

# LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU NORMATIVA EN GUATEMALA



## Erick Martínez Echeverría

Máster en Administración Financiera, Contabilidad y Finanzas, y docente en la Universidad Rafael Landívar. Correo electrónico: emartinez@url.edu.gt

### Resumen

En este artículo se comentan los principales elementos de la normativa de precios de transferencia en Guatemala contenidos en la nueva ley del impuesto sobre la renta, Decreto 10-2012, que en el capítulo VI establece los controles referentes a las normas de valoración entre partes relacionadas, contenidas en los artículos 54 al 67. Este tema es de regulación vigente y por lo mismo las normas habían quedado temporalmente suspendidas en el año 2013, tomando vigencia nuevamente a partir del 2015. Lo que pretende esta normativa es que si una empresa tiene otra relacionada en el extranjero, esta no le venda su producto más caro que el precio de mercado, con la finalidad de generar menos ganancia y tributar menos.

**Palabras clave:** precios de transferencia, principio de libre competencia, partes relacionadas.

### Abstract

*In this article the main elements of transfer pricing rules in Guatemala contained in the new law Tax Decree 10-2012, income in Chapter VI establishes the controls concerning the valuation rules are discussed between related parties contained in articles from 54 to 67. This issue is of current regulations and therefore the rules had been temporarily suspended in 2013, taking effect again from 2015, which meant the law is that if a company has another related to the abroad, it will not sell your more expensive than the market price in order to generate less income and taxed less product.*

**Keywords:** transfer pricing, arm's length principle, related parties.

## Introducción

En Guatemala los precios de transferencia son un tema de regulación reciente. Cuando entró en vigencia la nueva ley del impuesto sobre la renta, contenida en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en el capítulo VI del título II “Renta de las Actividades Lucrativas” estableciendo las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. Estas normas se refieren a los precios de transferencia que el 20 de diciembre de 2013 quedaron temporalmente suspendidas por medio del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, y las mismas tomaron nuevamente vigencia y aplicación a partir del 1 de enero de 2015.

En este contexto, el objetivo del artículo es comentar los principales elementos de la normativa y sus antecedentes para estar mejor informados. El tema surge principalmente con la globalización de las transacciones entre partes relacionadas. El propósito de las normas de precios de transferencia es asegurar que las utilidades correspondientes se graven en las jurisdicciones correspondientes, y así evitar que las empresas trasladen ingresos a una jurisdicción de baja tributación. Por lo mismo, cada país busca tener instrumentos adecuados para recaudar sus impuestos, estableciendo los métodos de precios de transferencia que garanticen que los contribuyentes están aplicando precios de mercado en sus transacciones y por ende no tienen la intención de que resulte una menor tributación en este caso para Guatemala. Ortiz (1997) señala que “los precios de transferencia son una herramienta fiscal que utilizan los gobiernos para proteger y cuidar que las utilidades se asignen en el país que las merece conforme a principios ya aceptados”. Esta conceptualización recoge el objetivo que persigue el fisco al normar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas, con la reforma tributaria.

Cuando se habla de estas operaciones, otra conceptualización como la de Standard & Poors (2001) dice:

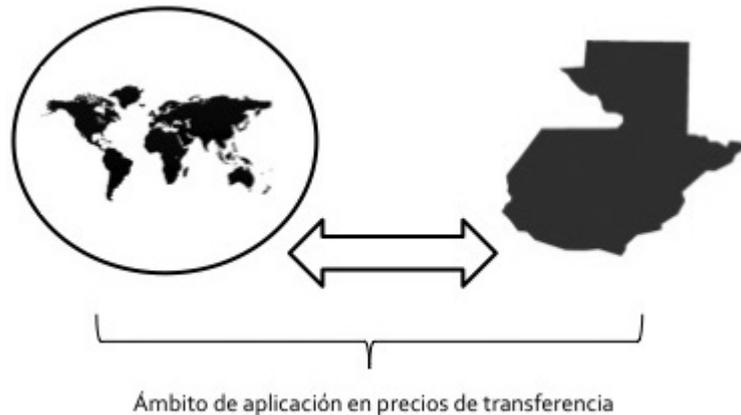
Los precios de transferencia son el proceso de fijar y verificar los precios sobre las transferencias internacionales de la venta, licencia o renta de los bienes o servicios entre las empresas relacionadas sean las que correspondan en el mercado nacional o internacional para determinar las obligaciones fiscales.

Ya tenemos una idea más clara de cuáles operaciones entre partes relacionadas son las que pretenden normar los precios de transferencia.

A nivel local, y de forma general, 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. Tendrá efectos en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta del período en el que se realiza la operación, esto se refiere a operaciones

que impacten los ingresos, costos y gastos de las empresas guatemaltecas, con sus relacionadas no residentes. Las operaciones entre partes relacionadas deben valorarse de acuerdo al principio de libre competencia, y la administración tributaria esta facultada para comprobar que así sea. Para definir quienes se consideran partes relacionadas, la normativa define nexos como: inversión, dirección o control, grupos empresariales, relación comercial, matrices y establecimientos permanentes, e intermediarios *offshore*.

**Gráfica 1**  
**Ámbito de aplicación en precios de transferencia**



Fuente: elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

La normativa adoptada con la reforma tributaria en Guatemala tiene su origen y fundamento en la legislación internacional, que se rige por los lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Ocde). La gran mayoría de países ha utilizado estos lineamientos como una guía para su legislación local, en la que cada quien adopta a su conveniencia lo que aplicará en cada país. En el ámbito nacional se actuó de la misma manera, tomando los métodos para aplicar el principio de libre competencia conforme a los lineamientos de la Ocde.

## 1. Principales elementos de la normativa

Para comentar la normativa es necesario conocer y analizar sus principales elementos: principio de libre competencia, transacciones afectas, concepto de partes relacionadas, métodos para aplicar el principio de libre competencia, y estudio de precios de transferencia que deben tener las empresas.

### 1.1. Principio de libre competencia.

La Oede, en el año 1995 publicó por primera vez los "Lineamientos para Empresas Internacionales y Administración Tributaria" o "Transfer Pricing Guidelines", y en el año 2010 publicó la última actualización. Estas guías están orientadas a establecer con la mayor claridad el concepto de principio de libre competencia, que constituyen una base para la resolución de controversias entre los fiscos y las empresas.

El principio de libre competencia que define la Oede fue adoptado por Guatemala en el artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria, que define lo siguiente: "se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio que partes independientes hubieran pactado en condiciones de libre competencia comparable a las operaciones realizadas por las partes relacionadas". El consultor Martínez (2012) agrega que:

Un supuesto básico de la operación de mercado es que los agentes en la transacción (oferentes y demandantes), tienen como interés el maximizar su propia utilidad: el precio obtenido es un acuerdo entre dos partes que tienen intereses contrarios, mientras que las entidades de un grupo multinacional no tienen intereses opuestos, el objetivo común es maximizar la utilidad del grupo en su totalidad, no el de cada parte.

Los precios entre partes relacionadas muchas veces pueden estar motivados por razones fiscales como el traslado de ingresos a una jurisdicción de baja tributación. Por ello, la normativa hace énfasis en este principio de libre competencia para asegurar su propósito de que las utilidades se graven en las jurisdicciones correspondientes.

**1.2. Transacciones afectas.** Las transacciones que deben evaluarse a la luz de dicha normativa pueden agruparse de la siguiente forma:

- a. Propiedad tangible: corresponden transacciones con propiedad tangible la venta y compra de bienes, comprende las importaciones y exportaciones.
- b. Propiedad intangible: pueden ser cobro o pago de intangibles dentro de estas transacciones. Se encuentran las licencias, regalías, venta de intangible, costos compartidos.
- c. Transacciones de servicios: como la asignación de costos de Casa Matriz, centros de servicio compartidos, garantías de cumplimiento, servicios contractuales, servicios por asistencia técnica, servicios de mercadeo y publicidad.
- d. Transacciones de finanzas: por pagos o cobros financieros; dentro de estas figuran los préstamos intercompañía, factoraje y garantías en préstamos.

### 1.3. Concepto de partes relacionadas.

Conociendo cuáles son las transacciones que involucra la normativa, otro aspecto importante a tratar son los nexos por los cuales se van a considerar partes relacionadas; a una persona residente en Guatemala y a otra en el extranjero. Principalmente estos nexos se van a dar por:

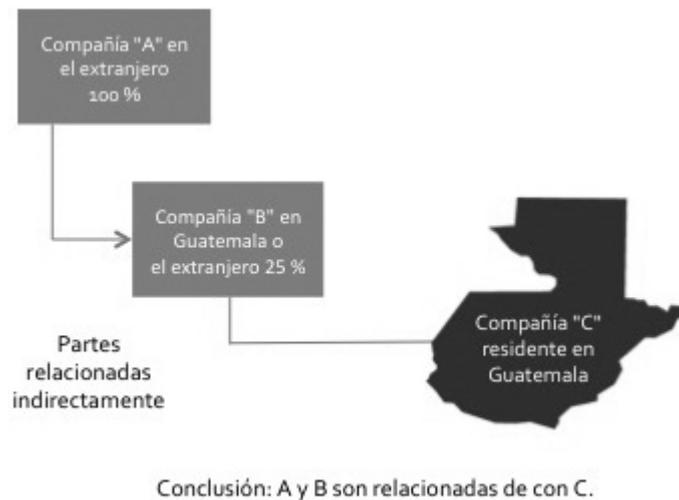
- a. Inversión: dos empresas se consideran relacionadas por inversión cuando una de las dos posee directa o indirectamente (por medio de un tercero), al menos el 25 % del capital social o de los derechos de voto de la otra. A continuación se incluyen unas gráficas ilustrativas de las diferentes combinaciones que la normativa considera respecto a este nexo:

**Gráfica 2**  
**Nexo de inversión 1**



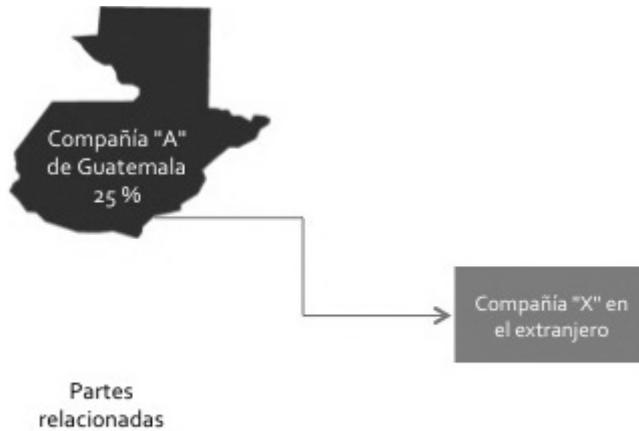
Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

**Gráfica 3**  
**Nexo de inversión 2**



Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

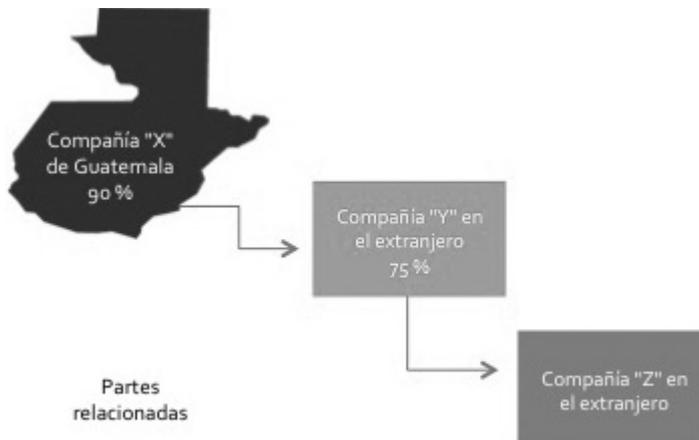
**Gráfica 4**  
**Nexo de inversión 3**



Conclusión: compañía X es relacionada con A.

Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

**Gráfica 5**  
**Nexo de inversión 4**

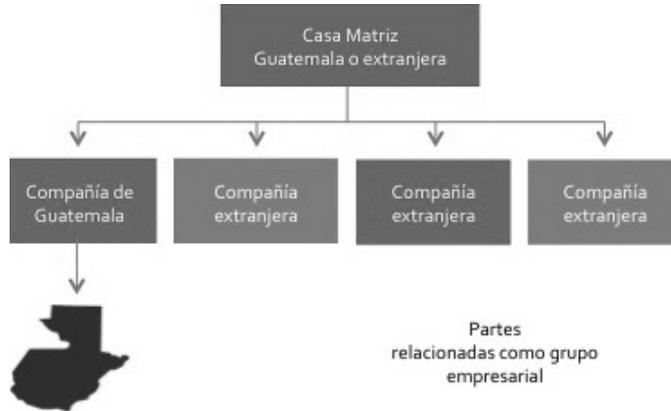


Conclusión: compañía X es relacionada con Y y Z.

Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

- b. Dirección o control: el nexo de dirección o control se dará cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes.
- c. Grupos empresariales: cuando una sociedad es parte de un grupo empresarial, todas las entidades que componen dicho grupo se consideran partes relacionadas.

## Gráfica 6 Nexo de grupos empresariales 1

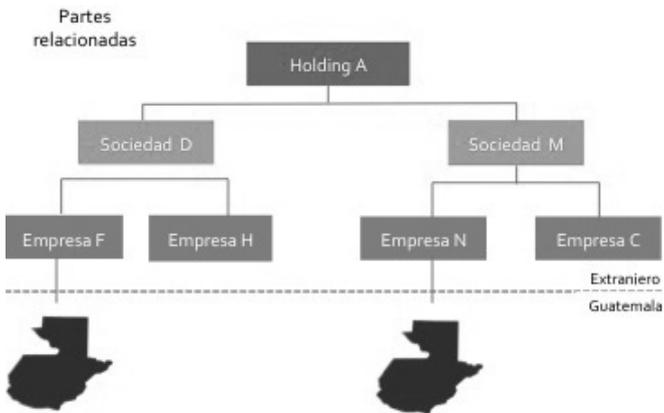


Conclusión: todas las empresas en la gráfica son partes relacionadas.

Fuente: elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

Cuando dos sociedades de diferentes grupos son controladas por una misma persona se consideran también partes relacionadas.

## Gráfica 7 Nexo de grupos empresariales 2

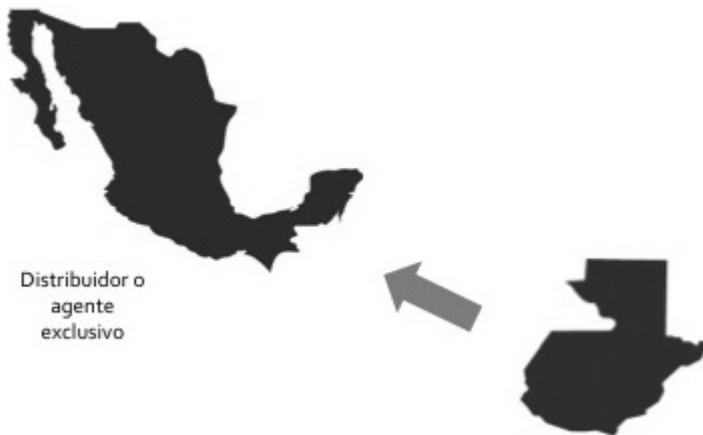


Conclusión: todas las empresas en la gráfica son partes relacionadas.

Fuente: elaboración propia en base a Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

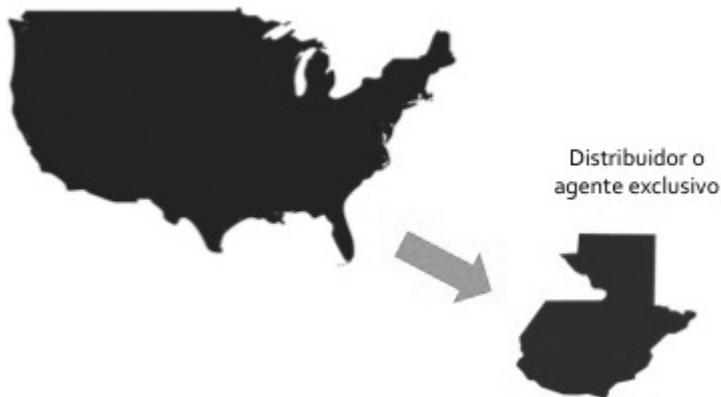
- d. Relación comercial: se puede dar cuando una persona es residente en Guatemala y su distribuidor exclusivo residente en el extranjero, o el distribuidor exclusivo es el que reside en Guatemala y a quien le distribuye reside en el extranjero, como se ilustra en las gráficas a continuación:

**Gráfica 8**  
**Nexo por relación comercial 1**



Fuente: elaboración propia en base a Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

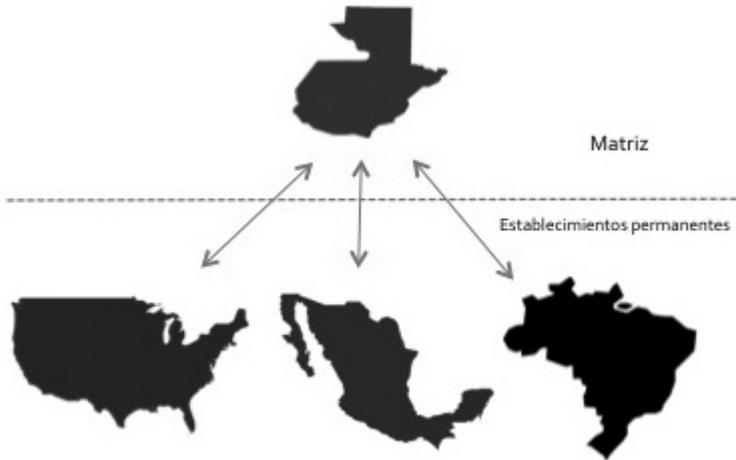
**Gráfica 9**  
**Nexo por relación comercial 2**



Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

- e. Matrices y establecimientos permanentes: el nexo se puede dar cuando una persona reside en Guatemala, donde funciona la casa matriz y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

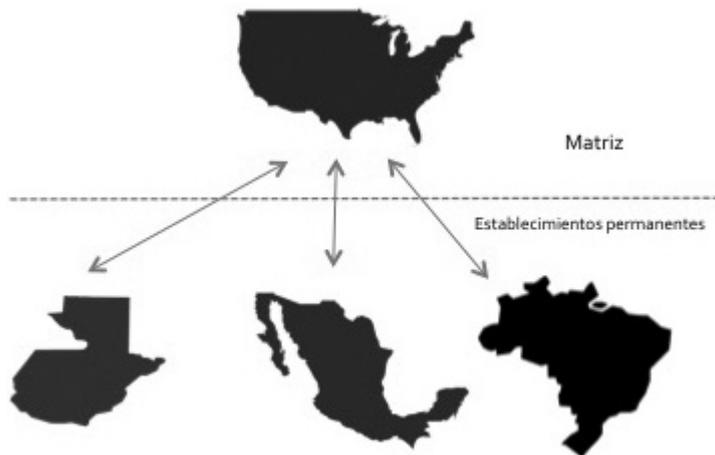
**Gráfica 10**  
**Nexo matrices y establecimientos permanentes 1**



Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

O de igual forma, si la casa matriz reside en el extranjero y sus establecimientos permanentes están en Guatemala, también se da el nexo.

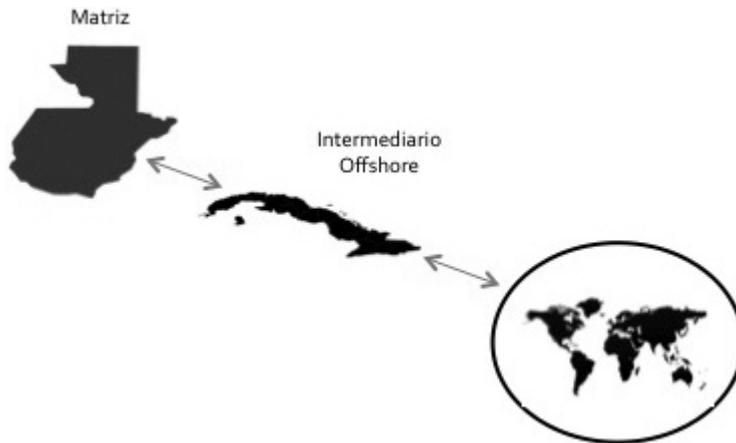
**Gráfica 11**  
**Nexo matrices y establecimientos permanentes 2**



Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

- f. Intermediario *offshore*: cuando en una operación de exportación hay un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia, o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera parte relacionada.

**Gráfica 12**  
**Nexo intermediario offshore**



Fuente: Elaboración propia con base en Deloitte, Seminario Precios de Transferencia 2013.

**1.4. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.** Son aquellos por los que los contribuyentes confirman que sus precios de transferencia cumplen con el principio de libre competencia. En primera instancia, el artículo 59 del Decreto 10-2012 refiere el método de precio comparable no controlado que se debe aplicar, basado en el precio de la transacción. Si no se pudiera aplicar este método porque no hay comparables, se considera la opción de aplicar otros dos métodos basados en márgenes brutos sobre el costo o el precio de venta. Y si aun considerando estas opciones no se pudieran aplicar los métodos, existen otros dos métodos que se basan en márgenes netos aplicados al beneficio obtenido por la empresa, o por transacción independiente. Por último, cuando se trate de importaciones y exportaciones deberá considerarse otro método de acuerdo al artículo 60 del decreto citado.

Método de precio comparable no controlado: "consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 59, numeral 1, inciso a).

Este método está tomado del lineamiento de la Oede llamado CUP, por sus siglas en inglés *comparable uncontrolled price*. En opinión del consultor Coyoy (2013), "es un método directo y confiable, sin embargo en la práctica en muchos casos no es fácil encontrar comparables para aplicar este método"<sup>2</sup>.

Método del costo adicionado: consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta"<sup>3</sup> este método está tomado del lineamiento de la OCDE llamado CP por sus siglas en inglés *cost plus method*, en opinión del consultor Coyoy (2013) "este método normalmente puede aplicarse a personas o entidades manufactureras (producción de bienes, prestación de servicios, etc.) y lo que mide no es el precio sino el margen bruto"<sup>4</sup>.

Método del precio de reventa: consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas<sup>5</sup>.

Este método al igual que los anteriores utiliza comparables y supone las mismas complicaciones para encontrar comparables y aplicarlo.

Existen otros métodos que la normativa da como opción cuando no se pueden utilizar los métodos anteriores:

a. Método de partición de utilidades:

Consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación

---

<sup>2</sup> Coyoy, M. (2013). ¿Cuáles son los métodos para confirmar los precios de transferencia? *Diario La Hora*. Disponible en <http://www.lahora.com.gt/index.php/opinion/opinion/columnas/184528-icuales-son-los-metodos-para-confirmar-los-precios-de-transferencia-parte-i>

<sup>3</sup> Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 59, numeral 1, inciso b).

<sup>4</sup> Coyoy, M. (2013). ¿Cuáles son los métodos para confirmar los precios de transferencia? *Diario La Hora*. Disponible en <http://www.lahora.com.gt/index.php/opinion/opinion/columnas/184528-icuales-son-los-metodos-para-confirmar-los-precios-de-transferencia-parte-i>

<sup>5</sup> Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 59, numeral 1, inciso c).

u operaciones. Esta asignación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo<sup>6</sup>.

Este método supone mayor complejidad para su aplicación porque primero parte del conjunto de empresas consideradas partes relacionadas como un todo y después divide los beneficios para asignarlos en forma residual a cada empresa, posterior a ello el método supone conseguir comparables con la dificultad que ello representa.

#### b. Método del margen neto de la transacción:

Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones<sup>7</sup>.

En este método también se dan dos fases: primero, el contribuyente analiza el margen neto de una operación en particular y segundo, debe conseguir un comparable fuera de las partes relacionadas, lo cual también implica cierto grado de dificultad para aplicarlo.

Para valorar las operaciones de importaciones y exportaciones entre partes relacionadas la normativa refiere que:

---

6 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 59, numeral 2, inciso a).

7 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 59, numeral 2, inciso b).

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 y 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<sup>8</sup>.

Para cumplir con este requerimiento, las empresas deben ser muy cuidadosas y llevar un registro de la forma que pactan sus transacciones para poder rendir su informe al fisco.

**1.5. Estudio de precios de transferencia.** Se refiere a la información y documentación que deben tener las empresas al presentar su declaración jurada del impuesto sobre la renta, esto para comprobar que aplicaron correctamente la normativa en sus transacciones. La entrada en vigencia de la normativa puede dar lugar a reparos del fisco a los contribuyentes. Es una nueva oportunidad para las firmas de auditoría que tienen representación internacional en Guatemala, precisamente por su experiencia en otros países donde ya se aplican estas normas, para prestar servicios relacionados como los diagnósticos, planeación y estudios de precios de transferencia, que ante lo complejo que puede ser aplicar la normativa por primera vez, requiere del uso de especialistas.

---

8 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, artículo 60.

## Conclusión

Se trata de dar a conocer los principales elementos que incluye la nueva normativa de precios de transferencia en Guatemala, la cual retorna a vigencia y aplicación a partir del 2015. Los elementos giran en torno al principio de libre competencia, qué transacciones se consideran afectas, quiénes se consideran partes relacionadas, los seis métodos para aplicar el principio de libre competencia y el estudio de precios de transferencia.

Como ya se expuso, son temas que implican un nuevo reto para los profesionales de las ciencias económicas y jurídicas, especialmente para los contadores públicos y auditores. Estos profesionales deben estar preparados y aplicar la nueva normativa en las empresas, tanto para el entorno interno en la gestión de las empresas, como para el externo en funciones de supervisión, auditoría y/o consultoría.

Un punto importante por el cual deben preocuparse las empresas es por encontrar buenos comparables para confirmar que sus precios cumplen con el principio de libre competencia, y mantener documentada toda la información referente a sus transacciones. En otros países, este es el punto que involucra mayor dificultad al aplicar la normativa, no obstante, últimamente va en aumento el número de países que han adoptado los lineamientos de la Oede en materia de precios de transferencia, y esto conlleva a pensar que se facilitará su aplicación.

A manera de prevenir futuros reparos del fisco y evitar ajustes a la ganancia reportada en sus estados financieros, es recomendable que las empresas se avoquen con los despachos de firmas de auditoría que por su representación internacional ya cuentan con especialistas en precios de transferencia.

## Referencias

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012. Guatemala.

Coyoy, M. (2013). ¿Cuáles son los métodos para confirmar los precios de transferencia? *Diario La Hora*. Recuperado de: <http://www.lahora.com.gt/index.php/opinion/opinion/columnas/184528-icuales-son-los-metodos-para-confirmar-los-precios-de-transferencia-parte-i>

Deloitte. (2013). *Seminario Precios de Transferencia, un tema mundial ahora en Centroamérica y República Dominicana*. Costa Rica. Recuperado de: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CostaRica/Local%20Assets/Eventos/2013/130423-cr-Preciosdetransferencia.pdf>

Martínez, B. (2012). *Seminario Precios de Transferencia*. Deloitte Guatemala.

Ocde. (2010). *Directrices de la Ocde aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Disponible en: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010\\_9789264202191-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es)

Ortiz, A. (1997). *Revista Contaduría Pública*, p. 35. México.

Standard & Poors. (2001). *Precios de transferencia un estudio breve*. México: Mcgraw Hill.