costo para ambas partes.

Se considera importante que el fisco promueva los APAs, pero a la vez se sugiere valide de forma objetiva la información proporcionada por los contribuyentes, a través de los Estudios de Precios de Transferencia que presenten, como por ejemplo los comparables que se incluyan en el mismo, en caso el fisco tenga duda de los comparables, debe solicitar información adicional a los contribuyentes o si lo considera prudente, solicite la inclusión de otros comparables que a su criterio se deben tomar en cuenta, debido a que realizan operaciones similares en tiempo y espacio, otro caso sería que al analizar el estudio se determina que los contribuyentes realizan operaciones relacionadas, pero en ciertos meses los valores son inferiores a los del precio de mercado o de libre competencia y en otros meses los valores son superiores, se realice una compensación, ya que sería contradictorio, el formular ajustes únicamente en los meses en los cuales los precios estén por debajo.

Otro punto que se debe considerar es la capacidad de pago de los contribuyentes, ya que si se imponen tributos confiscatorios, derivado de la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia, se podría inducir a la no inversión de capitales de trabajo y desestimular el desarrollo del comercio interior y exterior, el ejemplo específico sería si una empresa tiene una

utilidad neta antes de la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta de un 10% y el fisco le impone un ajuste que exceda esta utilidad, lógicamente sería contraproducente tanto para el fisco como para el contribuyente, ya que se considera que los contribuyentes no cancelarían los impuestos determinados e iniciarían su Derecho de Defensa, adicionalmente, podrían tomar la decisión de invertir su capital de trabajo en otros países.

A continuación, se dan a conocer temas importantes de los APAs:

6.1. Antecedentes

“En términos generales, un APA es un Acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicada a una transacción entre partes relacionadas. Estos acuerdos pueden negociarse y obtenerse para efectos fiscales en una sola jurisdicción (unilateral); o bien, pueden aplicarse bajo un ámbito de dos o más jurisdicciones (bilateral o multilateral), es decir en acuerdo con otras autoridades fiscales al amparo de los Tratados que para Evitar la Doble Imposición que se tengan suscritos

Cada contribuyente decide cuándo es conveniente iniciar un proceso de negociación de APA y que alcance se le debe dar, generalmente los contribuyentes en busca de un acuerdo con las autoridades consideran, entre otros, los siguientes elementos de juicio:

- ✓ Existe actualmente una controversia con las autoridades fiscales que debe ser resuelta dentro de un ámbito de negociación entre las partes y no de confrontación judicial.
- ✓ Si se han tenido experiencias desagradables en auditorías en materia de precios de transferencia ya sea por parte de las autoridades del país de residencia del contribuyente o bien, por parte de autoridades extranjeras.
- ✓ Si se desea minimizar contingencias financieras o fiscales, ya que, al llegar a un acuerdo con las autoridades fiscales, las partes deberán apegarse a los términos en los que el APA fue negociado.
- ✓ Política corporativa conservadora.

Considerando los puntos anteriores, el APA pudiera considerarse como un procedimiento conservador que brindará al contribuyente que lo negocia una certeza sobre el tratamiento en materia de precios de transferencia

y, sus posibles consecuencias desde el punto de vista fiscal aplicable a cierta transacción o segmento de negocios, así como la posición costo beneficio en cada jurisdicción”. (International Tax Company - ITC, 1996)

6.2. Definición y concepto de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

Un acuerdo previo de valoración de precios de transferencia es un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos (por ejemplo, el método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período.

Una vez concluido el APA, las administraciones tributarias deben garantizar a las empresas de su jurisdicción que no se efectuará ningún ajuste de precios de transferencia en tanto que los contribuyentes cumplan los términos de los acuerdos, sin embargo, el APA debe contener igualmente una cláusula que prevea la posibilidad de revisión o anulación del acuerdo en años futuros, en caso de modificación importante de las operaciones de la empresa, o de circunstancias económicas imprevisibles, que afecten severamente a la fiabilidad del método utilizado, o en caso de fraude o de tergiversación de la información en el curso de las negociaciones del APA, o en caso de inobservancia por el contribuyente de las condiciones previstas en el mismo, incluso debe poder cancelarse, incluso retroactivamente.

6.3. Objetivos de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

La adopción de las directrices detalladas para el desarrollo de los acuerdos previos de valoración en el marco de los procedimientos amistosos data de octubre de 1999.

Los APAs tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales administrativos, judiciales y basados en los convenios para resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar. Estas dificultades han contribuido en parte a desarrollar el proceso de APAs

como una forma alternativa de resolución de las cuestiones planteadas en algunos casos de precios de transferencia.

Otros objetivos de los APAs son: posibilitar unas negociaciones bien fundamentadas, prácticas y cooperativas; resolver temas complejos de precios de transferencia de forma rápida y prospectiva; utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración Tributaria más eficientemente, permitir al contribuyente prever el régimen que le será aplicable y eliminar la doble imposición potencial.

Para que el proceso llegue a buen fin, no debe gestionarse en forma de confrontación sino de modo práctico y eficiente, y requiere de la cooperación de todas las partes intervinientes. Su objetivo es el de complementar, y no sustituir, los mecanismos administrativos y judiciales tradicionales, así como los previstos en los convenios, para resolver los problemas de precios de transferencia.

6.4. Contenido de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

El contenido de la propuesta y la importancia de la información y documentación que debe adjuntarse dependerán de los hechos y circunstancias de cada caso y de los requisitos exigidos por cada una de las administraciones tributarias que en él participen. El principio rector debe ser el de aportar la información y documentación necesarias para explicar los hechos relevantes de la metodología propuesta, para demostrar su aplicación de acuerdo con los artículos pertinentes del convenio en cuestión. La propuesta, debe ser coherente con cualquier indicación general ofrecida en los comentarios a los artículos correspondientes del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, así como con las orientaciones sobre la aplicación del principio de plena competencia del artículo 9 que ofrecen las Directrices en los casos que entrañan precios de transferencia entre empresas asociadas.

La información que se cita a continuación a modo de guía puede ser de importancia general para los APAs, aunque debe tomarse en cuenta que esta lista no es exhaustiva ni normativa:

- a) Las operaciones, productos, actividades económicas o acuerdos a los que se refiera la

propuesta.

- b) Las empresas y establecimientos permanentes que intervienen en estas operaciones o acuerdos.
- c) El otro país o los demás países a los que se ha solicitado su participación.
- d) La información relativa a la estructura organizativa a nivel mundial, los datos históricos, los estados financieros, los productos, las funciones y activos de las empresas asociadas participantes.
- e) Una descripción de la metodología de determinación de precios de transferencia propuesta, así como información detallada y los análisis que sustenten su aplicación, por ejemplo, la identificación de precios o márgenes comparables y el rango de resultados esperados, etc.
- f) Las hipótesis en las que se basa la propuesta y una discusión de las consecuencias de los cambios en dichas hipótesis o de otros acontecimientos, tales como resultados imprevistos que puedan afectar a la validez de la propuesta.
- g) Los períodos contables o los años fiscales que han de considerarse.
- h) Una descripción general de las condiciones del mercado (por ejemplo, las tendencias del sector y el entorno de competencia).
- i) Un análisis de otros aspectos fiscales colaterales que plantee la metodología propuesta.
- j) El análisis de la legislación nacional aplicable y la demostración del cumplimiento con esta y con las disposiciones de los convenios fiscales y directrices de la OCDE que tengan relación con la propuesta; y
- k) Cualquier otra información que pudiera afectar a la metodología actual o propuesta para la determinación de los precios de transferencia.

6.5. Ventajas que presentan los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

- ✓ Los APAs permitirán a los contribuyentes tener certidumbre sobre el régimen tributario de las operaciones sujetas a precios de transferencia a las que se refiere, para un período de tiempo determinado. Gracias a la certidumbre que proporciona un APA, el contribuyente se sitúa en una mejor posición para prever sus obligaciones tributarias creando, en consecuencia, un entorno fiscal favorable a la inversión.
- ✓ Los APAs constituyen la ocasión para que las administraciones tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en un espíritu de concertación, permitiendo alcanzar un resultado jurídicamente correcto y trasladable a la práctica.
- ✓ A través de los procedimientos de negociación de APAs las administraciones tributarias acceden a datos sectoriales y al análisis de métodos de determinación de precios muy útiles en un ambiente cooperativo.
- ✓ La ausencia de confrontación puede conducir igualmente a una mayor objetividad en la revisión de los datos e información suministrados.
- ✓ Los APAs puede evitar a los contribuyentes y a las administraciones tributarias largas y costosas inspecciones y los litigios que pueden generar los precios de transferencia.
- ✓ Tras la conclusión de un APAs, las administraciones tributarias necesitarán menos recursos para subsiguientes inspecciones de las declaraciones del contribuyente, ya que tendrán más información sobre él.

Finalmente se concluye que el espíritu de los APAs, es de cooperación con las administraciones tributarias, a fin se comprenda mejor ciertas operaciones internacionales complejas que llevan a cabo las multinacionales. Gracias a los procedimientos para la negociación de APA es posible conocer y comprender mejor los aspectos extremadamente técnicos y los

elementos de hecho de ciertas áreas de actividad, como las operaciones con productos financieros a escala mundial y los problemas fiscales que plantean.

6.6. Desventajas que presentan los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

Los APAs pueden plantear tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, los siguientes problemas:

- ✓ Posible desacuerdo con las conclusiones de los APAs, si no estuviera convenientemente gestionado.
- ✓ El costo de la elaboración de los APAs.
- ✓ Los procedimientos para la negociación de los APAs pueden suponer inicialmente una carga considerable para los profesionales encargados de la comprobación de los precios de transferencia.
- ✓ Puede existir una tendencia a concluir los APAs posteriores sobre bases similares a las de los acuerdos precedentes, sin tener suficientemente en cuenta las condiciones que se dan en otros mercados.
- ✓ El equilibrio de los recursos destinados al cumplimiento puede ser particularmente difícil de alcanzar porque un programa de APAs suele requerir un personal muy experimentado y a menudo especializado.
- ✓ Pueden plantearse igualmente problemas si, durante sus prácticas inspectoras, las administraciones tributarias hacen un uso abusivo de las informaciones obtenidas en los APAs.
- ✓ Las administraciones tributarias necesitan tiempo para formar expertos en campos especializados, con el fin de atender solicitudes impredecibles de APAs por parte de los contribuyentes en esas áreas.

- ✓ La información sobre competidores y operaciones comparables accesibles al público es limitada.
- ✓ Solamente las sociedades matrices pueden estar perfectamente informadas sobre la política de determinación de precios en el grupo.
- ✓ El rechazo de un APA no debe conllevar a una revisión por parte de la Administración Tributaria.
- ✓ Las administraciones tributarias deben preservar igualmente la confidencialidad de los secretos mercantiles y de otra información y documentación confidencial que se les haya suministrado durante el procedimiento de APAs.

Caso práctico de un Estudio de Precios de Transferencia en el Sistema Tributario Guatemalteco, de conformidad con el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria

Para efectuar un Estudio de Precios de Transferencia, se deben considerar los pasos mínimos siguientes:

1. Determinación de los años a cubrir.
2. Análisis amplio de las circunstancias del contribuyente.
3. Entendimiento de la operación vinculada(s) bajo evaluación, basado en un particular análisis funcional, con el fin de elegir el participante en la prueba (si es necesario), el método de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso, el indicador financiero que se pondrá a prueba (en el caso de un método de beneficio de la operación), y para identificar los factores de comparabilidad significativos que deben ser tomados en cuenta.
4. Revisión de los elementos de comparación internos existentes, si los hay
5. Determinación de las fuentes de información disponibles sobre los comparables externos, en caso de ser necesitados, y la fiabilidad de las fuentes.
6. Selección del método de precios de transferencia más apropiado y, dependiendo del método, la determinación del indicador financiero pertinente (por ejemplo la determinación del indicador de beneficio neto relevante en el caso del método el margen neto de la operación)
7. Determinación de los ajustes de comparabilidad cuando proceda
8. Identificación de los comparables potenciales: la determinación de las características fundamentales que debe cumplir cualquier operación no vinculada con el fin de ser considerado como potencialmente comparable, basado sobre los factores relevantes identificados en el paso 3 y de acuerdo con los factores de comparabilidad

9. Interpretación y uso de los datos recopilados, la determinación de la remuneración del principio de plena competencia

Universitarios Especialistas y Asociados

Contadores, Públicos, Auditores, Abogados y Notarios y Economistas

Calzado Miracle, Sociedad Anónima

Estudio de Precios de Transferencia

Ejercicio Fiscal 2015

Índice

Alcance y Responsabilidad

Introducción

Información General

- 1. Datos de Identificación General**
- 2. Estructura Operativa de Negocios**

Análisis Industrial

- 1. Economía Guatemalteca**

Análisis Funcional

- 1. Funciones**
- 2. Activos**
- 3. Riesgos**

Legislación en Materia de Precios de Transferencia

- 1. Ley de Actualización Tributaria - Decreto No. 10-2012**
- 2. Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria - Acuerdo Gubernativo número 213-2013**

Definición de Parte Analizada y Mejor Método

- 1. Mejor Método**
- 2. Parte Analizada**

Análisis Económico

- 1. Venta de Producto Terminado**
- 2. Regalías por Uso de Marca**

Conclusiones

Alcance y Responsabilidad

Los resultados que se dan a conocer en el presente documento están basados en hechos e información correspondiente del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015, proporcionados por la administración de Calzado Miracle, Sociedad Anónima. ("MIRACLESA"), mismos que no fueron auditados de manera independiente por el equipo de Precios de Transferencia Universitarios Especialistas & Asociados ("UE&A"); por lo tanto, la confiabilidad del análisis y las conclusiones que de él se deriven, dependerán de la veracidad y exactitud de la información proporcionada por MIRACLESA.

El alcance de este estudio se limita a documentar la obligación en materia de Precios de Transferencia para la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala establecida por la Ley de Actualización Tributaria ("LAT"), de conformidad con los artículos 65, 66 y 67, adicionados por el artículo 65 del Acuerdo Gubernativo número 213-2013, vigentes para el año 2015; por lo que no incluye ningún análisis sobre aspectos diversos, como pudieran ser: aspectos legales, laborales o fiscales distintos a precios de transferencia en Guatemala (tales como pero no limitativos a: impuestos federales, impuesto al valor agregado, impuestos al comercio exterior; aspectos de retención de impuesto sobre la renta o implicaciones fiscales internacionales, entre otros).

Debido a la naturaleza de la determinación de valores de mercado, los cuales fueron determinados acuerdo a nuestra interpretación de la LAT en materia de Precios de Transferencia y de las directrices de la OCDE, en caso de una revisión por parte de las autoridades fiscales, éstas podrían no estar de acuerdo con las conclusiones de este trabajo. Sin embargo, nuestro análisis y comentarios que de él se derivan cuentan con el soporte técnico necesario para comprobar la razonabilidad de metodología adoptada y los resultados correspondientes.

Introducción

MIRACLESA ha solicitado a UE&A, la elaboración de un estudio de Precios de Transferencia para demostrar el cumplimiento de los artículos 65, 66 y 67 de la LAT, adicionados por el artículo 65 del Acuerdo Gubernativo 213-2013, vigentes en 2015, en relación, a sus principales operaciones, las cuales efectúa con sus partes relacionadas extranjeras Calzado Miracle Costarricense, S.A. de C.V. ("MIRACLETICA"), Miraclesita, S.A. de C.V. ("MIRACLESITA"), Calzado Miracle de Panamá, S.A. de C.V. ("MIRACLEPANA") y Miracle International S.A. de C.V. ("MIRACLEINTER").

MIRACLESA es una empresa netamente guatemalteca dedicada a la producción y distribución de diversos tipos de calzado. Como parte de su actividad económica y operaciones mercantiles, durante el ejercicio fiscal de 2015, MIRACLESA llevó a cabo las siguientes transacciones intercompañía con sus partes relacionadas extranjeras:

Tabla 1

Transacciones intercompañía llevadas a cabo por MIRACLESA

Transacción Intercompañía	Parte Relacionada	País de Residencia	Monto (Quetzales)	
			Ingresos	Egresos
Venta de producto terminado	MIRACLETICA	Costa Rica	Q2,000,000.00	n/a
Venta de producto terminado	MIRACLESITA	Honduras	04,500,000.00	n/a
Venta de producto terminado	MIRACLEPANA	Panamá	Q500,000.00	n/a
TOTAL DE INGRESOS			Q7,000,000.00	
Regalías por uso de marca	MIRACLEINTER	España	n/a	Q1,000,000.00
TOTAL DE EGRESOS			Q1,000,000.00	

Información proporcionada por la Administración, n/a = no aplica.

Los precios pactados en las transacciones intercompañía correspondientes al ejercicio fiscal 2015, que MIRACLESA llevó a cabo con sus partes relacionadas extranjeras, fueron pactados a valor de mercado. Los resultados de los análisis desarrollados se pueden apreciar en la siguiente tabla:

Tabla 2
Resultado del análisis de Precios de Transferencia

Transacción Sujeta a Análisis	Parte Analizada	Método e Indicador de Utilidad	Resultado obtenido	Rango Intercuartil		
				Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
Venta de producto terminado	MIRACLESA	MCA	58%	55%	57%	70%
Regalías por uso de marca	% / Ventas	PC	8%	5%	5.5%	8.3%

MCA: Método del Costo Adicionado.

PC o CUP: Método del Precio Comparable Controlado

Los resultados económicos mostrados en la tabla anterior permiten concluir que los precios pactados en las transacciones intercompañía correspondientes al ejercicio fiscal 2015, que MIRACLESA llevo a cabo con sus partes relacionadas extranjeras, cumplieron con el principio de independencia efectiva (Principio de Plena Competencia), tal y como se encuentra estipulado en el artículo 59 Libro I Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria.

Información General

Datos de Identificación General:

Razón Social	Miracle Costarricense, S.A. de C.V.
Número de Identificación Fiscal	0200-200000-001-1
Domicilio Fiscal	Centro Comercial Torre Azul, Costa Rica.
Principal Actividad	Distribución de calzado.

Razón Social	Miraclesita, S.A. de C.V.
Número de Identificación Fiscal	0200-300000-001-1
Domicilio Fiscal	Centro Comercial Monte Alto, Honduras
Principal Actividad	Distribución de calzado.

Razón Social	MiraclePana, S.A. de C.V.
Número de Identificación Fiscal	0200-400000-001-1
Domicilio Fiscal	Centro Comercial El Gavilán, Panamá.
Principal Actividad	Distribución de calzado.

Razón Social	Miracleinter, S.A. de C.V.
Número de Identificación Fiscal	0200-100000-001-1
Domicilio Fiscal	Centro Comercial Athletic, España.
Principal Actividad	Distribución de calzado.

2. Estructura Accionaria

Calzado Miracle, S.A.

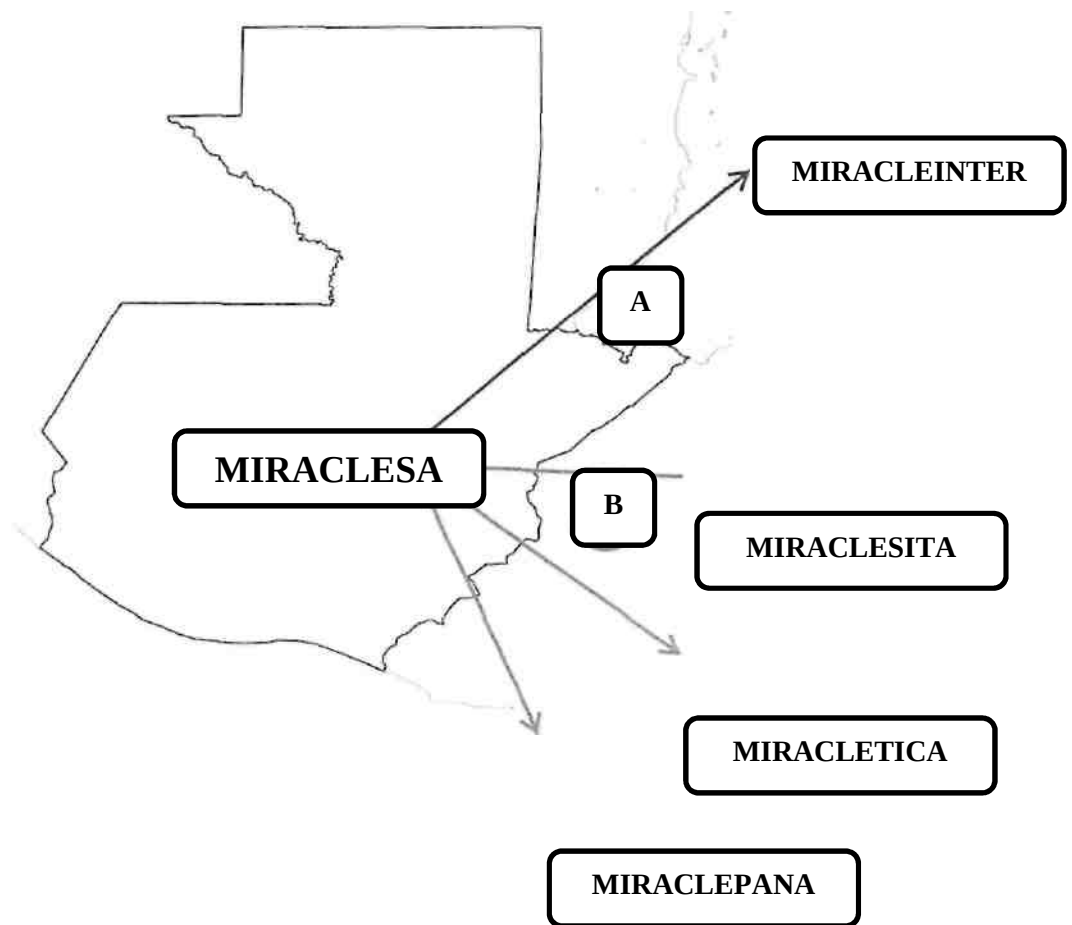
Nombre del accionista	Acciones	Porcentaje
Pedro López	500,000.00	10%
Juan Hernández	185,000.00	4%
Erick García	4,500,000.00	86%
Minoristas	15,000.00	0%
Total	5,200,000.00	100.0%

3. Estructura Operativa de Negocios

Nomenclatura:

A. Pago de regalías por uso de marca.

B. Venta de producto terminado.



Análisis Industrial

El objetivo de esta sección es presentar un análisis general de la economía nacional en la que participa MIRACLESA para poder identificar las diferentes circunstancias económicas que afectan sus operaciones intercompañía.

1. Economía Guatemalteca

A pesar de la incertidumbre en torno a las elecciones de 2015 y las reformas estructurales que se han puesto en marcha, la economía más grande de Centroamérica ha demostrado avanzar de manera

prometedora, con niveles de inflación y endeudamiento estables, y un crecimiento promedio por arriba del 3%, luego de recuperarse de la crisis financiera global de 2008-2009.

De acuerdo con la metodología del Banco de Guatemala, y el cálculo del índice Mensual de Actividad Económica, IMAE, publicado para diciembre de 2015, se registró una variación del 4.2% respecto al mismo mes del año 2014; este índice se trabaja desde el 2002 y se ha mantenido positivo, con excepción de unos meses en el año 2009.

El comportamiento descrito, estuvo influenciado por la incidencia positiva que experimentaron principalmente las actividades económicas siguientes: "comercio al por mayor y al por menor"; "explotación de minas y canteras"; "intermediación financiera, seguros y actividades auxiliares"; "servicios privados"; "agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca"; y "transporte, almacenamiento y comunicaciones".

Tendencias Económicas

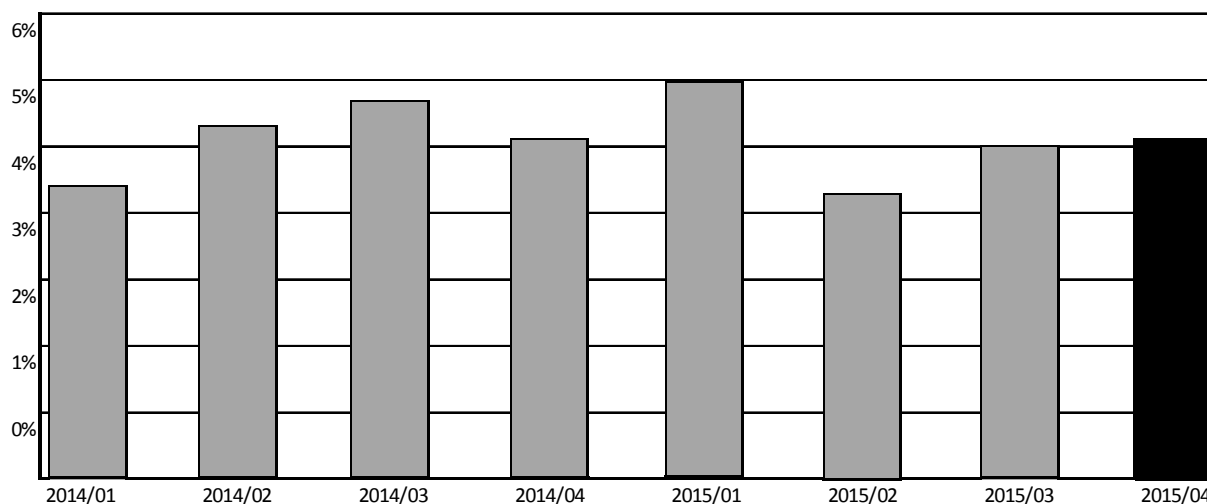
a) Producto Interno Bruto

Durante el tercer trimestre de 2015, la actividad económica medida por la estimación del Producto Interno Bruto real, registró un crecimiento de 3.9% explicado por el dinamismo observado en la demanda interna, particularmente en el consumo privado y en la formación bruta de capital fijo, así como por el desempeño positivo en el volumen de las exportaciones de bienes y servicios.

En lo que respecta a la medición del PIB por el origen de la producción, la mayoría de sectores productivos han mostrado un desempeño positivo, entre los que sobresale el crecimiento observado en el comercio al por mayor, y al por menor; industrias manufactureras; intermediación financiera, seguros y actividades auxiliares; servicios privados; agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca; y transporte, almacenamiento y comunicaciones, actividades que en conjunto explican alrededor del 85% de la tasa de crecimiento del PIB durante el trimestre en estudio.

Gráfica 1

Evolución porcentual del PIB por trimestre (2014-2015)



Fuente: Elaboración propia con datos del Banco de Guatemala.

b) Tasa de Inflación

El índice de Precios al Consumidor ("IPC") presentó una variación interanual de 3.07% en diciembre 2015, superior en 0.12 puntos porcentuales al registrado en diciembre 2014 (2.95%), mientras que la variación mensual fue de 0.47%, superior en 0.54 puntos al registrado en el mismo mes de 2014 cuando llegó a -0.11%.

La inflación acumulada durante el año 2015 fue de 3.07%, que coincide con la variación interanual de diciembre mencionada anteriormente. La inflación anual está dentro del rango de la meta prevista de inflación por la Junta Monetaria para el año 2015, establecida entre 3% y 5%.

El nivel inflacionario registrado en diciembre de 2015 se debe principalmente a un aumento en los precios en la categoría de alimentos (1.22%), recreación (0.53%), bebidas alcohólicas (0.27%), y educación

(0.21%), y al mismo tiempo a disminuciones en las divisiones de transporte (0.91%), y comunicaciones (0.01%).

c) Sector Externo

Parte del crecimiento económico se ha visto impulsado por el ingreso de divisas en forma de remesas familiares. Durante diciembre 2015 se registró una suma de \$598.2 millones de dólares (monto superior al de diciembre 2014 en \$102 millones), que significa un incremento del 20% en la tasa interanual. Por otra parte, la suma acumulada durante el año 2015 fue de \$6,285 millones, que representa un incremento del 13.4% respecto al mismo período del año anterior. La suma ingresada, representa el mayor valor histórico y la primera vez que acumula más de \$6,000 millones.

El tipo de cambio continúa estable en torno a los Q7.65 por dólar. Durante el mes de diciembre, el tipo de cambio de referencia nominal promedio ponderado, se mantuvo en Q7.64 por dólar, mientras que el promedio acumulado del 2015, fue de Q7.65.

La entrada de divisas por turismo y viajes acumulado durante el año 2015, registró un monto de \$991.8 millones (hasta el 31 de diciembre), 4.7% inferior comparado con el mismo período del 2014. Durante diciembre 2015, esta misma cuenta, acumuló una suma de \$83.5 millones, 1.5% inferior al registrado en el mismo mes del 2014.

Con respecto al 2014, se presentó una disminución de 3.5% en el ingreso de divisas por exportaciones, afectando de manera significativa las transacciones con productos como azúcar, cardamomo, frutas y sus preparados, productos químicos, productos de vidrio, frutas y sus preparados, artículos de vestuario, caucho, verduras y legumbres, ajonjolí, camarón y pescado, y productos alimenticios, entre otros.

d) Crédito Bancario

En diciembre de 2015, el crédito bancario total al sector público y privado registró un saldo de Q. 180,979.00 millones. Esta cifra refleja un incremento del 11.3% en relación con diciembre de 2014.

e) Recaudación Tributaria

Uno de los problemas estructurales en Guatemala, es la baja capacidad de recaudación de ingresos tributarios, se encuentra entre las últimas posiciones de los países latinoamericanos; según datos del Ministerio de Finanzas Públicas, como porcentaje del PIB, logra apenas situarse por arriba del 11.0%. Durante el año 2015 registró un monto de Q. 49,730 millones, apenas un 1.3% más que durante 2014, cuando la meta establecida en el convenio entre el Ministerio de Finanzas y la SAT asumió un crecimiento del 11%.

Durante este período, la recaudación de impuestos directos (ISR-ISO) disminuyó un 1.1% y la de impuestos indirectos (Impuestos específicos, IVA, aranceles) aumentó en un 4%. Entre los impuestos directos, la recaudación del Impuesto sobre la Renta disminuyó un 4.1%, sin embargo, la recaudación del ISO aumentó en 10%.

f) Situación de la Deuda Pública

La deuda pública total consolidada de Guatemala al mes de octubre de 2015 se ubicó en \$15,740.30 millones de dólares (24.9% del PIB), de este saldo, el 53% (\$8,340 millones) corresponden a deuda interna consolidada y el restante 47% (\$7,430 millones) a deuda externa.

g) Ámbito Internacional

El FMI en su informe "Perspectivas de la Economía Mundial: Ajustándose a precios más bajos para las materias primas" de octubre 2015, pronosticó un crecimiento económico mundial de 3.1%, lo que implicó 0.3 puntos porcentuales menos que en el año anterior y 0.2 puntos porcentuales por debajo del pronóstico elaborado del informe WEO (por sus siglas en inglés, Informe de Riesgo País) del mes de julio 2015.

Se estima un crecimiento para las economías avanzadas de 2.2%, en cambio, para los mercados emergentes y en desarrollo, se tiene una proyección negativa de -0.3% para el 2015 y 0.8% para el 2016.

Lo anterior se debe a un contexto afectado por caída de precios de las materias primas, menor afluencia de capitales en los mercados emergentes y volatilidad en los mercados financieros, lo que ha incrementado riesgos y disminuido las perspectivas de crecimiento de dichas economías.

El nivel general de inflación ha disminuido en las economías avanzadas, consecuencia de la caída de los precios del petróleo y de otras materias primas. Asimismo, la inflación subyacente se mantiene estable y por debajo de los objetivos de inflación de los bancos centrales.

h) Ámbito Regional

En octubre de 2015, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) revisó a la baja sus proyecciones del crecimiento económico de la región de América Latina y el Caribe, estimando para el 2015 -0.3% y para 2016 un crecimiento cercano a 0.7%.

Entre los principales factores detrás de dichas estimaciones están: la debilidad de la demanda interna, un entorno global caracterizado por el bajo crecimiento del mundo desarrollado, una importante desaceleración en las economías emergentes, en particular China, el fortalecimiento del dólar, creciente volatilidad en los mercados financieros, y una importante caída de los precios de los bienes primarios.

Según la CEPAL, aquellas economías con mayor vinculación a la economía de Estados Unidos logran sostener su ritmo de crecimiento. Por ejemplo, México y Centroamérica crecerían 2.6% en 2015 y 2.9% en 2016, mientras que las economías del Caribe podrían crecer en torno a 1.6% en 2015 y 1.8% en 2016.

i) Calificaciones Soberanas

La calificadora Standard & Poor's asevera que, la inestabilidad política relacionada con los casos de corrupción no lastimará significativamente el desempeño macroeconómico estable de

Guatemala el año 2015 ni el 2016. La baja inversión pública en infraestructura, la debilidad del capital humano, y la débil flexibilidad fiscal continuará limitando el crecimiento potencial del PIB.

Como resultado, se afirma la calificación de largo plazo en moneda extranjera de 'BB' y calificación de largo plazo 'BB+' en moneda local en la República de Guatemala. La perspectiva de la calificación es estable, lo que refleja nuestra expectativa de déficit fiscal y externo moderado en los próximos dos años.

j) Fundamentos de las Calificaciones para los países de la Región

En el cuarto trimestre, las agencias calificadoras de riesgo, Fitch Ratings, Moody's Investor y Standard and Poor's, revisaron las calificaciones de El Salvador, Guatemala, Nicaragua, República Dominicana y Panamá. En octubre 2015, Standard & Poor's confirmó la calificación de riesgo crediticio para Guatemala en "BB" manteniendo la perspectiva estable, argumentando que el país mantiene buena disciplina fiscal y monetaria, un déficit externo manejable y moderada carga de la deuda pública.

Tabla 1

Calificaciones de Deuda Soberana de Largo Plazo en Moneda Extranjera

IV Trimestre 2015

Calificadora	Concepto	CR	ES	GT	HN	NI	DO	PA
Fitch Ratings	Calificación	BB+	B+	BB	n.c.	B+	B+	BBB
	Perspectiva	Negativa	Estable	Estable	n.c.	Estable	Positivo	Estable
Moody's Investor	Calificación	Bal	Ba3	Bal	B3	B2	B1	Baa2
	Perspectiva	Estable	Negativa	Negativa	Positiva	Estable	Estable	Estable
Standar & Poor's	Calificación	BB	B+	BB	B+	n.c.	BB-	BBB
	Perspectiva	Estable/B	Estable/B	Estable/B	Estable/B	n.c.	Estable/B	Estable/A-2

Fuente: Información obtenida del Informe Riesgo País IV Trimestre 2015 del Consejo Monetario Centroamericano.

En diciembre de 2015 Moody's Investor reafirmó la calificación de deuda de El Salvador en Ba3, pero modificó su perspectiva de "estable a negativa"; sustentando limitada capacidad de las autoridades para detener la tendencia al alza de la deuda pública, alto déficit fiscal y bajo crecimiento económico del país. También afirmó, calificación de riesgo para PA, en "Baa2 con perspectiva estable" en vista del sólido crecimiento y diversificación económica del país así como de su moderada deuda neta del gobierno general.

Por otro lado, en diciembre Fitch Ratings otorgó por primera vez calificación a la deuda soberana de largo plazo de Nicaragua, la cual fue de "B+ con perspectiva estable"; ya que el país muestra una tendencia positiva de crecimiento económico, política fiscal prudente y una tendencia de reducción de deuda pública respecto al PIB.

k) Acción de Calificación

El 29 de octubre de 2015, Standard & Poor 's Ratings Services confirmó su nota de "BB / B' en moneda extranjera y BB + / B' en moneda local de la República de Guatemala. La perspectiva se mantiene estable, reflejando las expectativas de que el problema fiscal y el déficit externo se moderarán en los próximos dos años. Las demás agencias Calificadoras de Riesgo mantuvieron sus calificaciones y perspectivas sobre Guatemala.

Tabla 2
Guatemala: Calificaciones de riesgo país

MES	Concepto	Fitch Ratings	Moodys Investor Service	Standard and Poors
Marzo 2015	Calificación	BB	Bal	BB
	Perspectiva	Estable	Estable	Estable/B
Junio 2015	Calificación	BB	Bal	BB
	Perspectiva	Estable	Negativa	Estable/B
Septiembre 2015	Calificación	BB	Bal	BB
	Perspectiva	Estable	Negativa	Estable/B
Diciembre 2015	Calificación	BB	Bal	BB
	Perspectiva	Estable	Negativa	Estable/B

Información obtenida del Informe Riesgo País IV Trimestre 2015 del Consejo Monetario Centroamericano.

1) Factores Positivos:

- ✓ Déficit fiscal moderado.
- ✓ Déficit externo manejable.
- ✓ Política monetaria estable y expectativas de inflación dentro de la meta
- ✓ Crecimiento en el crédito y en los volúmenes de exportaciones.
- ✓ Las tasas de inversión altas y con perspectivas de crecimiento económico.

m) Factores de Riesgo:

- ✓ Las finanzas públicas demuestran debilidad estructural, a pesar de que ha existido reducción sostenida en el déficit.
- ✓ El gasto público es bajo y rígido, lo que limita al gobierno a hacerle frente a necesidades sociales.
- ✓ La baja inversión pública en infraestructura, debilidades del capital humano, y, un alto nivel de delincuencia limitan el potencial de crecimiento del PIB del país. Incremento en malestar político o social que lleva a la incertidumbre macroeconómica.

n) Conclusiones

La economía de Guatemala tiene un reto por delante en la conducción apropiada de sus políticas públicas, haciendo referencia no exclusivamente a las cuestiones pecuniarias, sino al seguimiento de una buena gobernanza, que ponga atención a la problemática social actual, promueva la equidad, la participación y el estado de derecho.

Es necesaria la cooperación continua y eficiente, entre el sector público y privado, para la consecución de objetivos conjuntos. Parte de los obstáculos que impiden un desarrollo claro en el país, tienen su origen ligado a la corrupción, la violencia y la pobreza, por lo tanto, al alinearse las metas, se permitirá avanzar de manera firme a la economía más grande de Centroamérica.

Las expectativas en torno a la inflación y el crecimiento económico parecen ser positivas, se mantienen, niveles de precios por debajo del límite superior e incluso del inferior establecido por el Banco de Guatemala. El aumento en el PIB está ligado directamente a un mayor dinamismo en la demanda interna, principalmente al incremento de 5.1% en el consumo privado (3.9% en 2014, según Evaluación de la Política Monetaria, Cambiaria y Crediticia, a noviembre de 2015, y Perspectivas Económicas del 2016).

De manera específica el incremento en el ingreso de los hogares ha jugado un papel clave, debido, entre otros factores, al mayor flujo de remesas familiares, el incremento en el salario formal el aumento en el crédito bancario al sector privado y el efecto ingreso proveniente de la reducción del precio internacional del petróleo y sus derivados.

En lo que respecta a la demanda externa, las exportaciones de bienes y servicios registran un crecimiento, en términos reales, de 5.6%, aunque inferior al de 2014 (7.6%). El nivel de Reservas Internacionales Netas (RIN), este se situó al 30 de noviembre de 2015 en 7,421.7 millones de dólares, equivalente a 5.0 meses de importación de bienes que, conforme a estándares internacionales, continúa reflejando la sólida posición externa del país, y superior en \$88.3 millones al registrado a diciembre de 2014.

Con base en lo anterior, quedan claras las fortalezas y debilidades de la economía guatemalteca, existen retos por cumplir en materia de seguridad, combate a la pobreza y fortalecimiento institucional, pero el panorama que se vislumbra es positivo. Debe darse prioridad a las cuestiones internas, y continuar, como hasta ahora, con una política monetaria estable, para afrontar la coyuntura internacional y los choques que de ahí se deriven.

Análisis Funcional

El análisis funcional busca identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades, los activos utilizados y los riesgos asumidos por MIRACLESA y sus partes relacionadas en sus transacciones intercompañía.

El artículo 58, numera l3, literal B de la LAT vigente en el 2015, así como el párrafo 1.42 de las Guías OCDE, específicamente requieren que se lleve a cabo un análisis funcional cuando se examine la determinación de precios por transacciones controladas con partes relacionadas.

Esta sección provee una interpretación organizada de los hechos relacionados con las transacciones intercompañía y representa la base para la determinación de la metodología que proporcione la medida más confiable en el análisis de dichas transacciones.

A continuación, se resumen las principales funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos por MIRACLESA durante el ejercicio fiscal 2015.

1. Funciones

a) Descripción del negocio

MIRACLESA es una empresa guatemalteca dedicada a la manufactura, distribución y comercialización de una extensa variedad de artículos de calzado. Durante el ejercicio fiscal 2015, la empresa realizó operaciones con sus partes relacionadas extranjeras MIRACLETICA, MIRACLESITA, MIRACLEPANA, y MIRACLEINTER.

MIRACLETICA, MIRACLESITA y MIRACLEPANA, son empresas domiciliadas en Costa Rica, Honduras y Panamá respectivamente, cuya principal actividad, es la distribución y comercialización de artículos de calzado. Por su parte, MIRACLEINTER, es una empresa española dedicada al diseño, manufactura y distribución de calzado.

b) Descripción de los productos

Los productos manufacturados por MIRACLESA comprenden una amplia gama de calzado de diferentes estilos para todas las edades. Dentro del catálogo de la empresa, podemos encontrar los siguientes modelos de calzado (imágenes obtenidas de la página web de la empresa):

Calzado para Caballeros**Sport****Casual****Elegante****Calzado para Dama****Coqueta****Casual****Elegante****Calzado para Niños****Duro****Casual****Elegante**

c) Investigación y desarrollo (I&D)

MIRACLESA no desarrolla actividades de I&D para llevar a cabo sus actividades de manufactura y distribución de calzado. Cabe mencionar que sus partes relacionadas tampoco llevan a cabo actividades de I&D, ya que la naturaleza de sus operaciones no requiere inversión en este rubro.

d) Ventas

Al 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2015, MIRACLESA obtuvo ingresos netos de Q35,000.000.00, derivados del desarrollo de sus actividades de manufactura y distribución de calzado tanto a terceros independientes como a sus partes relacionadas.

Las ventas a sus partes relacionadas extranjeras representaron el 20% del total de las ventas de MIRACLESA, ascendiendo a Q7,000,000.00, de los cuales Q2,000,000.00 provinieron de las ventas de producto a MIRACLETICA, Q4,5000,000.00 de las ventas a MIRACLESITA y Q500,000.00 por las ventas realizadas a MIRACLEPANA.

A continuación se mencionan los principales clientes de MIRACLESA durante el ejercicio fiscal 2015:

Principales Clientes	Monto de la Transacción Q.
Calzado Group	Q2,500,000.00
Zapatería de Oro	Q1,500,000.00
Pedro Polanco	Q500,000.00

Información proporcionada por la administración.

Cabe mencionar que MIRACLESA divide su mercado mediante 3 canales de distribución distintos. A continuación se mencionan y describen cada uno de ellos:

1. Retail o al por menor (Tiendas)

Este mercado concentra las tiendas ubicadas en los principales centros comerciales, así como locales para la compra de bienes, ropa y calzado. El consumidor final es quien obtiene los productos directamente en las tiendas.

2. Wholesale o Mayoristas

Son clientes ubicados principalmente en el interior de la capital quienes compran mercadería al por mayor para revenderlos dentro de sus tiendas, bodegas, locales, etc. Estos clientes mayoristas se dedican a varias actividades comerciales que complementan a la venta de calzado, así como clientes que se dedican exclusivamente a la compra y re-venta de calzado.

3. Institucional

Este canal de distribución busca colocar los productos de la empresa en diversas instituciones como: Colegios, empresas, hospitales, asociaciones y otras instituciones.

e) Compras

MIRACLESA realiza compras a sus proveedores tanto en moneda local como en dólares americanos, de todos los productos que comercializa. Para realizar estas actividades, MIRACLESA cuenta con personal capacitado que se encarga de cotizar los productos a fin de obtener los mejores términos de compra en cuanto a calidad, precios y formas de pago, condiciones de entrega, entre otras cosas.

Los principales proveedores de la compañía durante el ejercicio fiscal 2015 incluyeron a Novatex International, Pielés Trading, y Látex International. El siguiente cuadro muestra los proveedores más importantes durante dicho ejercicio:

Nombre de la Empresa	Compras realizadas durante el ejercicio	Productos
Novatex International	Q1,500,000.00	Pieles
Látex international	Q500.000.00	Suelas
Pieles Trading	Q1,500,000.00	Suelas

Información proporcionada por la administración.

f) Publicidad y mercadotecnia

Durante el ejercicio fiscal 2015, los gastos de publicidad y promoción ascendieron a Q300,000 representando el 1% de los ingresos totales del mismo periodo. Las actividades desarrolladas por MIRACLESA relativas a publicidad y mercadotecnia se llevan a cabo a través de diferentes canales de comunicación dependiendo el mercado al que quieran apelar, el siguiente cuadro muestra los diferentes medios por los que la compañía da a conocer sus productos.

Medios Masivos	Personales o grupales	Alternativos	Electrónicos
Cobertura Total	Afiches Volantes	Ferias escolares Kermeses Publicidad en C.C.	Página Web Mensajes de texto Redes sociales Tele Marketing

Información proporcionada por el Grupo.

g) Administración

Todas las funciones administrativas y contables son realizadas por la administración de cada compañía. Los manuales de procedimiento interno, las políticas contables, así como las políticas de actuación y comportamiento para el personal son establecidos por el Grupo.

h) Recursos humanos

El personal que labora en MIRACLESA es contratado y administrado localmente. A los empleados de primer ingreso se les capacita y proporcionan cursos de inducción relacionados con el reglamento de trabajo, control de calidad y seguridad laboral, principalmente.

Durante el ejercicio fiscal 2015, MIRACLESA contó con 100 empleados en su planilla, los cuales se encargan de las áreas administrativas, contables, ventas y de asesoría técnica.

i) Términos contractuales

MIRACLESA tiene celebrado un contrato con su parte relacionada MIRACLEINTER por uso de regalías de marca. A continuación se mencionan las características generales del contrato.

Contrato de regalías por uso de marca de MIRACLEINTER a MIRACLESA.

MIRACLESA queda obligada a cumplir los siguientes términos contractuales:

- Publicidad, MIRACLESA debe invertir el 5% de las ventas de MIRACLEINTER.
- MIRACLESA tiene la distribución exclusiva de MIRACLEINTER
- MIRACLESA debe absorber la mitad de los gastos legales si MIRACLEINTER decide proceder legalmente en contra de alguien en el territorio, que infrinja en los derechos del uso de marca.
- El contrato puede ser terminado "IPSO JURE", si no se pagan a tiempo las regalías o si no se explota la marca en el territorio.

El contrato vence el 31 de diciembre del 2016, pero podrá ser renovado automáticamente por otros 5 años, si se cumplen con todos los términos de Royalties del contrato.

2. Activos

a) Tangibles

Al 31 de diciembre de 2015 el activo total de MIRACLESA ascendió a Q75,000,000.00 lo cual representó un incremento del 12.96% con respecto a 2014. Por su parte, el Activo circulante ascendió a Q42,000,000.00 representando el 57.93% del activo total. El activo fijo neto de la compañía fue de Q2,500,000.00 lo que representó el 3.45% del activo total. Por último el rubro de otros activos representó el 38.62% del activo total, con un monto de Q28,000,000.00. A continuación se muestra un desglose de la composición del activo al 31 de diciembre de 2015 y 2014.

Activo	2015 (Q)	%	2014 (Q)	%
Activo circulante	42,000,000	57.93%	30,100,000	47.7%
Activo fijo	2,500,000	3%	8,000,000	12.68%
Otros activos	28,000,000	38.5%	25,000,000	38.9%
Total	72,500,000	100%	63,100,000	100%

Información obtenida del dictamen financiero de la compañía.

A continuación se muestra en desglose el activo fijo propiedad de MIRACLESA al 31 de diciembre de 2015 y 2014.

Activo Fijo	2015 (Q)	2014 (Q)
Mejoras a propiedades arrendadas	2,500,000.00	2,200,000.00
Maquinaria y equipo	5,500,000.00	6,300,000.00
Troqueles moldes y Hormas	8,500,000.00	19,300,000.00
Mobiliario y equipo	1,500,000.00	1,500,00.00
Vehículos	400,0000.00	400,000.00
Herramientas	40,000.00	40,000.00
Equipo de cómputo	3,500,000.00	3,500,000.00
Mejoras a vehículos	8,000.00	8,000.00
Mejoras a maquinaria y equipo	20,000.00	20,000.00
Menos depreciación acumulada	19,468,000.00	25,298,000.00
Activo Fijo Neto	2,500,000.00	8,000,000.00

Información obtenida del dictamen financiero de la compañía.

b) Intangibles comerciales

I. Rutinarios

MIRACLESA mantiene un contrato por la exclusividad del uso de marca para comercializar los productos de MIRACLEINTER, en el cual se establece el pago de una regalía por el uso de la marca e imagen.

II. No rutinarios

MIRACLESA no cuenta con activos intangibles no rutinarios.

3. Riesgos

A continuación, se detallan los riesgos asumidos por las compañías en el desarrollo de sus actividades.

a) Riesgo de mercado

El riesgo de mercado ocurre cuando una compañía está sujeta a condiciones de venta adversas debido a la competencia, fenómenos de oferta y demanda o a la incapacidad de desarrollar mercados para colocar productos o servicios para los clientes. MIRACLESA asume riesgos de mercado ya que sus ventas se destinan principalmente a terceros independientes. Adicional a ello, el sector en el que participa la empresa es bastante competido, por lo que se debe estar en constante innovación para desarrollar estrategias que permitan penetrar el mercado de manera efectiva.

b) Riesgo de inventario

Son aquellos relacionados con la obsolescencia o el lento movimiento de los inventarios. MIRACLESA asume riesgos de inventario, ya que para el desarrollo de sus actividades es necesario que mantenga un nivel de stock suficiente para atender la demanda del mercado. Al 31 de diciembre de 2015, la cuenta de inventario representó el 11.92% del total de los activos, por lo que

financieramente es posible considerar que la compañía se encuentra expuesta a un riesgo de inventario.

c) Riesgo cambiario

El riesgo cambiario ocurre cuando existe una fluctuación cambiaria en relación a la moneda extranjera pactada en la operación. MIRACLESA asume riesgos cambiarios, debido a que pacta sus transacciones de compra de insumos en moneda extranjera, mientras que sus ingresos son principalmente en moneda local.

d) Riesgos de inversión en activos

Es aquel que deriva de la cantidad de activos invertidos en la empresa, de los cuales pueden destacar: activos fijos como la maquinaria y equipo, equipo de transporte, edificios etc.; activos intangibles como marcas o patentes; o inversiones de tipo circulantes como pueden ser acciones o bonos. Debido a que MIRACLESA mantiene una inversión significativa en activos fijos, al igual que en intangibles la compañía asume este tipo de riesgo.

e) Riesgos de inversión en I&D

Este riesgo está asociado al éxito o fracaso que pudiera tener un proyecto al que la compañía ha destinado recursos en tareas de investigación y desarrollo con la expectativa de obtener beneficios económicos futuros. MIRACLESA no asume riesgos de inversión en I&D ya que no realiza operaciones de este tipo.

f) Riesgos país

El riesgo país es el riesgo de una inversión económica debido sólo a factores específicos y comunes a un cierto país. Puede entenderse como un riesgo promedio de las inversiones realizadas en cierto país. Mide en el torno político, económico, seguridad pública, etc. El riesgo país se entiende que está relacionado con la eventualidad de que un estado soberano se vea imposibilitado o

incapacitado de cumplir con sus obligaciones con algún agente extranjero, por razones fuera de los riesgos usuales que surgen de cualquier relación crediticia. El riesgo país se considera un riesgo exógeno con el cual tanto MIRACLESA como sus competidores deben realizar su operación, y que existe tanto en operaciones con partes relacionadas como con terceros independientes.

Legislación en Materia de Precios de Transferencia

En 2012, Guatemala adhiere por primera vez las "Normas Especiales de Valorización entre Partes relacionadas" en el Capítulo VI dentro del Título II de su nueva Ley de Actualización Tributaria, publicada en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Posteriormente, en mayo de 2013 se emite el Acuerdo Gubernativo 213-2013, en el que se ostenta el Reglamento dicha Ley.

Es importante mencionar, que el 20 de diciembre de 2013 fue publicado el Decreto 19-2013, el cual establece una suspensión de la obligación de las "Normas Especiales de Valorización entre Partes Relacionadas", las cuales se reactivaron a partir del 1 de enero de 2015. Sin embargo, aún y cuando existe esta suspensión, el citado Decreto establece que durante el plazo de suspensión la Administración Tributaria podrá solicitar información a los contribuyentes respecto de precios de transferencia.

1. Ley de Actualización Tributaria - Decreto No. 10-2012

a) Artículo 57

Establece que el ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base Imponible del periodo en el que se realiza la operación y en los siguientes periodos.

b) Artículo 59

Este artículo determina los métodos que se deben de utilizar para evaluar las transacciones intercompañía. Estos métodos están diseñados para determinar si el contribuyente cumple con el Principio de Independencia Efectiva en las transacciones que realiza con partes relacionadas a través de la comparación de transacciones similares, que se hayan llevado a cabo con partes no relacionadas. A continuación, se mencionan los 5 métodos que reconoce la LAT y que además son reconocidos en las Guías de la OCDE.

1. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia se aplica uno de los siguientes métodos:

- a) Método de Precio Comparable No controlado ("PC").** Este método consiste en considerar el precio o monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. El grado de comparabilidad requerido para la aplicación de este método es muy alto. Si es posible identificar transacciones comparables entre terceras partes no relacionadas, por lo general, el PC es la forma más directa y confiable para probar que las transacciones intercompañía se encuentran pactadas a precios de mercado. Una operación se considera comparable sólo si la propiedad tangible o los servicios y las circunstancias de la operación entre partes relacionadas son substancialmente las mismas que las de las operaciones entre partes independientes. Factores adicionales para determinar el grado de comparabilidad son: la calidad del producto o servicio, el volumen de ventas, el nivel de mercado al que se vende, el mercado geográfico donde se desarrolla la operación, los periodos en los que se llevan a cabo las operaciones y las alternativas comerciales efectivamente disponibles para ambas partes.
- b) Método de Costo Adicionado ("MCA").** Este método consiste en determinar el precio de venta de un bien o servicio multiplicando el costo del bien o servicio por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. El MCA analiza el valor de las funciones realizadas y es generalmente apropiado en dos situaciones: la prestación de servicios y la fabricación de bienes tangibles para venta a partes relacionadas.
- c) Método de Precio de Reventa ("MPR").** La aplicación de este método consiste en

determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Bajo este método, la comparabilidad se basa más en la similitud de las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y demás factores relevantes entre el distribuidor que realiza la operación con partes relacionadas y el que la realiza de forma independiente, que en la similitud de los bienes comercializados.

2. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia se aplica uno de los siguientes métodos:

- a) Método de Distribución de Utilidades ("MPU").** El MPU consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes determinando una utilidad de operación global entre las partes relacionadas involucradas en la operación.
- b) Método del Margen Neto de la Transacción ("MTU").** Este método evalúa el precio de operaciones entre partes relacionadas mediante la comparación con la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. El grado de comparabilidad se determina en función al capital invertido y riesgos asumidos, tanto por parte de la entidad bajo análisis, como por las entidades no relacionadas que se usan como comparables.

c) Artículo 60

Determina que, en caso de realizar importaciones con partes relacionadas, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. Asimismo, en caso de exportaciones, el precio de las mercancías se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por

las partes relacionadas a la fecha del último día de embarque. Esta valoración se llevará a cabo a través de la implementación del **Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones ("MIÉ")**.

d) Artículo 65

En este artículo se identifican los principios generales de información y documentación. Se establece la obligación de los contribuyentes a tener al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas.

e) Artículo 66

Establece que la información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente, será exigible en todos aquellos casos en que las partes relacionadas realicen actividades económicas entre sí, dicha información comprende la descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo; descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo; descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo; relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles del grupo que afecten al contribuyente y sus operaciones; relación de los contratos intercompañía que afecten al contribuyente; entre otros.

f) Artículo 67

Establece que la información y documentación relativa al contribuyente que será exigible comprende la identificación completa del contribuyente y sus distintas partes relacionadas; descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método de valoración empleado; análisis de operaciones comparables; y los motivos de la elección del método o métodos, así como su procedimiento de

aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el monto de sus operaciones.

2. Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria - Acuerdo Gubernativo 213-2013

a) Artículo 64

Establece que los contribuyentes que manifiesten en su Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero, deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria.

b) Artículo 65

Determina que la información y análisis suficiente a los que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la LAT, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en operaciones con partes relacionadas debe estar contenida en un informe único denominado "Estudio de Precios de Transferencia".

Definición de Parte Analizada y Mejor Método

1. Mejor Método

La selección del método más apropiado para realizar el análisis de las transacciones intercompañía es aquel método que proporciona la medida más confiable del precio intercompañía con relación a los resultados de otros métodos.

La LAT señala claramente en su artículo 59 que para realizar un análisis de precios de transferencia se deberá aplicar en primer término el Método PC, el MCA o el MPR, y sólo podrá considerar la aplicación del MPU y MTU, cuando alguno de los tres primeros métodos, señalados en

su numeral 1, no pueda ser utilizado para determinar si las transacciones realizadas entre partes relacionadas se encuentran a valores de mercado.

Adicionalmente, en el artículo 60 de la LAT, se establece que en el caso de las importaciones o exportaciones de productos cuyos precios se encuentren sujetos a parámetros internacionales (commodities), se deberá utilizar el MIE para determinar si las transacciones realizadas con partes relacionadas extranjeras se encuentran en cumplimiento del principio de independencia efectiva.

Para efecto de la aplicación de los métodos previstos en el artículo 59 de la LAT, se considerará que se cumplió con la metodología establecida, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentren a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios o montos de contraprestaciones que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes en transacciones comparables. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible.

2. Parte Analizada

Para llevar a cabo el análisis de precios de transferencia es necesario definir la parte analizada, la cual generalmente es la compañía que participa en las transacciones intercompañía cuyos precios o resultados pueden ser evaluados de la manera más sencilla, utilizando la información más confiable, requiriendo el menor número de ajustes y para la cual es posible identificar información de compañías comparables no relacionadas. Es decir, la compañía menos compleja y que no posea bienes intangibles u otros activos cuyas características la hagan tener diferencias de posibles compañías comparables no relacionadas.

Análisis Económico

Venta de Producto Terminado

En esta sección se analiza la transacción intercompañía realizada por MIRACLESA con sus partes relacionadas MIRACLETICA, MIRACLESITA, MIRACLEPANA, relativa a la venta de producto terminado, lo cual permite comprobar que durante el ejercicio fiscal 2015, las transacciones

mencionadas se llevaron a cabo cumpliendo con el principio de independencia efectiva establecido en la LAT, y en la Guías de la OCDE.

A continuación, se mencionan las transacciones sujetas a estudio:

Transacción Intercompañía	Ingreso	Egreso	Monto de la Transacción Q.
Venta de producto terminado	MIRACLESA	MIRACLETICA	2,000,000.00
	MIRACLESA	MIRACLESITA	4,500,000.00
	MIRACLESA	MIRACLEPANA	500,000.00

Información proporcionada por la administración de la compañía.

1. Selección del Mejor Método

I. Método de Precio Comparable no controlado

Debido a que no se cuenta con información interna y externa de precios de productos similares a los comercializados entre las partes, se decidió no aplicar el MPC para analizar las transacciones de venta de producto terminado de MIRACLESA.

II. Método de Precio de Reventa

El método de MPR generalmente es utilizado cuando la operación bajo estudio es la reventa de bienes tangibles, de tal manera que no se seleccionó al MPR debido a que la transacción analizada es significativamente diferente a la reventa de productos.

III. Método de Costo Adicionado

Se seleccionó el Método de Costo Adicionado o MCA como el método más confiable para evaluar si la transacción de venta de producto terminado para su posterior distribución cumple con el principio de plena competencia, debido a que sus partes relacionadas adquieren dicho inventario para su posterior venta.

Para llevar a cabo la aplicación del MCA es necesario cumplir con los siguientes requisitos:

- ✓ Seleccionar a la parte analizada sujeta a estudio;
- ✓ Determinar los resultados financieros correspondientes a las transacciones entre partes relacionadas;
- ✓ Definir el periodo de tiempo para efectos de comparación;
- ✓ Buscar y seleccionar compañías comparables;
- ✓ Seleccionar y aplicar ajustes económicos a compañías comparables y a la parte analizada;

2. Selección de la Parte Analizada

La selección de la parte examinada debe ser consistente con el análisis funcional de la transacción, siendo aquella a la cual puede aplicarse un método de precios de transferencia en la forma más confiable y para el cual puedan encontrarse las comparables más confiables. En el caso del análisis relativo a la venta de producto terminado de MIRACLESA a sus partes relacionadas extranjeras, la parte analizada será MIRACLESA, debido a que:

- ✓ MIRACLESA realiza las funciones más sencillas,

- ✓ MIRACLESA no cuenta ni desarrolla intangibles no rutinarios, y
- ✓ MIRACLESA cuenta con información financiera confiable.

3. Análisis Económico de la Transacción

De conformidad con los elementos establecidos en la LAT y en las Guías de la OCDE, dos transacciones son comparables cuando no existan diferencias materiales que afecten de manera significativa los precios o márgenes de utilidades comparadas, y en caso de existir dichas diferencias, éstas puedan eliminarse con ajustes razonables.

Para llevar a cabo el análisis de las transacciones sujetas a estudio debemos privilegiar el uso de comparables internos sobre los externos, ya que los primeros muestran mayor grado de confiabilidad y comparabilidad cuando evaluamos transacciones intercompañía. Para seleccionar comparables internos es necesario que se cumpla lo siguiente:

- ✓ Que MIRACLESA realice operaciones con partes no relacionadas y que estas operaciones sean suficientemente comparables a las efectuadas entre partes relacionadas.
- ✓ Que las partes relacionadas de MIRACLESA realicen operaciones con partes no relacionadas y que estas operaciones sean suficientemente comparables a las realizadas con MIRACLESA.

a) Búsqueda de Comparables Internos

Aún y cuando existen transacciones de venta de producto terminado entre MIRACLESA y terceros independientes, las características y condiciones de dichas transacciones son significativamente diferentes a las que se dieron entre partes relacionadas, además no se cuenta con el nivel de detalle necesario en la información financiera, por lo que no se encontraron comparables internos para llevar a cabo el análisis de esta transacción. De tal manera que se llevó a cabo una búsqueda de comparables externos por empresas dedicadas a la actividad de manufactura y distribución, la cual se describe a continuación.

b) **Búsqueda de comparables externos**

Con el fin de seleccionar empresas comparables que realicen funciones y riesgos similares a aquellas llevadas a cabo por MIRACLESA con sus partes relacionadas, se llevó a cabo en primera instancia una búsqueda de comparables externos en el mercado doméstico con la finalidad de identificar compañías en igualdad de circunstancias macroeconómicas. Sin embargo, no fue posible emplear información financiera de empresas públicas comparables residentes en Guatemala debido a que esta información se limita a las compañías que cotizan en la Bolsa de Valores Nacional ("BVN") de las cuales ninguna cumplió con los criterios de comparabilidad necesarios para realizar este análisis.

Las Guías de la OCDE en su párrafo 3.35 establecen que en casos donde la información disponible a nivel doméstico es insuficiente, las comparables extranjeras no deben rechazarse automáticamente sólo porque no son domésticas. La determinación de la confiabilidad de las comparables extranjeras debe hacerse caso por caso y haciendo referencia al grado en que cumplen con los criterios de comparabilidad. Debido a lo anterior se optó por buscar información de comparables extranjeros, siguiendo una serie de pasos que a continuación se describen.

✓ **Identificación del Código GICS (Código de Clasificación Industrial Estándar Global)**

Debido a que las funciones realizadas por MIRACLESA son relativas a la manufactura y distribución de productos de calzado, se considera buscar compañías potencialmente comparables que se dediquen a realizar actividades similares a las realizadas por MIRACLESA. Para elegir el código GICS que mejor represente la actividad de estas compañías, se ha elegido la siguiente estructura:

Sector	Grupo Industrial	Industria	Sub-industria
--------	------------------	-----------	---------------

Consumer Discretionary	Consumer Durables	Textiles & Luxury Goods	Apparel, Accesories & Luxury Goods
---------------------------	-------------------	----------------------------	---------------------------------------

Código GICS	Descripción del Código
25203020	Manufactures of footwear

✓ **Selección de fuentes de información**

Después de haber determinado cuales códigos GICS son los adecuados para la búsqueda de compañías comparables, se concluye que las siguientes bases de datos serían utilizadas para obtener la información financiera necesaria para llevar a cabo el análisis de las transacciones sujetas a estudio. Estas bases de datos son: Standard & Poor's Compustat Research Insight, SEC y Morningstar Document Research (Bases de datos comerciales e información financiera pública).

✓ **Descripción de los criterios de búsqueda.**

La búsqueda de compañías potencialmente comparables a la transacción sujeta a estudio se basó en:

- o Características de la transacción;
- o Funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las transacciones controladas, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- o Términos contractuales;

- o Circunstancias económicas; y
- o Estrategias de negocio, incluyendo aquellas que estén relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

A través de la búsqueda se identificaron 10 compañías potencialmente comparables. Posteriormente, se revisó la descripción de las operaciones y la información financiera disponible de las compañías potencialmente comparables y se eliminaron aquellas compañías que no cumplieran con los siguientes criterios:

- ✓ La empresa debe tener información financiera completa por lo menos de los últimos tres años;
- ✓ La empresa no debe de poseer intangibles no rutinarios valiosos o haberlos desarrollado así como activos únicos, se eliminarán aquellas compañías cuya razón de gasto publicitario sobre ventas sea superior al 3%;
- ✓ La empresa no debe realizar actividades distintas a la manufactura;
- ✓ La empresa forma parte de otra empresa o grupo de empresas que ejerce control sobre ella;
- ✓ La empresa no debe realizar actividades independientes de investigación y desarrollo de productos o procesos que representen más del 3% sobre el total de ventas; y
- ✓ La empresa no debe tener pérdidas de operación consecutivas por los últimos tres años.

Después de una revisión de las formas 10-K (reporte anual requerido por la SEC, provee un resumen completo de las actividades de las empresas públicas y toda empresa con activos superiores a los diez millones) y con apego a los criterios antes mencionados el conjunto total de compañías comparables quedó compuesto por 5 compañías independiente, las cuales se mencionan a continuación:

Logotipo	Nombre la Compañía
	Tiger, Inc.
	Horse, Inc.
	Frog, Inc.
	Wolf, Inc.
	Snake, Inc.

Para dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 58 de la LAT y en las Guías de la OCDE, se consideró a estas empresas como comparables adecuadas para analizar la transacción sujeta a estudio.

c) Ajustes Económicos

De acuerdo con lo establecido en la Guías de la OCDE y en la LAT, es recomendable el uso de información financiera de varios ejercicios, con el fin de obtener una comprensión de los hechos y circunstancias que rodean la transacción analizada. Lo anterior obedece a que existen compañías que,

por la naturaleza de su operación, no resulta del todo preciso utilizar información financiera de un solo ejercicio, ya que su operación es conocida como cíclica o ciclo de negocios. Razones por las cuales en este análisis utilizamos información financiera promedio de los años 2013 a 2015.

Para determinar el rendimiento de las compañías comparables no relacionadas utilizadas en el análisis MCA, y a fin de calcular la tendencia central de una muestra, generalmente determinamos un rango de valores dentro del cual una compañía funcionalmente comparable se encuentre factiblemente incluida. Comparar las razones financieras de una compañía con un rango es preferible a compararlas con un valor único.

En algunos casos es posible llegar a un solo valor de contraprestaciones, tal como lo explican las Guías de la OCDE; sin embargo, las Guías de la OCDE también reconocen que en algunos casos, la aplicación de un método de análisis genera un rango de valores el cual es igualmente confiable. Por lo que para evaluar las razones financieras utilizamos la mediana y el rango intercuartil.

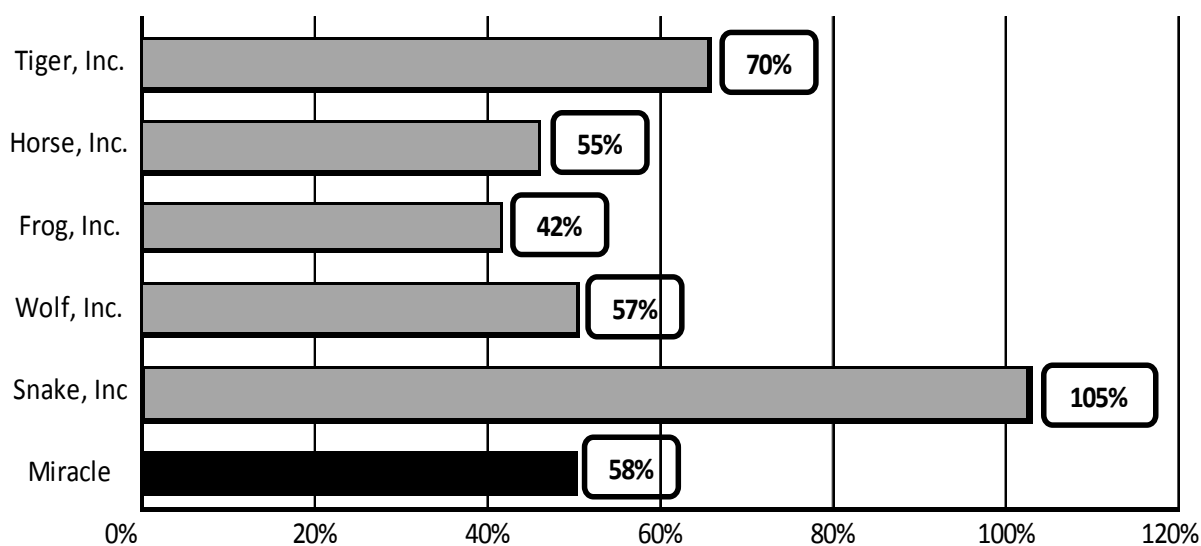
Adicionalmente, el artículo 47 del Reglamento de la LAT señala que de la aplicación de los métodos, se podrá obtener un rango de precios, de monto de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables.

La LAT vigente para el ejercicio fiscal de 2015, en su artículo 58, permite que se efectúen ajustes a los resultados financieros de las compañías comparables, sin embargo, para el desarrollo de este análisis no se consideró adecuado realizar ajustes ya que la información financiera utilizada se encuentra segmentada por lo que la aplicación de los mismos podría desvirtuar los resultados del análisis.

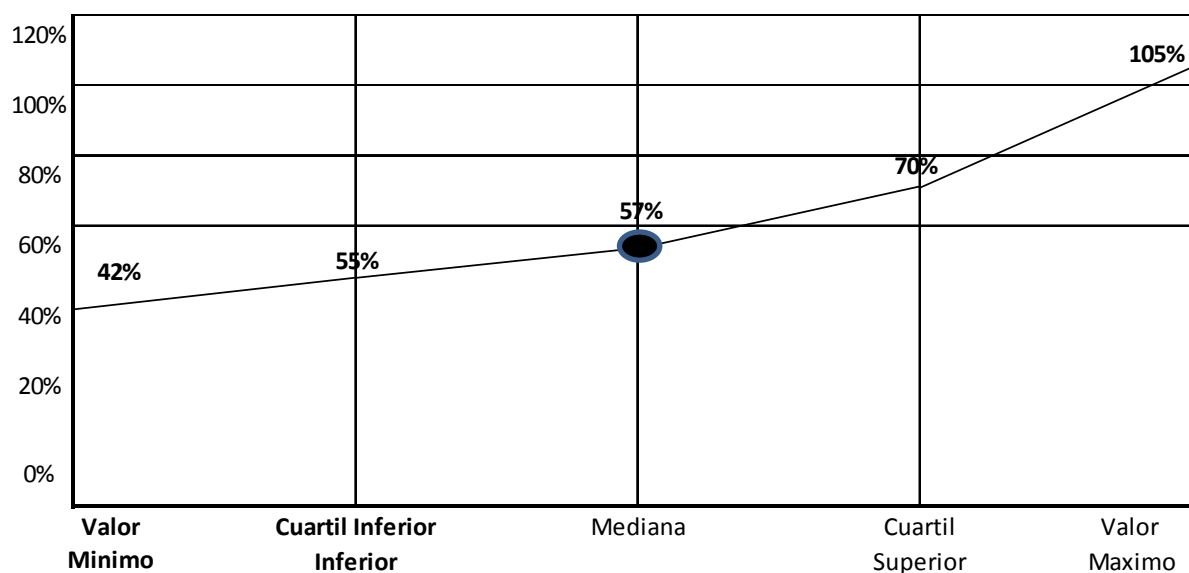
d) Resultados

Las siguientes gráficas muestran el rango intercuartil (2013-2015) del MCA del conjunto de compañías comparables no relacionadas a las actividades que realiza MIRACLESA.

Gráfica 1
MCA Obtenido por Empresas Comparables



Gráfica 2
Rango de Independencia Efectiva



El MCA obtenido durante 2015 por MIRACLESA fue de 57.7% mientras que el rango intercuartil de las compañías comparables va de 55% a 70% con una mediana de 57%.

Lo anterior significa que los precios pactados en la transacción intercompañía correspondiente al ejercicio fiscal 2015, que MIRACLESA llevó a cabo con sus partes relacionadas, fueron precios razonables con respecto a aquéllos que habrían utilizado partes no relacionadas en circunstancias de negocio similares, de tal manera que se puede concluir que las operaciones intercompañía se encuentran en cumplimiento con los lineamientos de la LAT y las Guías de la OCDE, en materia de precios de transferencia.

Regalías por Uso de Marca

En esta sección se analiza la transacción intercompañía realizada por MIRACLESA con su parte relacionada MIRACLEINTER relativa al pago de regalías por uso de marca, lo cual permite comprobar que durante el ejercicio fiscal de 2015, la transacción mencionada se llevó a cabo cumpliendo con el principio de independencia efectiva establecido en la LAT, y en las Guías de la OCDE.

A continuación se menciona la transacción intercompañía sujeta a estudio:

Información proporcionada por la administración de MIRACLESA.

Transacción Intercompañía	Ingresos	Egresos	Monto de la Transacción
Regalías por uso de marca	MIRACLEINTER	MIRACLESA	1,000,000

1. Selección del Mejor Método

I. Método de Precio Comparable no controlado

Después de analizar en detalle las circunstancias y los términos relacionados a la transacción antes mencionada, se ha determinado que el PC es un método adecuado para analizar dicha operación.

El método PC evalúa si la cantidad pagada y/o cobrada en las operaciones intercompañía corresponde a los valores que hubieran sido pactados entre partes no relacionadas bajo

circunstancias de negocio similares, haciendo referencia a la cantidad pagada y/o cobrada en transacciones comparables no controladas. Los factores que deben considerarse para establecer comparabilidad entre transacciones son:

Características de la propiedad:

- ✓ Productos similares dentro de la misma industria o mercado;
- ✓ Procesos entre licenciataria y licenciante;
- ✓ Rentabilidad potencial de los productos que son licenciados; y
- ✓ Singularidad de la propiedad.

Circunstancias:

- ✓ Términos del acuerdo de licencia;
- ✓ Etapa de desarrollo del producto;
- ✓ Compartir información científica;
- ✓ Duración de la licencia;
- ✓ Riesgo de producto/ mercado; y
- ✓ Existencia de transacciones colaterales.

Con base en lo anterior, para llevar a cabo el análisis del pago de regalías por concepto de uso de marca, se utilizó el PC como método reconocido por LAT y las Guías de la OCDE.

2 Selección de la Parte Analizada

En el caso del análisis relativo al pago de regalías por uso de marca no es necesario definir una parte analizada ya que el método para llevar a cabo dicho análisis es el PC.

3 Análisis Económico de la Transacción

Como se mencionó, durante el ejercicio fiscal 2015, MIRACLESA realizó el pago por concepto de regalías por uso de marca a su parte relacionada MIRACLEINTER, la siguiente tabla muestra las condiciones en las que se pactó dicho porcentaje de regalía:

Licenciatario	MIRACLESA
Licenciante	MIRACLEINTER
Tipo de Contrato	Distribuidor Exclusivo y Uso de Marca
Fecha de Vencimiento	5 años posteriores a su suscripción
Base de Regalía	Ventas
Porcentaje de Regalía	8%
Tipo de Regalía	Fija
Exclusividad	Exclusivo
Descripción	Manufactura, publicidad, promoción, venta y distribución de los productos

a) Búsqueda de comparables Internos

Debido a que ni MIRACLESA ni MIRACLEINTER celebran operaciones de cobro/pago de regalías por uso de marca con terceros independientes, no fue factible la selección de comparables internos para llevar a cabo el análisis de esta transacción.

b) **Búsqueda de comparables Externos**

Con el fin de seleccionar comparables para revisar la operación intercompañía de pago de regalías por uso de marca realizada por MIRACLESA, se siguió los pasos que a continuación se describen:

- **Selección de fuentes de información.**

Para realizar la búsqueda de contratos que pudieran ser comparables al celebrado entre MIRACLESA y MIRACLEINTER, se recurrió a la base de datos Royaltystat, la cual posee más de 10,000 contratos de licencia y más de 6,000 de servicios los cuales se encuentran públicamente disponibles y que fueron tomados de los archivos de la SEC (<http://www.sec.cioy/edqar.shtml>).

- Descripción de los criterios de búsqueda. Se buscó contratos que incluyeran los siguientes criterios de búsqueda:

Industria	Productos de consumo, productos textiles, construcción, productos electrónicos, productos químicos, etc.
Base de Regalía	Ventas
Tipo de Contrato	Uso de Marca
Exclusividad	Exclusivo
Partes Relacionadas	Excluidas

A través de la búsqueda se identificaron 107 contratos potencialmente comparables, los cuales fueron revisados, rechazando aquellos que:

- ✓ Existiera información confidencial en los mismos, eliminando la posibilidad de uso; y
- ✓ Estuvieran duplicados.

Derivado de lo anterior, la muestra de contratos quedó compuesta por 9 contratos celebrados entre entidades independientes.

c) Resultados

El porcentaje de regalía utilizado por MIRACLEINTER por el licenciamiento de la marca MIRACLEINTER a su parte relacionada MIRACLESA fue del 8% sobre las ventas netas de productos cubiertos bajo el contrato comercial, el cual asciende a Q12,500,000. De tal forma que el monto de la regalía determinada durante el periodo fiscal 2015 fue de Q1,000,000. El porcentaje utilizado fue comparado con el rango generado por los contratos comparables seleccionados.

A fin de calcular la tendencia central de una muestra, generalmente se determina un rango de valores dentro del cual una operación funcionalmente comparable se encuentre factiblemente incluida. Comparar los resultados de una operación con un rango es preferible a compararlos con un valor único. Por lo que para evaluar la operación intercompañía se utilizó la mediana y el rango de independencia efectiva.

Una vez que se determinó las regalías pagadas por MIRACLESA, se comparó contra el porcentaje establecido en operaciones comparables, el resultado es el siguiente:

Tabla 1
Rango de Independencia Efectiva

Resultados Obtenidos	
Valor Máximo	12%
Cuartil Superior	8.3%
Mediana	5.5%
Cuartil Inferior	5%
Valor Mínimo	3.8%
MIRACLESA- MIRACLEINTER	8%

Como se puede observar en la tabla anterior, la tasa de regalía pagada por MIRACLESA a su parte relacionada MIRACLEINTER se encuentra dentro del rango de tasas de regalías pactadas por terceros independientes en circunstancias similares de negocio, lo anterior significa que los pagos realizados por MIRACLESA durante el ejercicio fiscal 2015 por concepto de regalías por uso de marca cumplen con el principio de independencia efectiva y con lo establecido en la LAT y en las guías de la OCDE.

Conclusiones

Después de la elaboración del análisis del estudio de precios de transferencia, se llega a las siguientes conclusiones:

MIRACLESA es una empresa guatemalteca dedicada a la manufactura y distribución de diversos tipos de calzado. Como parte de sus actividades de negocio, durante el ejercicio fiscal de 2015, MIRACLESA llevó a cabo las siguientes transacciones intercompañía con sus partes relacionadas extranjeras:

Tabla 1

Transacciones intercompañía llevadas a cabo por MIRACLESA

Transacción Intercompañía	Parte Relacionada	País de Residencia	Monto (Quetzales)	
			Ingresos	Egresos
Venta de producto terminado	MIRACLETICA	Costa Rica	Q2,000,000.00	n/a
Venta de producto terminado	MIRACLESITA	Honduras	04,500,000.00	n/a
Venta de producto terminado	MIRACLEPANA	Panamá	Q500,000.00	n/a
TOTAL DE INGRESOS			Q7,000,000.00	
Regalías por uso de marca	MIRACLEINTER	España	n/a	Q1,000,000.00
TOTAL DE EGRESOS			Q1,000,000.00	

Información proporcionada por la Administración, n/a = no aplica.

Los precios pactados en las transacciones intercompañía correspondientes al ejercicio fiscal 2015, que MIRACLESA llevó a cabo con sus partes relacionadas extranjeras, fueron pactados a valor de mercado. Los resultados de los análisis desarrollados se pueden apreciar en la siguiente tabla:

Tabla 2**Resultado del análisis de precios de transferencia**

Transacción Sujeta a Análisis	Parte Analizada	Método e Indicador de Utilidad	Resultado Obtenido	Rango Intercuartil		
				Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
Venta de producto terminado	MIRACLESA	MCA	57%	55%	57%	70.7%
Regalías por uso de marca	% / Ventas	PC	8.0%	5.0%	5.5%	8.3%

Los resultados económicos mostrados en la tabla anterior permiten concluir que los precios pactados en las transacciones intercompañía correspondientes al ejercicio fiscal 2015, que MIRACLESA llevó a cabo con sus partes relacionadas extranjeras, cumplieron con el principio de independencia efectiva, tal y como se encuentra estipulado en la LAT.

Finalmente, en la elaboración de Estudios de Precios de Transferencia, se deben incluir anexos que sustenten el estudio, a continuación se detallan como ejemplo algunos anexos que se deben incluir dependiendo la actividad económica y circunstancias particulares:

ANEXOS AL DOCUMENTO

ANEXO A | Información financiera de la parte analizada.

ANEXO B | Información financiera de las compañías comparables.

ANEXO C | Descripción de negocio de las compañías comparables.

ANEXO D | Tabla de aceptación o rechazo de las compañías comparables.

ANEXO E | Resumen de los contratos comparables

ANEXO F | Copia del acta constitutiva y registro de accionistas.

ANEXO G | Copia de los contratos intercompañía.

Conclusiones

1. La normativa de Precios de Transferencia regulada en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, persigue disminuir, la manipulación de los precios de los bienes tangibles, intangibles y servicios que trasladen las empresas vinculadas económicamente, logrando con ello evitar el traslado de las ganancias que se obtienen de un país con tributación alta a uno de tributación baja o nula, denominados paraísos fiscales, lo anterior a efecto de disminuir la competencia desleal y el monopolio y que se cancele el Impuesto Sobre la Renta que en derecho corresponde, al aplicar el principio de plena competencia en las operaciones que realicen las empresas intragrupo.
2. Con la entrada en vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, reguladas en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, asume un nuevo desafío en la aplicación de la normativa, al momento de realizar revisiones a empresas que realizar operaciones relacionadas.
3. Se considera imperiosa la necesidad de que los Organismos Internacionales (OCDE, FMI, BID, ect.), sigan implementando e innovando lineamientos para regular las operaciones relacionadas entre empresas intragrupo, conforme cambian las operaciones y estrategias de este grupo de empresas.
4. A nivel nacional en el Sector Justicia, es indispensable la creación de tribunales especializados en materia tributaria, a fin de garantizar un procedimiento objetivo, independiente y profesional para ambas partes.

5. Se recomienda la utilización, aplicación e implementación de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia, lo anterior debido a que el fisco está iniciando un largo recorrido, en la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia; sin embargo, se debe tomar en cuenta que este proceso es una fase de conciliación, en la cual debe existir flexibilidad por parte del fisco, para considerar la propuesta que presenten los contribuyentes, logrando con ello reducir los plazos de revisión y obtención en caso proceda de recaudo a corto plazo.

Recomendaciones

1. La Administración Tributaria a fin de mermar la manipulación de operaciones relacionadas (precios de transferencia) en las empresas intragrupo, debe efectuar la mayor cantidad de procesos de fiscalización a las empresas que tienen vinculación en sus operaciones, para el efecto deben contar con herramientas tecnológicas e informáticas de punta y seguir suscribiendo acuerdos con países que tienen experiencia en la aplicación de este tipo de normativas.
2. Se recomienda a la Administración Tributaria, tener un acercamiento con las empresas que realizan operaciones relacionadas a fin de que los contribuyentes o responsables gestionen Acuerdos de Precios Anticipados, en busca de evitar riesgos y costos innecesarios lo cual es el punto de partida para aplicar la normativa legal vigente relacionada con precios de transferencia.
3. El Sector Justicia al crear tribunales especializados en materia tributaria, estos deben tener un acercamiento con la Administración Tributaria, a fin de conocer los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia, y los elementos de hecho y de derecho.
4. Con la aplicación de la normativa de normas especiales de valoración entre partes relacionadas, reguladas en el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se espera un incremento en la recaudación tributaria, por iniciar los procesos de revisión a los contribuyentes o responsables sujetos a la normativa.

5. Capacitar y especializar continuamente al personal de la Superintendencia de Administración Tributaria, que realizará verificaciones a empresas que efectúan operaciones vinculadas de acuerdo a los presupuestos que enmarca la normativa legal vigente.

Bibliografía

Trabajos Citados

1. Ahijado, M. *Diccionario de Economía y Empresa*. España: Ediciones Pirámide. (1996).
2. Barbosa Marino, J. D. *Análisis del Régimen de Precios de Transferencia en Colombia*. Colombia: Pontificia Universidad Javeriana. (2004).
3. Bettinger Barrios, J. *Precios de Transferencia y sus Efectos Fiscales*. México, México: Ediciones Fiscales ISEF, S.A. (1995).
4. Casás, J. O. *Los Principios del Derecho Tributario: Teoría y aplicación a las ramas del derecho*. Buenos Aires. (1999).
5. Comité de Asuntos Fiscales y Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo. *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*. Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo. (1979).
6. Flores Gomez, F., & Gustavo, C. M. *Manual de Derecho Constitucional*. México: Porrúa. (1976).
7. Galvan, S. *Los Precios de Transferencia Internacionales: Su tratamiento tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch. (2003).
8. Garcia Vizcaino, C. *Derecho Tributario*. Buenos Aires Argentina: Ediciones de Palma. (1999)
9. Glosario Internacional de Impuestos. (1996).
10. Gracias, R. Jornada Fiscal Occidente. *Primeros Ajustes de Precios de Transferencia de SAT a los contribuyentes*. Guatemala, Quetzaltenango. (24 de Julio de 2017).
11. Hamaekers, H. *Precios de Transferencia: Historia, estado actual de su evolución, perspectivas, Derecho Tributario* (Vol. Tomo XVI).
12. ICEFI. Precios de Transferencia. *Precios de Transferencia*, 8. (s.f.).
13. Instituto de Estudios Fiscales. *Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. España. (2010).
14. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. BEPS y Precios de Transferencia. *Auditoría y Finanzas* (Edición 174), 4-5. (2015).
15. International Tax Compact ITC. *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*. (2012).
16. International Tax Company - ITC. *El Control de la manipulación de los precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*. (1996).

17. Irias Giron, J. M. Catálogo de Términos y sus definiciones utilizadas en Administración Financiera y Administración Tributaria. Guatemala: Gerencia Administrativa Financiera, SAT. (2002).
18. Jaramillo, E. (2da. Edición actualizada). *Historia del Impuesto Sobre la Renta. Derecho Tributario*. Bogota: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (s.f.).
19. Liqui, J. C. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Buenos Aires. (1993).
20. Mendoza, D. E. Precios de Transferencia y sus Desafíos. *Precios de Transferencia y sus Desafíos*. (2012).
21. OCDE -Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-. *Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. España: IEF. (2003).
22. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. La Erosión de las Bases y la Transferencia de Beneficios BEPS. *Proyecto BEPS y los países en desarrollo*. (Noviembre de 2014).
23. Ulaje Moreno, G. D. *Precios de Transferencia*.
24. Wolfsohn, A. E. *Precios de Transferencia*. Argentina: Editorial Errepar. (2000).

Legislación Consultada:

25. Acuerdo Gubernativo. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Acuerdo Gubernativo número 213-2013.
26. Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Decreto número 6-91.
27. Congreso de la República de Guatemala. Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98.
28. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012.
29. Consejo Centroamericano Arancelario y Aduanero. *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano*. Guatemala: Ministerio de Economía.
30. Corte de Constitucionalidad e Instituto de Justicia Constitucional. *Constitución Política de la República de Guatemala con Normas de Jurisprudencia*.
31. Resolución del Ministerio de Economía. Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio -GATT-.