

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA "

TESIS DE POSGRADO

MANUEL ANGEL CAMPOS LÓPEZ
CARNET 23897-12

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA "

TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
MANUEL ANGEL CAMPOS LÓPEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. ELIZABETH MERCEDES GARCÍA ESCOBAR

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

DR. JUAN CARLOS CASELLAS GÁLVEZ
MGTR. ABELARDO MEDINA BERMEJO
MGTR. ERWIN IVAN ROMERO MORALES

LICENCIADA
ELIZABENT MERCEDES GARCÍA ESCOBAR.
COLEGIADA No. 2.949

ABOGADA Y NOTARIA

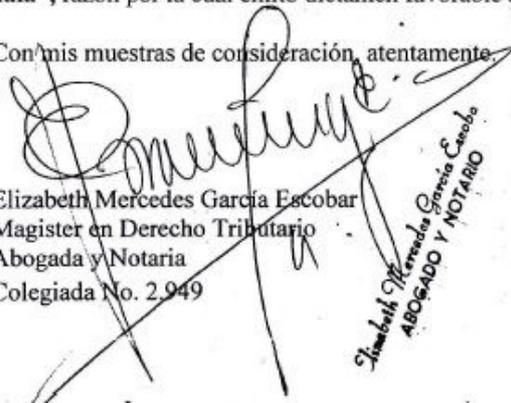
Guatemala, 8 de mayo de 2015.

Señores
Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Estimados Señores:

Por este medio hago de su conocimiento que la Alumno Manuel Angel Campos López estudiante de la Maestría Asesoría en Tributación ha cumplido con todos los requisitos exigidos por la Facultad y ha desarrollado mis recomendaciones y mejoras a su trabajo de manera satisfactoria y de conformidad con mis requerimientos sobre su trabajo de Tesis titulado **“Los Precios de Transferencia y su Aplicación en la República de Guatemala”**, razón por la cual emito dictamen favorable a la misma.

Con mis muestras de consideración, atentamente


Elizabeth Mercedes García Escobar
Magister en Derecho Tributario
Abogada y Notaria
Colegiada No. 2.949

Elizabeth Mercedes García Escobar
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 13 de noviembre de 2015.

Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Su Despacho

Respetable señor Decano:

Lo saludamos atentamente dando seguimiento a la evaluación del trabajo de tesis titulado ***LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA***, presentado por el Licenciado MANUEL ANGEL CAMPOS LOPEZ, previo a la colación del grado académico **MAGISTER ARTIUM** en Asesoría en Tributación.

Como es de su conocimiento, el referido trabajo de tesis fue objeto de discusión y análisis cuando fue sometido a nuestra consideración como Tribunal Examinador, oportunidad en la que de forma unánime, resolvimos que antes de la colación del grado académico, al mismo deberían incorporársele algunas modificaciones formales y materiales, que en nuestra opinión, incidirían positivamente en la investigación del Licenciado Campos López.

Es así, como en cumplimiento de aquella disposición, el Licenciado Manuel Angel Campos López nos ha presentado nuevamente su trabajo, el cual después de haber revisado detenidamente por cada uno de nosotros, creemos que cumple con las recomendaciones oportunamente efectuadas, por lo que no podemos sino emitir **DICTAMEN FAVORABLE** a la investigación del Licenciado Manuel Angel Campos López, la cual consideramos que cumple con los requisitos para que sea presentada al Director de Área como tesis de graduación para la colación del grado académico de Magister Artium.

Sin otro particular, nos suscribimos de usted, deferentemente.

Dr. Abelardo Medina Bermejo

M. A. Erwin Iván Romero Morales

Dr. Juan Carlos Casellas Galvez

Juan Carlos Casellas Gálvez
ABOGADO Y NOTARIO

Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO Y NOTARIO



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07755-2015

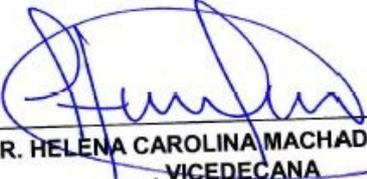
Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante MANUEL ANGEL CAMPOS LÓPEZ, Carnet 23897-12 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07285-2015 de fecha 13 de noviembre de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA "

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 9 días del mes de diciembre del año 2015.


MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
VICEDECANA
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



RESPONSABILIDAD:

“El Autor es el único responsable de los contenidos y conclusiones de la presente tesis”

INDICE

Resumen	6
Listado de abreviaturas	8
Introducción	9
Capítulo I Marco Histórico	11
Capitulo II Marco Conceptual	18
2.1 Aspectos doctrinarios	18
2.2 Aspectos legales	20
2.3 Características de los Precios de Transferencia	24
2.4 Métodos para la determinación de Los Precios de Transferencia	25
Capitulo III Aspectos Mercantiles y Económicos de Los Precios de Transferencia	27
3.1 Aspectos mercantiles	27
3.2 Aspectos económicos	30
3.3 Normas contables	32
3.4 Caso práctico	38
Capitulo IV Los Precios de Transferencia y su Aplicación en la República de Guatemala	42
4.1 Principio de libre competencia	42

4.1.1 Métodos para la determinación y características de su aplicación	48
4.1.2 Método del Precio Comparable no Controlado	48
4.1.3 Método del Costo Adicionado	51
4.1.4 Método del Precio de Reventa	53
4.1.5 Método de la Partición de Utilidades	54
4.1.6 Método del Margen Neto de la Transacción	56
4.1.7 Método de Valoración para Importación o Exportación de Mercancías	57
4.2 Resultados de las entrevistas realizadas Por medio del cuestionario	63
Conclusiones	71
Recomendaciones	73
Bibliografía	74
Anexos	78

RESUMEN

La flexibilización y agilidad del mercado ha realizado grandes cambios en la manera de hacer negocios, los cuales a través de la informática han facilitado las comunicaciones y los accesos a cualquier tipo de información, empezando por la forma de contactar a los proveedores de insumos, materias primas, materiales y bienes intermedios, como maquinaria y equipos para la industria, el comercio o los servicios; y la forma que han sido implementados los procesos de comercialización de los productos a los consumidores intermedios o finales.

Así mismo, esa versatilidad del comercio internacional ha facilitado la posibilidad de producir partes de un todo o producto en diferentes países y continentes; por lo tanto, ha sido estratégico para las transnacionales y las grandes empresas buscar localizaciones para ensamblar e integrar las partes de los productos en países más cercanos a los consumidores finales.

Estos cambios en la forma de producir y comercializar ha generado también cambios en la manera como las empresas registran ingresos y costos para efectos tributarios; consecuentemente al producir partes de un producto en distintos países también se han reducido los márgenes de utilidad que es posible generar en la producción de las partes de un todo como bien de producción o consumo.

Como resultado de esta comercialización, ha surgido la necesidad de los Estados de determinar de una manera justa y equitativa cuales son los tributos que las empresas deben pagar en cada país de acuerdo al margen de utilidad que se genera como valor agregado a la producción de esos productos y bienes intermedios.

Por lo tanto, la Organización Mundial de Comercio (OMC) ha buscado mecanismos para que los países implementen leyes que regulen las transacciones que realizan las corporaciones y las empresas cuando mantienen relaciones comerciales entre sí en diversos países.

Los aspectos relacionados con los planteamientos de la Organización Mundial de Comercio y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico se mencionan durante el presente trabajo de tesis.

LISTADO DE ABREVIATURAS

CECA.	Comunidad Europea del Carbón y el Acero.
CPM.	Cost Plus Method. Método de Precio del Costo Adicionado.
CUP.	Comparable Uncontrolled Price. Método del Precio de Libre Competencia.
NIC.	Normas Internacionales de Contabilidad.
NIIF.	Normas Internacionales de Información Financiera.
OCDE.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
OECE.	Organización Europea de Cooperación Económica.
OMC.	Organización Mundial de Comercio.
PSM.	Profit Split Method. Método de Participación de Utilidades.
RPM.	Resale Price Method. Método del Precio de Reventa.
TNMM.	Transactional Net Margin Method. Método de Margen Neto Transaccional.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis tiene como objetivo desarrollar un tema de actualidad en materia tributaria, relacionado con los precios de transferencia que en la República de Guatemala ha sido incorporado a la legislación tributaria guatemalteca en el Decreto Ley número 10 – 2012, incluido en el Capítulo VI con el nombre de **NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES VINCULADAS**.

Las normas sobre los Precios de Transferencia surgen como una necesidad de los países de obtener ingresos fiscales de un mercado internacional que tributa sobre la base de renta mundial y basa sus relaciones comerciales entre empresas que integran consorcios transnacionales; por lo tanto, esas empresas han encontrado mecanismos que les han permitido contribuir o dejar de contribuir con sus impuestos en países cuyas tasas impositivas consideran que les resultan más altas y por lo tanto desfavorables a su rentabilidad económica.

Los precios de transferencia, que por su importancia económica han sido durante los últimos quince años uno de los temas tributarios de mayor relevancia, debido a las relaciones de intercambio y los acuerdos comerciales entre países, que han dado origen a los mayores movimientos de transacciones en empresas internacionales y multinacionales, así como a la búsqueda de paraísos fiscales en los que las tasas impositivas suelen ser mucho más bajas que las vigentes en los países de origen y residencia de las empresas.

La investigación se relaciona con los procedimientos jurídicos y tributarios para la aplicación de los precios de transferencia, así como analizar la nueva normativa tributaria y la relación que tienen entre sí las transacciones mercantiles con los precios de transferencia; adicionalmente la aplicación de esta norma tributaria incluye la relación que tienen los precios de mercado sobre la base de libre competencia y su capacidad contributiva, con el objeto de mejorar los ingresos del Estado.

Como objetivo general se analizan los procedimientos jurídicos y tributarios de los precios de transferencia que deben ser implementados para la determinación de las rentas en la República de Guatemala; y como objetivos específicos del tema de investigación consisten en integrar los aspectos mercantiles, económicos y jurídicos de los precios de mercado y su capacidad contributiva para mejorar los ingresos del Estado, y además como aplicar la norma y los posibles mecanismos de corroboración de información que se implementen por las autoridades tributarias para la adecuada recaudación de los impuestos.

Los alcances de la investigación se refieren a su aplicación en la República de Guatemala, y está relacionado con una nueva norma tributaria, de la cual no existen antecedentes de aplicación jurídica o tributaria.

Resulta conveniente y necesario, conocer y documentar el ámbito comercial y financiero en el que las transacciones con precios de transferencia se realizan en el ámbito del libre mercado, y como estas transacciones modifican su sentido cuando son realizadas entre partes vinculadas y grupos económicos asociados con operaciones locales en su país de origen y las de exportación.

Así mismo, como parte de esta investigación se mencionaran los posibles mecanismos, reportes y sistemas de información que para efectos de control requerirán las autoridades tributarias con el fin de realizar la fiscalización de tales transacciones a los contribuyentes.

Los límites de la presente investigación son el ámbito de aplicación en la República de Guatemala; y está orientada a divulgar la aplicación de los precios

de transferencia para dar respuesta a la forma de aplicar los procedimientos y mecanismos de registro contable y tributario de las transacciones mercantiles entre partes vinculadas.

CAPITULO I

MARCO HISTÓRICO

Entre los días uno y veintidós de julio de 1,944 se realizó en Nueva Hampshire, Estados Unidos la conferencia monetaria y financiera de las Naciones Unidas conocida como los acuerdos de Bretton Woods.

En esa reunión los países más industrializados del mundo fijaron las normas para las relaciones comerciales y financieras, el objetivo era poner fin al proteccionismo originado desde el inicio de la Primera Guerra Mundial en 1,914 que concluyó con el final de la Segunda Guerra Mundial en 1,945.

Como resultado de los acuerdos surge la creación del Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial.

Al finalizar la segunda guerra mundial y con la firma de la paz entre los ejércitos aliados y Alemania, los países europeos involucrados en el conflicto, se encuentran con toda su infraestructura productiva completamente destruida, pues la única industria importante estaba relacionada con la producción de material bélico; así mismo la economía de cada país también se encuentra en una situación caótica y por lo tanto la balanza de pagos tiene grandes problemas pues está estrechamente vinculada con la escasez de dólares, como consecuencia de la implementación de controles cambiarios para retener sus divisas y su respaldo en oro.

Tanto vencedores como vencidos se encuentran en la misma situación; en junio de 1.947 surge la necesidad, obligada por los Estados Unidos de América a través del Plan Marshall⁽¹⁾, de establecer la cooperación entre los países europeos; de esta ayuda surge con el objetivo de administrar los recursos provenientes del Plan

1 Plan Marshall, Creado el 12 de julio de 1,947.http://es.wikipedia.org/wiki/Plan_Marshall. Consultado

Marshall, la creación de la Organización Europea de Cooperación Económica OECE a través de un documento que define los parámetros más importantes que deben ser considerados como normas de la cooperación europea⁽²⁾. Los países signatarios fundadores fueron: Portugal, Reino Unido, Francia, Alemania, Italia, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, Austria, Dinamarca, Noruega, Grecia, Suecia, Suiza, Turquía, Irlanda e Islandia. Posteriormente en 1.958 se incorporará España a este Tratado, consecuentemente la Organización Europea de Cooperación Económica OECE, tiene los siguientes objetivos. ⁽³⁾

- a) Instaurar un régimen multilateral de pagos y atenuar las restricciones a los intercambios.
- b) Estrechar los lazos económicos entre todos los países de Europa.
- c) Instaurar y mantener la estabilidad de las monedas de los países miembros, así como lograr un equilibrio financiero.
- d) Mantener un nivel de pleno empleo.
- e) Desarrollar las exportaciones hacia los países no miembros de la Organización.

El funcionamiento de la Organización Europea de Cooperación Económica OECE⁽⁴⁾, permite que las ayudas del Plan Marshall estabilicen las economías de los países miembros y que a la vez mejoren las relaciones de intercambio comercial entre los países miembros; situación que a la vez, limita las posibles importaciones de bienes de uso industrial procedentes de los Estados Unidos de América.

Como parte del interés de la protección industrial europea, surge la propuesta francesa conocida como la Declaración Schumann en Mayo de 1.950, de someter bajo una administración y autoridad común la totalidad de la producción de acero y carbón de Alemania y Francia; propuesta que acelerará las bases del desarrollo

2 Organización Europea de Cooperación Económica. OECE. Fundada el 16 de Abril de 1.948. Documento de Constitución

3 *Ibíd.*

4 Convención de Cooperación Económica Europea, OECE. 16 de abril de 1948

económico sostenible, en perjuicio de las importaciones provenientes de Estados Unidos;

La propuesta anterior se materializa con la creación de la Comunidad Europea del Carbón y el Acero, CECA⁽⁵⁾, al proyecto inicial se unieron posteriormente Italia, Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo; conocido también como el grupo de los seis.

La creación del mercado comunitario europeo del acero y carbón deja por fuera la pujante industria norteamericana del acero que no había estado sometida de forma directa a los embates de la guerra, situación que afecta directamente su balanza de pagos, al limitarse el acceso a Europa de bienes producidos por ellos; Estados Unidos de América había sido reacio a formar parte de cualquier tratado, que fuera una limitante de su expansión y crecimiento industrial; pues ésta situación que le permitía la penetración de mercados en la economía mundial sin estar sujeto a cuotas de importación u otra clase de limitaciones, esas contradicciones hacen que la Organización Europea de Cooperación Económica OECE, analice y modifique su enfoque para buscar soluciones a los problemas que ha generado su Organización con los países no miembros. Es entonces cuando Estados Unidos de América y Canadá presionan por su incorporación, dando origen a la creación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.⁽⁶⁾ con la incorporación de veinte países miembros, y para poder ser país miembro de la OCDE ⁽⁷⁾.

Además debe cumplirse con el objetivo de liberalizar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios; los países miembros se comprometen a

5 Comunidad Europea del Carbón y el Acero, CECA. Tratado de París, Francia. Abril 18 de 1950.

6 OCDE, Convenio de Creación de la Organización, Diciembre 14 de 1,960. Acuerdos de Creación de la Organización Artículo I.

7 Ibíd.

aplicar los principios de liberalización, no discriminación, trato nacional y trato equivalente, teniendo como objetivos (8):

- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.
- Favorecer la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.
- Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- La globalización económica, la integración de los mercados internacionales y el flujo de mercancías entre países han afectado la capacidad de fiscalización de la mayoría de los sistemas tributarios de las distintas naciones, por lo que resulta la necesidad de utilizar nuevas tecnologías y procedimientos para implementar mecanismos para conocer sobre los flujos de capitales originados por el volumen del comercio internacional y la ubicación o movilidad de los contribuyentes.
- Promover las inversiones extranjeras por medio de leyes que otorguen incentivos fiscales para apoyar el crecimiento de los países en vías desarrollo.
- Determinar la existencia de países con normas fiscales perjudiciales para las demás naciones, convirtiéndose en paraísos fiscales que resultan en efectos negativos y que dañan los ingresos tributarios de los demás países.

El entorno mencionado con anterioridad requiere de una disciplina fiscal y de la creación de sistemas tributarios que contribuyan al desarrollo y al crecimiento de los países, con bases impositivas amplias que eviten los fraudes y la evasión fiscal, la corrupción y el lavado de dinero.

8 OCDE, Convención sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo. Paris, Francia. 14 de diciembre de 1.960. Artículo 1, incisos del a) al d). Documento Final Aprobado.

Estas mejoras deben considerar reformas fiscales y el apoyo del sector empresarial a contribuir con los gastos del Estado; el sector privado debe contribuir a la fiscalización de la calidad del gasto; y el Estado a la vez debe generar un entorno que facilite la inversión, la generación de empleo y los intercambios comerciales, generando sistemas con los cuales la administración tributaria se ejecute con pocos recursos y que provea procedimientos de fácil captación de los impuestos.

Los sistemas fiscales y sus administraciones deben considerar para efectos de la implementación de nuevos impuestos los siguientes aspectos:

- Considerar la estructura económica de cada país, para establecer un adecuado equilibrio entre los impuestos directos y los indirectos que le permitan satisfacer las necesidades sociales.(9)
- Promover y facilitar la creación de empleo a través de políticas que integren la economía informal apoyando además las pequeñas y medianas empresas.(10)
- Generar confianza en los inversionistas al promover un sistema tributario y jurídico estable con cambios mínimos de su aplicación en el transcurso del tiempo.(11)

Los aspectos anteriores y la necesidad de los países de contar con ingresos a través de los tributos han generado la necesidad de coordinar sistemas impositivos que permitan a todos recibir los ingresos que los contribuyentes de cada Estado están en la obligación de pagar a sus respectivas administraciones tributarias.

De esa cuenta la Organización Mundial del Comercio es uno de los organismos internacionales más influyentes para el análisis y discusión de temas relacionados

9 Comisión Europea. Fiscalidad y Desarrollo. Cooperación con países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales. SEC (2010)426. Bruselas, 21.4.2010. Página 4. 1.2.1

10 Ibíd. Página 4. 1.2.1

11 Ibíd. Página 4. 1.2.1

fundamentalmente con el libre mercado y la eliminación de barreras arancelarias o no al libre tránsito de mercancías, garantizando que las transacciones entre empresas se realizan sobre las bases de libre mercado, por lo tanto, surge el concepto de los precios de transferencia como mecanismo para garantizar que el comercio entre países y empresas cumpla con los principios de igualdad.⁽¹²⁾

Las normas sobre precios de transferencia, buscan evitar que empresas vinculadas o relacionadas entre sí, tales como la casa matriz y sus afiliadas manipulen precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de forma tal que aumenten sus costos o disminuyan sus ingresos gravables para efectos tributarios. Este concepto se conoce internacionalmente como principio Arm's Length (término jurídico anglosajón que significa que en un contrato ambas partes se encuentran en igualdad de condiciones) y ha sido adoptado por las economías más desarrolladas del mundo, en particular, por los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, conocido por las iniciales OCDE.

Cabe señalar que esas normas son de aplicación obligatoria en los países económicamente desarrollados, se han implementado paulatinamente por los demás países del mundo con economías de libre mercado, por esa razón en la República de Guatemala ha sido aprobado por el Congreso de la República de Guatemala mediante el Decreto 010 – 2012 del Congreso de la República, se regula un capítulo específico sobre los precios de transferencia, que comprendidos en el Capítulo VI, Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, Sección I Principio de Libre Competencia, comprendidos de

Artículo 54 al 66 (13) se definen que se entiende para efectos tributarios como principio de competencia. (14)

12 OCDE, Legislación en materia de Precios de Transferencia. Centro de Política y Administraciones Fiscales. Junio de 2.011. Parte I. Sección 1. Incisos 1 y 2.

13 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley 010 – 2012. Sección I, Principio de Libre Competencia.

- Definición de que se entiende por partes relacionadas. (15)
- Análisis de operaciones comparables que indica la forma de la determinación de los precios de transacciones. (16)
- Métodos para aplicar el principio de libre competencia. Que indica el valor de las operaciones en condiciones de libre competencia. (17)

Los convenios internacionales y la legislación guatemalteca resultan ser el marco de referencia que las empresas multinacionales y nacionales con vínculos mercantiles en el exterior deberán observar para la realización de sus operaciones comerciales internacionales, con la responsabilidad de respetar la legislación vigente en cada uno de los países con los que mantienen relaciones comerciales.

14 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley 010 – 2012. Sección I, Principio de Libre Competencia. Artículo 54

15 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley 010 – 2012. Sección I, Principio de Libre Competencia. Artículo 56.

16 *Ibíd.* Artículo 58.

17 *Ibíd.* Artículo 59.

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL

En el desarrollo de este capítulo se hace referencia a las normas vigentes de la legislación de la República de Guatemala, así como a los convenios internacionales aplicables a los Precios de Transferencia.

2.1 Aspectos Doctrinarios

Las empresas multinacionales tienen la ventaja competitiva de realizar transacciones mercantiles⁽¹⁸⁾ entre empresas de su grupo que, teniendo características comerciales normales, tienen la posibilidad de transferir las bases imponibles de operaciones basadas en precios de transferencia hacia países y Estados con una fiscalidad más frágil. Este mecanismo basado en precios de transferencia ha hecho que los Estados encuentren la forma de legislar dicha materia para protección de sus ingresos a través de establecer una legislación que regule tales transacciones.

Desde el punto de vista fiscal, se puede definir que los precios de transferencia se generan cuando las transacciones entre dos o más empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional y realizan operaciones a valores de venta diferentes al que hubieran pactado sobre bases de normales de mercado libre.⁽¹⁹⁾

La utilización de los precios de transferencia por las empresas transnacionales tiene por objeto la manipulación en la distribución de las bases imponibles que

18 Eva Escudero Gutiérrez y Manuel Gutiérrez Louza. Algunas Consideraciones sobre la Regulación de los Precios de Transferencia. Especial Consideración sobre los métodos de Valoración. Instituto de Estudios Fiscales. IEF. Cuadernos de Formación. Volumen II/2010. Páginas 89 y 90.

19 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley 010 – 2012. Sección I, Principio de Libre Competencia. Artículo 54

distorsionan los ingresos de las compañías, en claro perjuicio de los Estados involucrados y de los tributos que deberían percibir.

Cabe destacar que los precios de transferencia han surgido como un mecanismo que utilizan las empresas transnacionales, como forma de amortiguar el impacto que les causa el Impuesto sobre la Renta en los distintos países con los que tienen relaciones comerciales. Este mecanismo puede ser también utilizado por las empresas para la penetración de nuevos productos o mercados.

La modificación o variación de los precios de transferencia se utiliza también como procedimiento para transferir utilidades a países con tasas impositivas bajas.

“Los Precios de Transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades” (20)

Obviamente, el resultado dependerá en gran manera de la productividad o rentabilidad de las inversiones y de la búsqueda de maximización de beneficios por parte de los factores de producción. Sin embargo, no es menos cierto, que las transacciones realizadas en un ambiente de libre competencia tienen un fin individual más que colectivo y es en este sentido que los gobiernos estudian la posibilidad de establecer regulaciones que les permitan fiscalizar y cobrar los impuestos donde corresponde con el objeto de preservar el equilibrio entre el beneficio individual y el bienestar de la sociedad globalmente considerada.

Las regulaciones en todo caso están referidas a transacciones realizadas entre partes relacionadas representadas por compañías filiales, subsidiarias o en todo caso, aquellas que sin mantener una vinculación jurídica directa, en el plano económico mantienen estrechas vinculaciones. Financieramente ello es mesurable a través de parámetros como lo son el monto de las ventas o de las prestaciones

20 Otis Rodner, James. La Inversión Internacional en Países en Desarrollo. Editorial Arte. 1.993. Página 265.

de servicios o bien la tenencia de acreencias entre integrantes de un mismo grupo económico en relación a la totalidad de transacciones o acreencias generadas en operaciones normales con otras entidades externas al grupo; condiciones previstas en los contratos celebrados y la medición del riesgo asociado a la transacción. Otro parámetro más evidente es aquel que considera la relación o vinculación entre los accionistas de esas empresas y las características de su participación en los patrimonios de éstas.(21)

2.2 Aspectos Legales

2.2.1 Normas Constitucionales

Partiendo de esa jerarquía para el presente trabajo se puede mencionar que en la legislación nacional la norma constitucional se relaciona directamente con la Constitución política de la República de Guatemala(22) promulgada en la ciudad de Guatemala el treinta y uno de mayo de mil novecientos ochenta y cinco, en el Capítulo II Derechos Individuales, indica:

“Artículo 43. Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. En referencia a la cita de este artículo se puede mencionar que el Estado garantiza a los comerciantes individuales y las empresas a la realización de sus actividades mercantiles, como un derecho inalienable para la consecución del bienestar de los propietarios y de su dignidad y la de sus empleados y trabajadores.”(23)

El artículo anterior permite establecer que el Estado debe facilitar a todos sus ciudadanos la posibilidad, si así lo desean, de realizar actividades de carácter

21 Soteldo Silva, Carolina. Artículos Doctrinales, Derecho Fiscal, Financiero y Tributario. Consideraciones acerca de los Precios de Transferencia y sus efectos en materia tributaria. Octubre de 1.999.

22 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. 31 de mayo de 1.985.

23 Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio de la República de Guatemala, Decreto 2 – 70

mercantil, y que además proporcionará los medios posibles para su realización siempre y cuando se realicen dentro del marco jurídico del país; la regulación tributaria sobre la aplicación de los precios de transferencia no limitan este derecho.

Se menciona también como parte del *“Artículo 239.- Principio de Legalidad lo siguiente: Son nulas Ipso jure las disposiciones jerárquicas inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”*.⁽²⁴⁾

La lectura del artículo citado anteriormente de la Constitución Política de la República de Guatemala, define las normas que deben ser consideradas de forma obligatoria por los legisladores para la emisión de leyes ordinarias relacionadas con la generación de ingresos para el Estado Guatemalteco por medio de la emisión de leyes tributarias, entre ellas:

2.2.2 Código Tributario

El Código Tributario fue emitido por el Congreso de la República con el Decreto Numero 6 -91, el cual fue publicado en el Diario Oficial el 29 de octubre de 2.003. Este código fue emitido con el objeto de uniformar los procedimientos y disposiciones de aplicación general a cualquier tributo sujeto al pago de impuestos en la República de Guatemala.

La vigencia del código tiene por objeto regular el principio de legalidad en materia tributaria, para evitar arbitrariedades y abusos de poder, así como normar las

24 Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio de la República de Guatemala, Decreto 2 – 70

relaciones entre el fisco y los contribuyentes, tal y como lo estipula la Constitución Política de la República de Guatemala.

Adicionalmente el Código Tributario, Título I, Disposiciones Preliminares, Capítulo I, Normas Tributarias, expresa:

“Artículo 1. Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria”.(25)

Además el Título II Obligaciones Tributarias, Capítulo I Disposiciones Generales, indica: *“Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Se puede deducir que el Estado a través de la entidad administrativa encargada de recaudar los impuestos tendrá la potestad de hacer exigibles las obligaciones tributarias por medio de los tribunales de justicia”.*(26)

Al definirse la existencia de la obligación tributaria, el Código Tributario también indica lo siguiente: *“Artículo 23. Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso”.*(27)

25 Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto 6 – 91, Congreso de la República de Guatemala, 25 de Marzo de 1.991.

26 Ibid.

27 Ibid.

La exención del pago del tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.

Lo indicado en el presente artículo puede también aplicarse al concepto que el desconocimiento de las obligaciones tributarias y el cumplimiento de las mismas, no exime a los contribuyentes de su cumplimiento.

2.2.3 Ley del Impuesto sobre la Renta

Para efectos de la investigación el Decreto Ley 012 – 2012⁽²⁸⁾, Ley de Actualización Tributaria es el campo de estudio que está relacionado con la implementación en el marco jurídico guatemalteco de una nueva ley tributaria relacionada con los precios de transferencia, cuya vigencia se inicia el uno de enero de 2,013 y en el capítulo VI en el artículo 56 está relacionado con la Competencia y considera los supuestos para la definición de partes relacionadas.

Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se tipifica la renta territorial que grava las rentas en el país en donde se obtienen, es decir en el ámbito espacial en la que el Estado ejerce su soberanía.

2.2.4 Acuerdo internacional

Los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico conocido por las iniciales OCDE⁽²⁹⁾ compuesto por treinta y cuatro (34) miembros, como consecuencia de los acuerdos han emitido legislación en sus propios estados para normar las transacciones que realizan entre sí; así mismo, han presionado a los países no participantes en la organización a establecer leyes que adapten la legislación que ellos tienen vigente; de tal manera, que exista una

28 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Ley 010 – 2012. Ley de Actualización Tributaria, No. 2 Tomo CCXCIV. CAPITULO VI NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES VINCULADAS. publicación Diario de Centro América, lunes 5 de marzo de 2.012.

29 OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Convenio de Creación de la Organización, Diciembre 14 de 1,960. Acuerdos de Creación de la Organización

similitud en la interpretación y aplicación de estas leyes. Es importante mencionar que la República de Guatemala no forma parte de esta Organización.

Los países más desarrollados integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.⁽³⁰⁾, y los otros países en el mundo que posteriormente se incorporaron a los acuerdos de la organización han definido un marco metodológico de carácter obligatorio para determinar, a través de los precios de transferencia, los precios o márgenes de utilidad en operaciones realizadas entre compañías controladas y vinculadas económicamente, incluyendo las obtenidas en el extranjero.

La base de esta metodología utilizada por la OCDE, se conoce con el nombre de principio de plena competencia, que busca en esencia determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado de libre competencia, es decir que se considera como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes.

Los precios de transferencia ha sido durante los últimos quince años uno de los temas tributarios de mayor relevancia, debido a las relaciones de intercambio y los acuerdos comerciales entre países, que han dado origen a los mayores movimientos de transacciones en empresas internacionales y multinacionales.

2.3 Características de los Precios de Transferencia

Por definición y de acuerdo a los aspectos mencionados en los párrafos anteriores, la legislación nacional ha incorporado los acuerdos multinacionales definidos a través de OCDE ⁽³¹⁾ aun cuando la República de Guatemala no forma parte de esta organización, se definen como las características:

30 *Ibíd.*

31 OCDE, Directrices sobre los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales .Acuerdo de los países miembros. París, Francia. 1.995.

- a) sujetas a la intencionalidad de legislar tributariamente en cada uno de los países, y
- b) que los precios sean facturados y pactados a valores de mercado que tengan la similitud del valor de los precios de transferencia.

Por lo tanto, hay una definición de cuáles son los aspectos y características que deben ser identificadas cuando se realizan transacciones de empresas multinacionales o empresas que tienen vínculos en otros países que utilizan estas prácticas mercantiles, relacionadas con los precios de transferencia y son los siguientes:

2.4 Métodos para la determinación de precios de transferencia.⁽³²⁾

Las directrices sobre los precios de transferencia determinan los métodos que pueden ser utilizados como procedimiento para determinar la forma en que han sido registradas las operaciones entre partes vinculadas y existen el valor venta y de compra que registra cada división y depende del parámetro de eficiencia que se quiera aplicar: por ejemplo se pueden utilizar entre los principales métodos los siguientes:

- método del precio comparable no controlado,
- método del costo adicionado,
- método del precio de reventa,
- método de la partición de utilidades
- método del margen neto de la transacción,
- método de valoración para importación o exportación de mercancías.

Este capítulo incluye una descripción de las normas y los artículos relacionados con los precios de transferencia, de tal manera que el lector pueda integrar toda la legislación que ha sido utilizada como marco para la implementación de las

32 OCDE. Revisión de los Métodos de Comparación de los Precios de Transferencia. Capítulos del I – III. Julio 22 de 2.010. Capítulo II, Páginas 24 a 32

Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas.⁽³³⁾ en la República de Guatemala.

Adicionalmente los aspectos de información relacionados con las divulgaciones sobre las transacciones con partes vinculadas que deben incluirse en los estados financieros.

33 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Ley 010 – 2012. Ley de Actualización Tributaria, No. 2 Tomo CCXCIV. CAPITULO VI NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES VINCULADAS. publicación Diario de Centro América, lunes 5 de marzo de 2.012.

CAPITULO III

ASPECTOS MERCANTILES Y ECONÓMICOS

DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las actividades del comercio internacional están vinculadas principalmente a personas jurídicas y entes comerciales que se rigen por patrones de conducta relacionados principalmente por el sentido comercial de los bienes y productos que se intercambian y por el simple proceso de la oferta y la demanda; proceso que conlleva ofrecer a los consumidores intermedios o finales, artículos o servicios que en su comunidad o país no se producen y que tienen un atractivo o diferenciación sobre otros; por lo tanto, también esos bienes en el proceso económico de la definición los precios los hace más o menos requeridos por los compradores. De allí que resulten estrategias de mercadeo y de precio que las empresas utilizan para mejorar sus porcentajes de utilidad y disminuir sus costos de producción y distribución.

3.1 ASPECTOS MERCANTILES

Las actividades mercantiles que realizan las personas individuales y jurídicas entre sí, así como las que se efectúan a través del comercio internacional han sido poco reguladas jurídicamente en todos y cada uno de los países, con el objeto de hacer más eficiente y transparente el proceso de negociación entre compradores y vendedores; razón por la cual se incluyen en este capítulo normas fundamentales que regulan estas actividades.

Como marco fundamental se encuentra la Constitución Política de la República de Guatemala que establece⁽³⁴⁾ la libertad de comercio, industria y trabajo, así como los convenios internacionales incluidas las regulaciones que menciona la Organización Mundial del Comercio relacionadas con la liberalización mundial del

34 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. 31 de mayo de 1.985. Artículo 43.

comercio y la liberalización de los aranceles⁽³⁵⁾; estas regulaciones no deben limitar o disminuir los derechos individuales de los ciudadanos en la República de Guatemala.

El Código de Comercio, norma los aspectos mercantiles y contempla la independencia de actividades comerciales entre las personas individuales y los comerciantes, quienes pueden formalizar su organización por medio de sociedades; y la más utilizada es la sociedad anónima.⁽³⁶⁾ Y para efectos de mejorar la transparencia de sus actividades mercantiles requiere que los títulos accionarios sean emitidos a nombre personal o corporativos de los verdaderos inversionistas y propietarios.

Tanto las personas individuales como las sociedades mercantiles están obligadas a cumplir con requisitos y operaciones mercantiles, operaciones que deben ser registradas a través de la contabilidad y de los registros contables principales y auxiliares que sean necesarios. Así mismo debe cumplirse con la obligatoriedad de aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados para el registro de todas sus operaciones contables y la presentación del balance general y estado de resultados.⁽³⁷⁾ Estos lineamientos tienen como objetivo que los registros contables sean preparados de manera similar en los países que reconocen y aceptan tales principios, así como para efectos de comparación y análisis de los estados financieros.

Además la contabilidad deberá registrar todas sus transacciones en idioma español y en quetzales,⁽³⁸⁾ moneda de uso de la República de Guatemala, adicionalmente la contabilidad deberá ser veraz y clara, por lo tanto no habrán

35 Organización Mundial de Comercio. OMC. Fundada en 1.955

36 Congreso de la República. Código de Comercio de la República de Guatemala, Decreto 2 – 70 Artículo 86

37 *Ibíd.* Artículo 368. Contabilidad y Registros Indispensables.

38 *Ibíd.* Artículo 369. Idioma Español y Moneda Nacional

espacios en blanco y se deberán anotar las operaciones en orden.⁽³⁹⁾ Este requerimiento persigue que todos los contribuyentes utilicen las mismas bases contables en la preparación de sus registros.

Derivado de esta libertad empresarial, surgen empresas y grupos accionarios que se conforman a través de grupos corporativos conocidos en inglés como Holding y que pueden tomar las siguientes formas:

- 1) Una sociedad organiza y funda otras sociedades, de las cuales, la sociedad principal como tal, resulta ser directamente el accionista mayoritario de las demás; en este caso la sociedad principal es propietaria de todas las sociedades creadas.⁽⁴⁰⁾
- 2) Los socios o propietarios de una sociedad, deciden organizar y fundar otras sociedades; con la característica que los socios de manera individual serán propietarios de las otras sociedades; en este caso, todas las sociedades son entes jurídicos distintos, con la característica de tener accionistas comunes.⁽⁴¹⁾
- 3) Una sociedad o los socios de la misma, invierten de forma parcial en otra sociedad; participación que le permite a la sociedad o a los accionistas tener el control administrativo y financiero de la otra sociedad.⁽⁴²⁾

La forma de propiedad de estas sociedades puede ser utilizada tanto en la República de Guatemala como en el exterior; este tipo de organización mercantil da origen a las empresas multinacionales o transnacionales, nombre con el que se identifican sus actividades comerciales.

39 *Ibíd.* Artículo 373. Operaciones, Errores u Omisiones.

40 OCDE. Legislación en Materia de Precios de Transferencia. PARTE 1. Operaciones entre Empresas Asociadas. Julio 22 de 2.010. Sección 2. Definiciones. Punto I inciso (a). Pagina 8

41 *Ibíd.* Sección 2. Definiciones. Punto I inciso (b). Pagina 8

42 *Ibíd.* Sección 2. Definiciones. Punto II incisos a) y (b). Pagina 8

De esta forma de organización, surge el comercio internacional, en el que muchas empresas extranjeras fundan y radican una sociedad o bien contratos de producción de bienes y servicios de su propiedad en nuestro país, con el objeto de representar marcas, productos o servicios que comercializan; de igual manera empresas con capital nacional tienen la posibilidad de realizar negocios en el exterior y crear en esos países empresas de las cuales sean los accionistas o propietarios.

Por lo tanto las sociedades y las personas individuales tienen las calidades para la realización de actividades mercantiles dentro del territorio de la República de Guatemala y relaciones comerciales con empresas del exterior.

3.2 Aspectos económicos

Las transacciones comerciales que se realizan en el mercado pueden tener origen de actividades entre empresas independientes cuyas necesidades y demanda de bienes, materias primas, maquinaria y servicios se realiza sobre la base del libre juego entre la demanda y la oferta, o simplemente por la calidad y durabilidad de los productos que los proveedores ofertan.

En otros casos, las transacciones se realizan en el mercado mundial como producto de operaciones mercantiles entre empresas transnacionales que tienen representación en multiplicidad de países, y que además el volumen del comercio que realizan entre ellas resulta ser voluminoso y de gran impacto económico. Estas operaciones han permitido también, que no necesariamente los precios de intercambio de exportaciones e importaciones se realicen a precios de mercado libre, que se define por el libre juego de oferta y demanda.

Así mismo, las empresas transnacionales como parte de sus estrategias de producción y de penetración de mercados pueden dividir su empresa en segmentos de mercado o bien repartir su planta productiva en distintos países; de

tal manera que la misma empresa puede producir o formar parte de un proceso productivo en países distintos, aprovechando así las ventajas de precios y tiempos de aprovisionamiento de materias primas, proximidad a los mercados, cercanía a los puertos, etc.

También existen otras estrategias en operaciones mercantiles que las empresas transnacionales realizan entre sí, relacionadas con los precios de partes para ensamble de productos que fabrican, y que al estar repartidos los procesos en distintos países, resulta susceptible de intervenir de forma arbitraria y conveniente en los precios de venta, precios en los que las operaciones de libre mercado no necesariamente son considerados importantes; o bien mostrando utilidades a países con bajas tasas impositivas y en otros casos trasladándolas a paraísos fiscales.

Se definen como paraísos fiscales a los países con poca o nula fiscalización que se traduce para las empresas y contribuyentes en bajas tasas impositivas, estos países tienen como características las siguientes:

- a) Facilidad y agilización para la constitución de nuevas sociedades,
- b) No obligatoriedad sobre el registro de las acciones nominativas,
- c) Vigencia del secreto bancario de las entidades financieras,
- d) Beneficios tributarios para los no residentes,
- e) No obligatoriedad en la fuente de retenciones de tributos.

Las empresas transnacionales intervienen en la fijación de los precios de facturación de partes, bienes y servicios por las transacciones que realizan entre las sociedades que forman parte del grupo económico; cuyas estrategias están orientadas a los siguientes aspectos:

- a) Planificación fiscal para la disminución del pago de tributos, registrando las ganancias en países cuyas ventajas impositivas se traducen en pagos de impuestos con bajas tasas impositivas.
- b) Acceso a nuevos mercados

- c) Ubicación estratégica orientada a la proximidad de los mercados finales o bien a la cercanía de fuentes de materia prima.
- d) Acceso y utilización de mano de obra barata cuando parte del proceso requiere de este recurso en forma intensiva.
- e) Búsqueda de beneficios relacionados con costos bajos de producción.
- f) Administración y manejo de flujos de divisas.
- g) Búsqueda de mercados estables de divisas para evitar los riesgos inherentes de tipos de cambio en mercados volátiles.

Tales estrategias obtienen los beneficios impositivos que mencionamos en el párrafo anterior en los que muchos países han disminuido o limitado sus tributos internos, con el objeto de atraer inversiones que requieran mano de obra y toda clase de servicios que cada país puede ofrecer.

3.3 Normas Contables

Las actividades mercantiles deben ser reflejadas en transacciones contables que se integran y consolidan a través de la preparación de estados financieros, los cuales a una fecha determinada acumulan información sobre el resultado económico de las empresas.

Los estados financieros como resultado del registro de transacciones durante un período determinado, se utilizan adicionalmente para la determinación de las ganancias, las cuales están sujetas al pago del Impuesto sobre la Renta cuando les es aplicable.

Para el tema específico de las transacciones con partes vinculadas las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF han emitido con fecha uno de enero de 2,012 un pronunciamiento contable con el nombre de NIC 24

“Información a Revelar sobre Partes Relacionadas”⁽⁴³⁾ ; la definición de este concepto se incluye en los párrafos siguientes.

Para efectos de carácter informativo se incluye en los siguientes párrafos un resumen que ha sido preparado por el equipo técnico de la Fundación International Financial Reporting Standards IFRS que define la información relacionada con Partes Relacionadas que debe ser divulgada en los estados financieros a una fecha determinada. Estas normas no tienen carácter de obligatoriedad en la República de Guatemala; sin embargo si se incluyen como parte informativa en las notas de los estados financieros auditados para efectos de empresas internacionales.

A continuación se mencionan los lineamientos para efectos de divulgación y preparación de estados financieros y de las partes relacionadas.

“El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones registradas entre si, tales como las cuentas por cobrar y por pagar y movimientos de inventarios.

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”).

(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

- I. ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;
- II. ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o

43 Normas Internacionales de Información Financiera. NIIF: Normas Internacionales de Contabilidad NIC 24. 1 de enero de 2,012.

III. es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora.

(b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes y puede determinarse por medio de los registros del libro de accionistas.

- I. La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
- II. Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o control conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
- III. Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
- IV. Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
- V. La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.
- VI. La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en inciso (a) anterior.
- VII. Una persona identificada en el inciso (a)(I) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad). Transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes

relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

c) Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad. Entre ellos se pueden incluir:

- I. el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad y los hijos;
- II. los hijos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- III. las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Las relaciones entre controladoras y subsidiarias se revelarán, con independencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes relacionadas. La entidad revelará el nombre de su controladora inmediata y, si fuera diferente, el de la controladora principal del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la controladora principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.

d) Una entidad revelará información sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías que son definidas por el Consejo de Administración o la Asamblea General de Accionistas.

- I. beneficios a corto plazo a los empleados;
- II. beneficios post-empleo;
- III. otros beneficios a largo plazo;
- IV. beneficios por terminación de contrato; y
- V. pagos basados en acciones.

Cuando se hayan producido transacciones entre partes relacionadas, la entidad revelará la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requisitos informativos son adicionales a los relativos a la información a revelar sobre las remuneraciones al personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información deberá incluir:

- I. el importe de las transacciones;
- II. el importe de los saldos pendientes y:
 - (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
- III. correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
- IV. el gasto reconocido durante el periodo relativo a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas, según el párrafo 18 de las Normas de Información Financiera, NIIF, NIC 24.

e) La información a revelar exigida según el párrafo 18 de. en el párrafo 18 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías:

- I. la controladora;
- II. entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- III. subsidiarias;
- IV. asociadas;

- V. negocios conjuntos en los que la entidad es uno de los participantes;
- VI. personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y
- VII. otras partes relacionadas.

Las partidas de naturaleza similar pueden presentarse agregadas, a menos que su desagregación sea necesaria para comprender los efectos de las operaciones de partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

Una entidad que informa está exenta de los requerimientos de información a revelar según el inciso e) anterior, en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

- I. un gobierno que tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y
 - II. otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.
- f) Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 25, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo 25 de las Normas de Información Financiera, NIIF, NIC 24;
- I. el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir control, control conjunto o influencia significativa);
 - II. la siguiente información con suficiente detalle para permitir a los usuarios de los estados financieros de la entidad entender el efecto de las transacciones entre partes relacionadas en sus estados financieros:

- (i) la naturaleza e importe de cada transacción individualmente significativa; y
- (ii) para otras transacciones que sean significativas de forma colectiva, pero no individual, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 21 de las Normas de Información Financiera, NIIF, NIC 24.”

La presentación a la administración tributaria de la información financiera es de carácter obligatorio y fundamental para la determinación de los precios de transferencia, así como otro tipo de información y documentos necesarios para la realización de las comprobaciones y los análisis comparativos de los precios y sus variables en el mercado internacional

3.4 Caso Práctico Ilustrativo

A continuación se incluye un caso de características generales que permite entender cómo funciona la estrategia de precios en el proceso de partición de utilidades un grupo de empresas que realizan operaciones internacionales y manejan los precios de transferencia para reportar utilidades reducidas en países con tasas altas de impuestos o bien utilidades importantes en países con tasas de baja tributación, puede considerarse el siguiente:

La casa matriz se encuentra en ubicada en la Ciudad de Boston, Estados Unidos de Norteamérica, y posee cuatro empresas subsidiarias que se mencionan a continuación:

- 1) La subsidiaria A se encuentra en la República Popular China y fabrica partes del producto; su actividad se encuentra exenta de impuestos por realizar exportaciones. Sus exportaciones se trasladan a la República de Panamá y precio de venta es tiene un reducido margen de utilidad.

- 2) La subsidiaria B se encuentra en la República de Perú, fabrica partes adicionales del mismo producto; su actividad se encuentra exenta de impuestos por ser exportaciones. Sus exportaciones se envían a la República de Panamá, así es mismo el precio de venta tiene un reducido margen de utilidad.
- 3) La subsidiaria C se encuentra en la república de Panamá, en la Zona Libre de Colón en las instalaciones del canal, esta subsidiaria recibe las partes que se producen en las repúblicas de China y Perú, es acá donde se ensambla y termina en producto; su actividad se encuentra exenta de impuestos por encontrarse en la zona libre del canal. En este país se genera la mayor parte de las utilidades, pues las utilidades se encuentran exentas del pago del Impuesto sobre la Renta.
- 4) La subsidiaria D se encuentra registrada en los Países Bajos en Holanda;
- 5) La subsidiaria C en la República de Panamá factura a una subsidiaria D a precios cercanos al valor de mercado; la subsidiaria C se encuentra en la zona libre y está exenta de impuestos. Es en esta transacción en donde se registra el mayor porcentaje de utilidades del grupo transnacional, ya que las ganancias no pagan ningún tributo.
- 6) La subsidiaria D en Holanda, factura a todos sus compradores a precios de mercado libre. Holanda tiene bajas tasas de impuestos a las exportaciones.
- 7) La casa matriz se encuentra ubicada en la ciudad de Boston, Estados Unidos; esta es la propietaria de todas las empresas mencionadas anteriormente y es la que consolida todas las utilidades a través de la recepción de los dividendos de sus otras empresas subsidiarias.

De lo anterior se deduce que el valor de las utilidades en cada uno de los procesos de fabricación y ensamble se encuentra libre o exento de impuestos, la facturación real se realiza en un país donde las utilidades más altas están exentas de impuestos (República de Panamá); y la conclusión del proceso a valores reales de mercado se realiza en el último país (Holanda) en donde se registran el porcentaje más alto de utilidades, es en este país donde se realiza la última facturación a valores de libre competencia, como lo indican las reglas de mercado libre.

Cuando relacionamos los conceptos vertidos en este capítulo, se deduce que las buenas prácticas mercantiles empiezan por realizar las transacciones comerciales de una manera tal, que los registros contables reflejen adecuadamente todas las operaciones, basados éstos en principios de honorabilidad y buena fe; para efectos del tema de tesis, y de acuerdo a los requerimientos planteados en Los Precios de Transferencia definidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los planteamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico,⁽⁴⁴⁾ y los acuerdos del comercio internacional persiguen evitar las malas prácticas relacionadas con la manipulación de los precios de mercado de bienes y servicios, con el objeto de eludir los impuestos que deben ser pagados de acuerdo a las leyes nacionales implementadas en cada país.

Para efectos de una mejor interpretación de los párrafos descritos sobre la forma de operación de las empresas transnacionales que realizan operaciones con precios de transferencia, se incluye como anexo el Grafico 1 Diagrama de Transacciones incluido como Anexo No, 1.

Como resultado de la competencia que prevalece en el comercio mundial de bienes y servicios, las empresas transnacionales y los entes jurídicos ha buscado mecanismos de diferenciación entre unos y otros, con el objeto de ofrecer

44 OCDE. Revisión de los Métodos de Comparación de los Precios de Transferencia. Capítulos del I – III. Julio 22 de 2.010. Capítulo II, Pagina 21, incisos 2.2 y 2.4

alternativas a los consumidores intermedios y finales que les faciliten o mejoren su posición comercial o económica; por lo tanto se organizan de manera que puedan ser la alternativa que resuelva los problemas de abastecimiento o de precio que sus compradores requieren.

CAPITULO IV
LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN
EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

El objetivo y la intencionalidad del Estado de Guatemala de legislar⁽⁴⁵⁾ estas transacciones, resulta de la necesidad de incorporarse tributariamente como nación al grupo de los países que han implementado estas normas, que buscan controlar desde el origen de cada transacción estas operaciones, y que los precios sean pactados y facturados a valores de mercado como valor real de precio de transferencia.

A continuación se incluye para su análisis la normativa tributaria relacionada con los precios de transferencia que para efectos del Decreto 10 – 2012 se menciona con el nombre de Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas.

4.1 PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA

Analizando los preceptos incluidos en el Artículo 54. Principio de libre competencia, que indica “Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas”.⁽⁴⁶⁾

La definición anterior corresponde a transacciones mercantiles que se realizan entre personas individuales o jurídicas que no tienen relación entre sí; y que el precio de compra venta lo define la libre oferta y demanda.

45 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Ley Número 10 – 2012, Capítulo VI, Normas de Valoración entre partes Relacionadas, Sección I, El principio de libre competencia, Artículo 60. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

46 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Ley Número 10 – 2012, Capítulo VI, Normas de Valoración entre partes Relacionadas, Sección I, El principio de libre competencia. Artículo 54.

Adicionalmente el Artículo 55 del cuerpo legal citado establece: "Facultades de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario".(47)

De acuerdo a los conceptos mencionados en éste artículo; el objetivo de la administración es determinar que las transacciones mercantiles realizadas entre empresas que tienen vínculos entre sí, se realicen sobre precios que define la libre oferta y demanda; en caso contrario, la administración hará los ajustes correspondientes, a efecto se efectúe la justa tributación sobre tales operaciones en la República de Guatemala.

Así mismo el Artículo 56 de la mencionada norma establece la "Definición de partes relacionadas".(48)

A. A los efectos de este libro, dos personas se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero, cuando se den los casos siguientes:

1. Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.

47 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Ley Número 10 – 2012, Capítulo VI, Normas de Valoración entre partes Relacionadas, Sección I, El principio de libre competencia. Artículo 55.

48 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Ley Número 10 – 2012, Capítulo VI, Normas de Valoración entre partes Relacionadas, Sección I, El principio de libre competencia. Artículo 55.

2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.

3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - a. Posea la mayoría de los derechos de voto.

 - b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración o que a través de su representante legal intervenga decididamente en la otra entidad.

 - c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

 - d. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

 - e. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean personeros, gerentes o miembros del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de un grupo empresarial respecto de una tercera sociedad de acuerdo con lo dispuesto en este numeral, todas estas sociedades integran un grupo empresarial.

A los efectos de la literal A., también se considera que una persona natural posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación o de acciones, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

El término persona en esta sección se refiere a personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.

B. También se consideran partes relacionadas:

1. Una persona residente en Guatemala y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
2. Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última.
3. Una persona residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
4. Un establecimiento permanente situado en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Las definiciones que se incluyen en este artículo corresponden a la manera como se constituyen las sociedades, como se integra su capital social, quienes se incorporan como accionistas y cuál es el monto de sus aportes monetarios y/o en bienes; es decir, cual es en esencia el porcentaje de su participación y derecho a voto. Así mismo ese porcentaje o participación accionaria les permite a los accionistas incidir en la toma de decisiones de la sociedad.

Se menciona además en el Artículo 57. Cuál es el "Ámbito objetivo de aplicación. 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 período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos".(49)

Como se menciona en este artículo, forman parte de la determinación de la base imponible las operaciones mercantiles que se realicen entre una persona individual o jurídica residente en la República de Guatemala con otra residente en extranjero.

La mencionada norma tributaria en el Artículo 58. Establece el "Análisis de operaciones comparables. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente:" (50)

1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.
2. 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 o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

49 *Ibíd.* El principio de libre competencia. Artículo 57.

50 *Ibíd.* El principio de libre competencia. Artículo 58.

3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida 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 con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
 - c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
 - d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.
 - e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.
4. El análisis de operaciones comparables así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, determinan el método más adecuado en cada caso.
5. 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. También pueden agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren tan estrechamente ligadas entre sí

o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.

Para efectos de interpretar el significado del concepto que incluye en este artículo sobre las operaciones comparables, se refiere a las transacciones mercantiles que se realizan entre personas individuales o jurídicas que no guardan relación accionaria entre sí, para éstos efectos se denominan transacciones entre terceros; por lo tanto, las operaciones comparables se refieren a que las empresas vinculadas entre sí, deben registrar sus transacciones mercantiles como si estas fuesen realizadas entre terceros no vinculados.

4.1.1 Métodos para la determinación y características de su aplicación

A continuación se describen los distintos métodos definidos en la Ley del Impuesto sobre la renta, así como las características, métodos comparables y los aspectos relevantes de su aplicación.

En el Artículo 59.de la norma se mencionan los "Métodos para aplicar el principio de libre competencia."⁽⁵¹⁾

Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos:

4.1.2 Método del precio comparable no controlado:

Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

51 Ibíd. El principio de libre competencia. Artículo 59.

Los aspectos que deben considerarse en la utilización de este método y la información que debe tenerse en cuenta para su utilización y aplicación es la siguiente:

El "Método del Precio Comparable no Controlado."⁽⁵²⁾ Conocido en inglés como Comparable Uncontrolled Price CUP: es el método del precio comparable no controlado, consiste en comparar el precio facturado o cobrado por la transferencia de propiedad o servicios en una transacción vinculada, con el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción no vinculada comparable, en circunstancia comparable."

Cuando se menciona transacciones controladas, se refiere a las transacciones realizadas entre empresas vinculadas, y las que no lo son se refieren a las que realizan empresas independientes.

Mediante este método se compara el precio cargado a bienes o servicios transferido en una transacción controlada, con el precio atribuido a bienes o servicios transferidos en una operación no controlada.

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

- Comparables externos. Son los elementos de comparación de precios que se realiza entre compañías que no están incluidas dentro del grupo económico.
- 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, y cuando se hayan realizado operaciones con partes no relacionadas. 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

52 Ibíd. Artículo 59 incisos 1a).

comparables externos es necesaria la adquisición de una base de datos para la obtención de la información relacionada.

Para la aplicación de este método de este método debe existir similitudes entre los productos o servicios que se van a comparar y sus características deben cumplir lo siguiente:

- Calidad del producto: consistencia (ejemplo: metales preciosos, explotación de minerales) duración o tiempo que perecen (ejemplo: alimentos, granos, etc.). Porcentaje de humedad.
- Clausura de contratos: La garantía del producto, volumen de ventas, modalidades de crédito, modalidad de envíos, cláusulas legales.
- Nivel de Mercado: Mayorista, minorista y otras cláusulas de distribución.
- Periodo o días de transacción.
- Intangibles asociados a la venta.
- Riesgos relacionados con los tipos de cambio monetarios.

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 posible de ajustarse.

Las condiciones que deben cumplirse para la aplicación de este métodos, son las siguientes:

- Ninguna de las diferencias entre las transacciones realizadas por las empresas comparables, podrá afectar de forma material el precio convenido en transacciones de mercado abierto.
- Cuando existan diferencias, es posible realizar los ajustes que eliminen los efectos que tales diferencias pueden tener sobre el precio.

Aplicación del método: La utilización de este método resulta aplicable cuando una empresa no vinculada vende los mismos productos que de compra venta entre

empresas controladas, para este caso se refiere a los comparables externos; o cuando una empresa controlada vende el mismo producto a varias empresas y una de estas es vinculada y las otras son independientes, para el caso son comparables internos.

Limitaciones de su aplicación: La primera es cuando existe un precio de referencia que es dado por cotizaciones oficiales y/o manejadas en la bolsa de valores. La segunda se debe a que las empresas controladas tienen por lo general transacciones entre si con el objeto de obtener las utilidades dentro del mismo grupo, y no realizan otras operaciones con empresas independientes.

4.1.3 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.

El "Método de Precio del Costo Adicionado:" (53) conocido en inglés con el nombre de Cost Plus Method. El método del costo adicionado CPM se basa en los costos en los que incurre el proveedor de estos bienes, servicios o derechos, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados a una parte vinculada, añadiéndose a éste un margen de utilidad, calculado sobre el costo determinado, de acuerdo a las funciones efectuadas y a las condiciones del mercado."

53 Congreso de la República. Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, Libre Competencia, Métodos para Aplicar el Principio de Libre Competencia. Artículo 59 inciso 1b).

Este método se utiliza para determinar los precios de transferencia de productores de bienes y servicios que realizan ventas a partes relacionadas tomando como base el costo de producción de la empresa vinculada. En este caso, el precio de transferencia se determina sumando a los costos de producción un margen bruto, lo que debería equivaler al precio de venta que debió haberse establecido entre partes independientes.

Ese valor adicional al costo, denominado margen de ganancia es un porcentaje que el productor pretende obtener cuando realiza transacciones con partes relacionadas. El cual se expresa en la siguiente fórmula:

$$\text{Precio de Ventas} = \text{Costo de Producción} + \text{Porcentaje Adicional}$$

Este método se utiliza por lo general en las ventas de productos en proceso entre las empresas vinculadas, en ventas a largo plazo o para el caso de prestación de servicios y especialmente cuando el productor no ha desarrollado un bien intangible propio.

Para la aplicación del método de costo adicionado se debe revisar con precaución sus costos de producción, adicionalmente se debe revisar otros factores que inciden en la aplicación de este método, los cuales son:

- Estructura general de costo: Vida útil de las plantas y equipos.
- Experiencia en el negocio: Fase de inicio o de madurez de la compañía.
- Eficiencia gerencial: Política de ventas, esquema de compensación de venta.

En caso de existir alguna diferencia significativa, se afectará la aplicación de este método. Para su uso se deberán realizar los ajustes económicos necesarios.

La aplicación del método: requiere las condiciones siguientes:

- El análisis se realiza sobre los precios de exportación de bienes a empresas vinculadas.

- Los costos pueden determinarse fácilmente en el precio de cada transacción.

Limitaciones del método: La primera es sobre la dificultad en la determinación de los costos, es decir que debe la empresa en cada periodo fiscal debe absorber sus costos propios de operación. La segunda es que sus propios costos de operación pueden ser más altos que el precio de facturación de los bienes o servicios que factura debido a los precios más bajos de la competencia; por ejemplo pueden considerarse los gastos de investigación incurridos en los bienes.

4.1.4 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.

El "Método del Precio de Reventa. Resale Price Method."⁽⁵⁴⁾ RPM El método de precio de reventa (Resale Price Method), se basa en el precio al cual el producto que ha sido comprado a una parte vinculada es revendido a una parte independiente. Este precio de reventa es disminuido con el margen de utilidad calculado sobre el precio de reventa, que representa la cantidad a partir de la cual el revendedor busca cubrir sus gastos de venta y otros gastos operativos y obtener un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos."

54 Congreso de la República. Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, 54 Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, Libre Competencia, Métodos para Aplicar el Principio de Libre Competencia. Artículo 59 inciso b).

El método de precio de reventa es el precio de una empresa relacionada cuando le vende a una empresa independiente, al cual se le reduce el margen bruto que cubre los costos y la ganancia del revendedor.

Este método por lo general es utilizado para evaluar empresas distribuidoras que revenden los productos sin adicionarles partes o alterarlo físicamente. En caso de existir diferencia entre la parte examinada y la parte comparable en relación a las funciones realizadas, términos contractuales, riesgos asumidos, valor agregado, activo intangible, que afecte materialmente este método no se podrá aplicar al menos que se le apliquen los ajustes necesarios.

La metodología para la aplicación del precio de reventa consiste en determinar la razón del margen bruto de venta de la parte examinada y de la parte comparable, para luego realizar la comparación entre ambas. En la búsqueda de comparación para el método de reventa se pueden considerar dos fuentes:

Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación:

4.1.5 Método de la 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 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.

Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de

partición de utilidades se aplica sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

El "Método de Participación de Utilidades:" (55) En inglés se conoce con el nombre de Profit Split Method. El método de división de beneficios PSM consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación. B. La utilidad de operación global, se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas." En este método, el beneficio operativo o pérdida, derivados de transacciones controladas, se asigna en proporción a las contribuciones realizadas, ya que se considera que estas últimas reflejan equitativamente la retribución que a cada miembro del grupo le correspondería por los esfuerzos realizados. Dichas contribuciones están determinadas por los gastos, activos fijos o empleados, las funciones cumplidas, los riesgos asumidos y los recursos utilizados por la compañía.

Generalmente, cuando las empresas proceden a efectuar un emprendimiento conjunto, deciden de manera anticipada la forma en que se dividirían los beneficios que resulten en la operación. Pues bien, este método apunta a

55 Congreso de la República. Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, Li55 Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, Libre Competencia, Métodos para Aplicar el Principio de Libre Competencia. Artículo 59 inciso 2a.

establecer el mismo procedimiento que hubiesen adoptado tales empresas independientes para dividir las utilidades, sin considerar condiciones especiales impuestas en una transacción controlada.

4.1.6 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. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso.

Para finalizar el artículo menciona el "Método de Margen Neto Transaccional:"⁽⁵⁶⁾ en inglés con el nombre de Transactional Net Margin Method. Consiste en determinar en transacciones entre partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos gastos o flujo de efectivo." En este método se compara el margen neto de ganancia de la parte examinada, con el margen neto de ganancia de la parte no controlada o empresas comparables. El margen obtenido proviene de las ventas menos el conjunto de los costos totales operativos. En la práctica el método margen transaccional neto es utilizado como método de último recurso, para ser aplicado después de que se haya comprobado la inaplicación de los otros métodos tradicionales.

56 Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, Li56 Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria, Capítulo VI Normas Especiales Entre Partes Relacionadas, Sección I, Libre Competencia, Métodos para Aplicar el Principio de Libre Competencia. Artículo 59 inciso 2b).

Se incluye en este artículo los métodos sobre los cuales pueden ser evaluadas las transacciones mercantiles entre partes vinculadas, y define de acuerdo a cada uno de los métodos, cuales son los procedimientos para determinar sobre la base de libre mercado cual es el valor que más se acerca a las mismas transacciones realizadas entre terceros no vinculados.

La definición de cada uno de estos métodos hace referencia a la naturaleza de las operaciones mercantiles que la persona individual o jurídica residente en la República de Guatemala realiza con otra residente en el extranjero.

4.1.7 Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente: ⁽⁵⁷⁾ La definición corresponde al Artículo 60 de la norma. Este método no está definido por OCDE y es implementado en la República Argentina, el sentido de su aplicación está relacionado con las actividades de exportaciones de cereales en la cual Argentina es un gran productor y exportador.

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.

57 Ibíd. El principio de libre competencia. Artículo 60.

Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga 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 que el mismo está relacionado con el exportador en el sentido del artículo, definición de partes relacionadas de este libro.

Los precios de estas operaciones, se expresan en quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema; de lo contrario se determinará al tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato.

De acuerdo a este artículo, para los precios en las facturas de importación y de exportación se utilizarán los valores internacionales de las mercancías a la fecha de la transacción según factura, y la conversión en Quetzales se aplicará acuerdo al día, según el tipo de cambio de referencia.

Es conocido como el sexto método y se considera que debido a la naturaleza fundamentalmente agrícola y minero de las exportaciones que realiza la República de Guatemala, este será principalmente el utilizado por la administración tributaria como el pilar fundamental para la determinación de los precios de transferencia en las operaciones realizadas por los contribuyentes.

El Método de Valoración para importaciones o exportaciones de mercancías define que las mercancías importadas no deben exceder al precio definido en el mercado internacional en el lugar origen de la operación a la fecha de realización de la transacción. Para las mercancías exportadas existe la definición de los precios internacionales en la Bolsa de Nueva York para las materias primas y la Bolsa de Londres para los minerales y la definición de los precios puede estar relacionada en la fecha de la transacción y contratación de las mercancías o la fecha de zarpe del buque en el puerto de origen.

Utilización del método más adecuado a la naturaleza del negocio.

El sujeto pasivo tiene la obligación de seleccionar el método que más se adecúe a la operación examinada con las características funcionales que presenta la parte examinada.

Adicionalmente para efectos de los métodos de registro de las transacciones y los requerimientos de información de la administración tributaria, se entiende que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente; debido a que, la norma especifica claramente el envío de documentación e información relacionada con tales transacciones.

Así mismo el Artículo 64 del cuerpo legal textualmente establece “Comprobaciones simultáneas. Cuando los Acuerdos o Convenios Internacionales de Intercambio de Información así lo permitan y previa decisión de las Administraciones Tributarias con intereses en el caso, se pueden llevar a cabo comprobaciones de bases imponibles en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas.”(58) A la fecha la Autoridad Tributaria no tiene firmados convenios que puedan considerarse importantes; solo se ha firmado uno con un país europeo con el que la República de Guatemala no tiene relaciones comerciales importantes.

Además la norma tributaria citada, en el Capítulo VI de Las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas en la Sección II se refiere específicamente a las obligaciones adicionales de los contribuyentes al presentar su declaración jurada anual; para tal efecto se citan los artículos relacionados que corresponden a tales requerimientos.

58 *Ibíd.* El principio de libre competencia. Artículo 64.

Al respecto sobre información y documentación, el Artículo 65.cita textualmente “Principios generales de información y documentación. Son principios generales de información y documentación los siguientes:” (59)

1. 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.
2. 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.
3. 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:
 - a. La relativa al contribuyente.
 - b. La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.

Se indica en este artículo que el contribuyente deberá preparar para la presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a las transacciones realizadas con partes vinculadas, indicando el grupo al que pertenece y los montos o márgenes de ganancia obtenidos en la realización de tales operaciones.

59 Ibíd. El principio de libre competencia. Artículo 65.

Como se menciona en el Artículo 66. Sobre la "Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente. La información y documentación relativa al grupo a que se refiere el numeral 3 del artículo anterior, es exigible en todos aquellos casos en que las partes relacionadas realicen actividades económicas entre sí y comprende: "(60)

1. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma, incluyendo la identificación de las personas que, dentro del grupo, realicen operaciones que afecten a las del contribuyente.
2. Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo, en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente.
3. Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo, en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio respecto del período anterior.
4. Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, así como el detalle del importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
5. Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones.
6. Relación de los contratos de prestación de servicios entre partes relacionadas y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente.

60 *Ibíd.* El principio de libre competencia. Artículo 66.

7. Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas.
8. Memoria del grupo o informe anual equivalente.

Los numerales anteriores deben servir al contribuyente para presentar la información sobre su relación con partes vinculadas, la naturaleza de sus operaciones y las políticas del grupo sobre los precios de transferencia.

Analizando lo indicado en el Artículo 67 sobre la "Información y documentación relativa al contribuyente. La documentación específica del contribuyente se exige en todos los casos a que se refiere el artículo "Definición de Partes Relacionadas" de este libro y comprende:"

1. Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo.
2. Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza, el beneficio o utilidad que puedan producirle al contribuyente, el método de valoración acordado y su cuantificación, así como, en su caso, la forma de reparto entre las partes.
3. Análisis de operaciones comparables detallado de acuerdo con el artículo "Análisis de Operaciones Comparables" de este libro.
4. 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 precio o monto de sus operaciones.

5. La documentación referida en este artículo puede presentarse de forma conjunta para todas las partes relacionadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, siempre que se respete el grado de detalle que exige el presente artículo.

Con el párrafo anterior se ha completado toda la información tributaria que define las transacciones relacionadas con Las Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas, que corresponde a la parte doctrinaria de la ley mencionada en este capítulo; por lo tanto, resulta de especial importancia utilizar el método de la entrevista para relacionar los aspectos doctrinarios con su aplicación práctica y el conocimiento que los usuarios y los contribuyentes como tales.

4.2 Resultados de las entrevistas realizadas por medio del cuestionario.

Para efectos del análisis y evaluación de Los Precios de Transferencia y su Aplicación en la República de Guatemala, se realizaron entrevistas dirigidas a profesionales de Contaduría Pública, es necesario mencionar que los resultados de las entrevistas no pueden considerarse como concluyentes, ya que el universo de profesionales de la Contaduría Pública es muy grande.

Las entrevistas han sido orientado a las siguientes áreas:

- Contadores Públicos y Auditores Independientes
- Contadores Públicos y Auditores que laboran en el sector privado relacionados con empresas transnacionales
- Contadores Públicos y Auditores que laboran en la Administración Tributaria.

Se han encuestado fundamentalmente profesionales de la Contaduría Pública debido a que los registros, los procesos y procedimientos son de carácter contable

y por lo tanto la contabilidad y la información se utiliza para efectos de carácter tributario.

Adicionalmente el objetivo de las entrevistas será la de determinar el conocimiento que los profesionales entrevistados tienen sobre el tema, y si ese conocimiento ratifica que la aplicación de la nueva norma tributaria a aplicarse en la República de Guatemala será una ley de pleno derecho.

Los entrevistados son diez profesionales cuya actividad principal está relacionada con el área financiera, contable y tributaria, nueve de ellos son Contadores Públicos y Auditores y el décimo es Economista.

Las preguntas y su análisis se incluyen a continuación:

1. Según su criterio, considera que las modificaciones al impuesto sobre la renta incluidas en el Decreto Ley 010 – 2012 relacionadas con los Precios de Transferencia han mejorado la recaudación tributaria. Si_ No_. Documente su respuesta.

Los diez entrevistados coincidieron en que las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta relacionado con la implementación de los Precios de Transferencia no han están vigentes pues ha sido pospuesta para entrar en vigencia en el periodo fiscal del año 2,015.

La mayoría coincide en que hubiese resultado más fácil y práctico modificar algunos artículos del Decreto Ley 26 – 92 que se encontraba vigente.

2. Relacionado con las modificaciones al Decreto que se menciona en el párrafo anterior, tiene usted conocimiento de la inclusión del Capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas: Si_ No_. Documente su respuesta.

Todos los entrevistados respondieron conocer los aspectos incluidos en el Capítulo VI; indicando que la lectura del tema resulta ser la parte teórica del tema, sin embargo dicen que no ha habido suficiente divulgación e información para conocer sobre tema con mayores detalles, indican desconocer cuáles serán los mecanismos para documentar tales transacciones.

3. Estas normas han sido implementadas en la legislación tributaria de muchos países, ha tenido usted contacto con esas normas, de ser así, cuales considera usted que pueden ser las diferencias y semejanzas. Si_ N0_ Documente su respuesta.

Cuatro de los entrevistados indicaron que tienen conocimiento de la legislación implementada en otros países y que el cambio principal respecto a algunas de ellas consiste en la utilización del sexto método que es como se reconoce y fue incluido en el Artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías, el cual consideran sea el que en el futuro la Administración Tributaria utilizara más comúnmente.

Mencionan que el sexto método es el aplicable en la legislación Argentina, y que tal método suele ser utilizado en países que resultan ser grandes productores agrícolas y que por su naturaleza influyen en la cotización de precios en el mercado mundial; situación puede resultar similar a la de la República de Guatemala.

Indican que en términos generales la inclusión del Capítulo VI en el Decreto Ley 010 – 2012 es exactamente los requerimientos de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico OCDE; y que la misma debió ser objeto de mayor divulgación y análisis para su implementación.

4. Como es de su conocimiento, estas normas se incluyen por primera vez en la legislación tributaria guatemalteca; considera que este tema ha sido

suficientemente divulgado por las autoridades tributarias. Si_ NO_ Documente su respuesta.

Todos los entrevistados consideran que el tema no ha sido suficientemente divulgado a los contribuyentes, sobre todo cuando la norma será utilizada por primera vez en la legislación tributaria guatemalteca.

Para ejemplo mencionan que en los casos de México y El Salvador la observancia de esta norma tiene ya más de diez años de estar vigente; en algunos países se dio una moratoria de cinco años para la entrada en vigencia de la normativa.

Consideran que las autoridades tributarias no están preparadas para la puesta en vigor de estas normas relacionadas con los precios de transferencia, y que adicionalmente no cuentan con los cuadros de profesionales y técnicos con la habilidad y experiencia sobre el tema.

5. De acuerdo a su experiencia y conocimiento, considera que estas normas de valoración requieren que se implementen procedimientos contables y financieros adicionales a los ya existentes. Si_ NO_ Documente su respuesta.

Todos los entrevistados coinciden en que resulta necesario conocer cuáles serán los requerimientos de información que la Administración Tributaria puede requerir en el tiempo sobre las transacciones entre partes vinculadas, con el objeto de crear los registros principales o auxiliares que faciliten al contribuyente la preparación de la información requerida.

Hasta la fecha las autoridades tributarias no han manifestado sobre los procedimientos a utilizar, y no han divulgado ningún tipo de requerimientos de información a los contribuyentes.

6. De ser así, cuáles deben ser, según su experiencia esos procedimientos. Si_ NO_ Documente su respuesta.

Nueve de los entrevistados considera que la información que deberá prepararse para proporcionar a las autoridades tributarias está relacionada con el detalle de quienes son sus principales proveedores y sus principales compradores, así como los montos de las transacciones realizadas con cada uno de ellos durante cada ejercicio fiscal.

Así mismo deberá prepararse una relación de precios unitarios de las materias primas, materiales o productos que se venden y se compran en el transcurso del período fiscal.

Existe también la posibilidad que las transacciones con el exterior sean soportadas con contratos de compra o venta con los proveedores o compradores.

Consideran que será necesario documentar adecuadamente las transacciones con los proveedores, sobre todo si la posición de la administración Tributaria será la de utilizar el sexto método de valoración de las transacciones mercantiles.

7. Las preguntas anteriores, están relacionadas con los aspectos financieros de las transacciones entre partes vinculadas; tiene usted conocimiento de cuáles pueden ser los requerimientos sobre aspectos de información que requieren las autoridades tributarias. Si_ NO_ Documente su respuesta.

Seis de los entrevistados considera que tienen alguna idea de la información que las autoridades tributarias solicitaran a los contribuyentes; sin embargo, comentaron que al hacer algunas consultas a la Superintendencia de Administración Tributaria, los funcionarios indicaron que todavía se está trabajando en los formatos y posibles formularios que serán requeridos a los contribuyentes, y que por lo tanto se deberá esperar. La vigencia del Capítulo VI corresponderá al período fiscal del año 2,015 y la presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta vence hasta el 31 de marzo de 2.016.

8. Según su conocimiento, cuales mecanismos pueden las autoridades tributarias implementar para obtener la información relacionada con las transacciones sobre precios de transferencia, con empresas de su grupo nacional o transnacional. Si_ NO_ Documente su respuesta.

Seis de los entrevistados consideran que las autoridades tributarias, utilizarán mucha de la información que proporciona la Bolsa de Valores de Nueva York principalmente para el caso de la exportación de materias primas, tales como azúcar, café, banano, café, frutas (piña, melón), etc.

Para el caso de otros productos, consideran que utilizara los precios de venta de países como China y otros grandes exportadores de Asia, Estados Unidos de América, y de los países europeos.

Así mismo utilizara parámetros estadísticos de información de exportaciones e importaciones de la Organización Mundial del Comercio y de la Comunidad Europea.

En resumen consideran que mucho del trabajo que se realizara está en la investigación de mercados a través de internet, como métodos de información para efectos comparativos de los precios que utilizan en sus transacciones los contribuyentes guatemaltecos.

9. Como es de suponer, la información que las empresas proporcionen a las autoridades tributarias estará sujeta a cruces y reconfirmación de los datos reportados; según su experiencia y conocimiento, cuáles cree que pueden ser los procedimientos a implementar para confirmar el valor de las transacciones que las empresas realizan con sus homologas en el exterior. Si_ NO_ Documente su respuesta.

La mitad de los entrevistados considera que la información que los contribuyentes le proporcionen a las autoridades tributarias podrá estar sujeta a solicitudes de información que puedan requerir a las autoridades tributarias en otros países.

Por lo tanto, parece poco probable que la administración tributaria pueda obtener información confiable a través de otros países por medio de cruce de información con las autoridades tributarias de las mismas.

10. De ser así, que validez jurídica y tributaria puede tener esa información, como medio de prueba de las autoridades tributarias para formular ajustes a las rentas de las empresas afectadas. Si_ NO_ Documente su respuesta.

De los entrevistados, solamente cuatro consideran que la información que pueda obtener la administración tributaria pueda ser utilizada como medios de prueba para la formulación de ajustes al Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes; sobre todo si va a descansar en información estadística obtenida por internet o a la volatilidad especulativa de la Bolsa de Valores de Nueva York.

Los otros seis entrevistados consideran que la única validez de pruebas para efectos de ajustes a la renta de los contribuyentes, podrá estar fundamentada en información que obtengan de las administraciones tributarias de otros países; y eso resulta muy lejano a la luz de la actual vigencia de los precios de transferencia en la República de Guatemala.

11. Considera que la implementación de las normas relacionadas con los Precios de Transferencia entre Partes Vinculadas, pueden mejorar la recaudación tributaria. Si_ NO_ Documente su respuesta.

Los diez entrevistados consideran que no habrá una mejora en la recaudación tributaria derivada de la aplicación de estas normas; consideran que si la hubiese será en el largo plazo más allá de cinco años.

El resultado de la entrevista a través del cuestionario proporciona información sobre los aspectos siguientes:

- No existe divulgación alguna por parte de la administración tributaria, para que los contribuyentes obligados a observar los aspectos relacionados con

los precios de transferencia, se preparen en la forma de llevar sus registros y de proporcionar información al momento del cierre fiscal respectivo.

- La autoridad tributaria carece del equipo humano con las habilidades y experiencia para ser el ente rector de la fiscalización de los precios de transferencia.
- La implementación de los precios de transferencia en la legislación tributaria, no mejorara los ingresos fiscales para el Estado de Guatemala, en el corto y mediano plazo.

El párrafo anterior resume los aspectos relevantes de los conceptos vertidos por los profesionales entrevistados, además muestra los aspectos más débiles de la implementación del Capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas del Decreto Ley 10 – 2012 en que ha incurrido la Administración Tributaria; además el resultado de las entrevistas permite concluir la confirmación de la pregunta de investigación relacionada con : ¿Qué procedimientos jurídicos y tributarios deben implementarse para la adecuada determinación de las rentas y el pago de los impuestos correspondientes?., así como con sus objetivos.

Por lo tanto, lo fundamental será el mejorar la divulgación y capacitación que las autoridades tributarias deben realizar para sensibilizar a los contribuyentes sobre la importancia del cumplimiento de esta Ley.

CONCLUSIONES

1. Los Precios de Transferencia normados en el Decreto Ley 010 – 2012 como Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas, constituyen un concepto nuevo en la legislación tributaria guatemalteca y por lo tanto su implementación y adecuada aplicación requerirá de un esfuerzo importante de divulgación y capacitación sobre el tema. El análisis de estos precios consiste en determinar la forma en que las partes relacionadas definen sus precios y la diferencia en relación a los precios que aplican las entidades independientes en las mismas condiciones del mercado.
2. Las autoridades tributarias y los contribuyentes deben buscar los mecanismos necesarios de capacitación, con el fin de ampliar los conocimientos sobre los Precios de Transferencia, y en ese proceso determinar para cada contribuyente cuál de los sistemas de valoración de transacciones entre partes vinculadas es el que mejor refleja las operaciones y transacciones mercantiles que realiza con el exterior. En la selección del método deberán considerar todos aquellos elementos que les permitan el fácil acceso a la información de entidades independientes comparables.
3. La normativa sobre los precios de transferencia es un mecanismo de control tributario con el objeto de contrarrestar la manipulación de los precios entre las empresas relacionadas en este tipo de transacciones mercantiles. El objeto de la norma consiste en determinar a través de la administración tributaria la proporción justa y adecuada de los ingresos derivados de estas operaciones; y por lo tanto en la captación del tributo correspondiente.
4. Los contribuyentes especialmente los exportadores a quienes se dirige la aplicación de estas normas deberán implementar mecanismos, registros y controles para obtener y proveer la información necesaria que será requerida por las autoridades tributarias; es decir, deberán documentar adecuadamente sus transacciones con el exterior. Así mismo deberán identificar plenamente el método y el procedimiento para la determinación de sus precios de

transferencia de acuerdo a la metodología definida en las Normas Especiales de Valoración incluidas en Ley del Impuesto sobre la Renta.

5. Las autoridades tributarias deberán cumplir con el deber formal de informar adecuada y oportunamente a los contribuyentes sobre los mecanismos y procedimientos de fiscalización, con el fin de facilitar y disminuir la carga de trabajo que requiere atender a los auditores tributarios en los procesos de fiscalización. Así mismo deberán divulgar anualmente y con la debida anticipación cuáles serán las guías de auditoría a utilizar en los procesos de fiscalización de los contribuyentes, con el fin de facilitar los procesos de verificación de las transacciones relacionadas con precios de transferencia. Es de hacer notar que una práctica común en muchos sobre las divulgaciones de estas guías, en la República de Guatemala ha sido vedado por la resolución número SAT-S-450-2009 emitida por el Superintendente de Administración Tributaria utilizando como pretexto Ley de Acceso a la Información.

RECOMENDACIONES

Las autoridades tributarias deben implementar un programa de educación continuada para profesionales del sector que incluya jornadas informativas y de actualización, así como seminarios de capacitación con un propósito de carácter integral sobre la aplicación de los precios de transferencia, su manejo, registro, procedimientos de consulta y valuación internacional; con el objeto de permitir a los contribuyentes prepararse técnicamente.

Así mismo anticipar a los contribuyentes los requerimientos de información y controles que deben ser implementados en los registros principales y auxiliares de contabilidad. Además definir específicamente cuáles serán las transacciones objeto de fiscalización, las responsabilidades y obligaciones de los contribuyentes respecto a la información a proporcionar sobre los precios de transferencia.

También las autoridades tributarias deben divulgar con anticipación los formatos y formularios que los contribuyentes deben preparar para cumplir con el requisito de información a incluir en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta.

Que la administración tributaria divulgue de forma anual y con la debida anticipación, las guías de auditoría tributaria de carácter específico sobre los precios de transferencia que se aplicarán en las revisiones anuales a los contribuyentes.

Los contribuyentes deberán obtener información y capacitación sobre las mejores prácticas en el manejo de los precios de transferencia, de tal manera que los datos permitan generar conocimiento adicional sobre el manejo de tales transacciones.

Coordinar de forma conjunta los procedimientos de consulta y bases de datos confiables e independientes y la información estadística que permita dar certeza a la comparabilidad de los precios de transferencia de acuerdo a la naturaleza de los productos y el origen de las transacciones. Este mecanismo permitirá una mejor base comparable que será de suma utilidad para los contribuyentes y la administración tributaria.

BIBLIOGRAFIA

REFERENCIAS POR CAPITULOS

CAPITULO I MARCO HISTORICO

1. Organización Europea de Cooperación Económica. OECE
2. Comunidad Europea del Carbón y el Acero.
3. OCDE. Organización Económica para el Desarrollo Económico. Convenio de Organización.
4. http://es.wikipedia.org/wiki/Plan_Marshall Plan Marshall.

CAPITULO II MARCO CONCEPTUAL

1. OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; publicaciones relacionadas con los precios de transferencia.
2. OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Revisión de los Métodos de Comparación, capítulos I – III, de las Guías de los Precios de Transferencia. Julio de 2.010.
3. Instituto de Estudios Fiscales. Algunas Consideraciones sobre los Precios de Transferencia. España.
4. Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores, IMCP, Publicaciones 1,999 y Boletines relacionados con el tema de Precios de Transferencia.

5. Decreto Ley 233. República de El Salvador. Valores de Mercado
6. Artículos Doctrinales de Derecho Fiscal, Financiero y Tributario. Octubre de 1.999.
7. La Inversión Internacional en Países en Desarrollo. Editorial Arte.
8. Principio de Libre Concurrencia. Reforma Parcial a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Modificaciones de la Ley de Febrero de 2.007 y de Septiembre de 1.999.
9. Prensa Libre, Sección Económica, Publicaciones relacionada con el tema de Libre Competencia y los Precios de Transferencia. Guatemala.
10. Instituto de Estudios Fiscales. Algunas Consideraciones sobre los Precios de Transferencia. España.
11. Decreto Ley 06 – 91. Código Tributario. Marzo de 1.991.

CAPITULO III ASPECTOS MERCANTILES Y ECONÓMICOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Decreto Ley Número 2 – 70 Código de Comercio de Guatemala.
2. Decreto Ley Número 6 – 91 Ley de Actualización Tributaria
5. Constitución Política de la República de Guatemala
6. Decreto Ley Número 6 – 91 Código Tributario de la República de Guatemala

7. Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria
8. Libro VI Normas Especiales de Valoración entre partes Vinculadas.
9. OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Revisión de los Métodos de Comparación, capítulos I – III, de las Guías de los Precios de Transferencia. Julio de 2.010

CAPITULO IV PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

1. OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; publicaciones relacionadas con los precios de transferencia.
2. OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Revisión de los Métodos de Comparación, capítulos I – III, de las Guías de los Precios de Transferencia. Julio de 2.010.
3. Precios de Transferencia. Comisión de Precios de Transferencia. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Reimpresión de la Segunda Edición. Agosto 2,013. ISBN 978 607 7620 97-6
4. Antecedentes y Mecánica Para Desarrollar Un Estudio de Precios de Transferencia. Vicepresidencia Fiscal. Comisión de Precios de Transferencia, Colección Práctica Fascículo 1. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición Febrero 2,012. ISBN 978 6077 6211 64.
5. Activos Intangibles, Una Perspectiva de Precios de Transferencia. Vicepresidencia Fiscal. Comisión de Precios de Transferencia. Colección

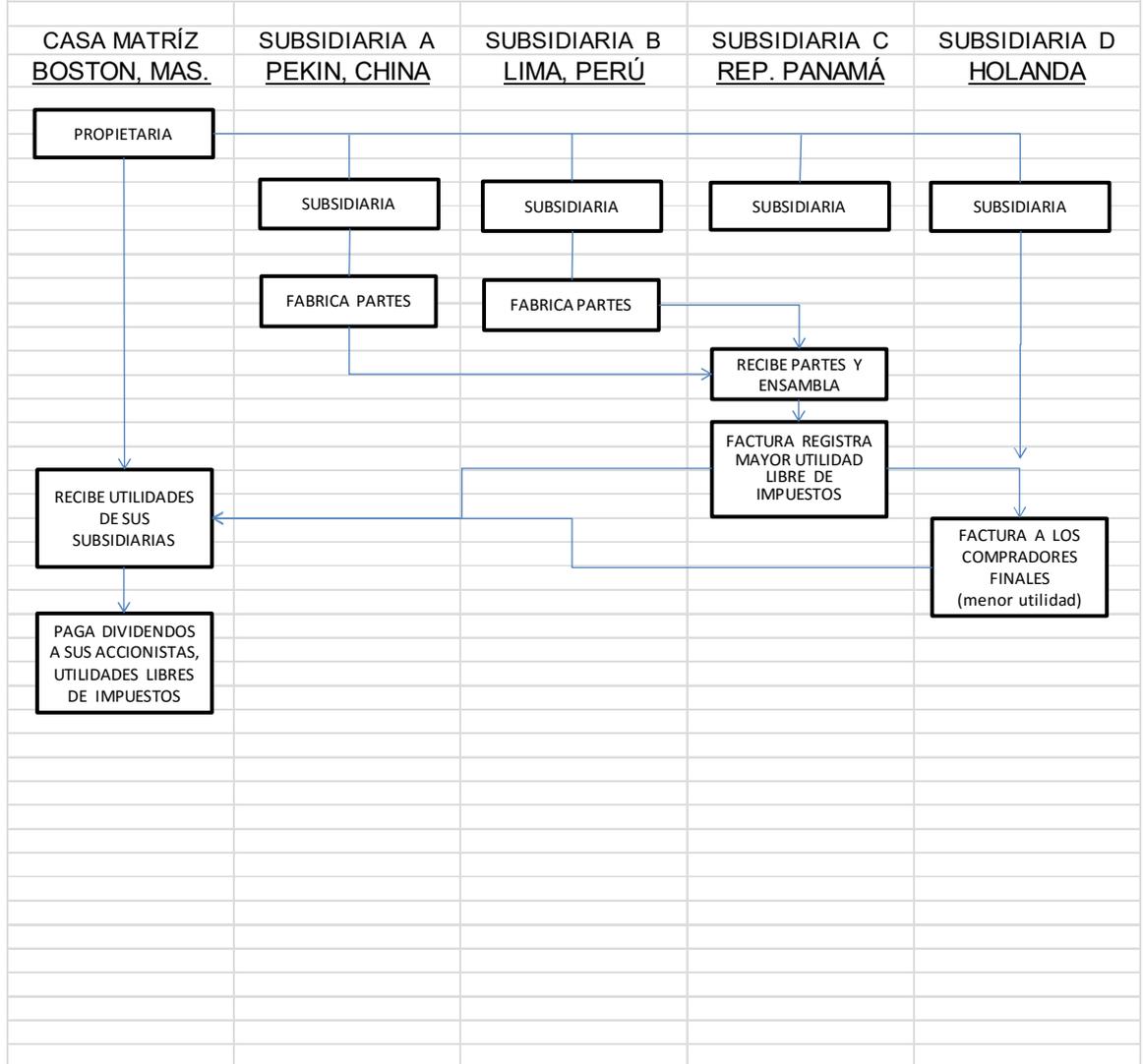
Práctica Fascículo 5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición Febrero 2,012. ISBN 978 6077 6212 01.

6. Decreto Ley Número 10 – 2012 Ley de Actualización Tributaria
7. Libro VI Normas Especiales de Valoración entre partes Vinculadas
8. Bettinger Barrios, Herbert. Precios de Transferencia – Sus efectos fiscales. Ediciones ISF 1,999.
9. Latapí Rodríguez, Mariano: Manual de Precios de Transferencia. México, Tax Editores. 2,002.

A N E X O S

ANEXO I

DIAGRAMA DE TRANSACCIONES



ANEXO II

Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Maestría en Asesoría Tributaria

CUESTIONARIO

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Instrucciones: Responda a las preguntas indicadas, el cuestionario se relaciona con los precios de transferencia, su análisis y aplicación en la República de Guatemala.

1. Según su criterio, considera que las modificaciones al impuesto sobre la renta incluidas en el Decreto Ley 010 – 2012 han mejorado la recaudación tributaria. Si_ No_. Documente su respuesta.
2. Relacionado con las modificaciones al Decreto que se menciona en el párrafo anterior, tiene usted conocimiento de la inclusión del Capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas: Si_ No_ Documente su respuesta.
3. Estas normas han sido implementadas en la legislación tributaria de muchos países, ha tenido usted contacto con esas normas, de ser así, cuáles considera usted que pueden ser las diferencias y semejanzas. Si_ NO_ Documente su respuesta.
4. Como es de su conocimiento, estas normas se incluyen por primera vez en la legislación tributaria guatemalteca; considera que este tema ha sido suficientemente divulgado por las autoridades tributarias. Si_ NO_ Documente su respuesta.
5. De acuerdo a su experiencia y conocimiento, considera que estas normas de valoración requieren que se implementen procedimientos contables y financieros adicionales a los ya existentes. Si_ NO_ Documente su respuesta.
6. De ser así, cuáles deben ser, según su experiencia esos procedimientos. Si_ NO_ Documente su respuesta.
7. Las preguntas anteriores, están relacionadas con los aspectos financieros de las transacciones entre partes vinculadas; tiene usted conocimiento de

cuáles pueden ser los requerimientos sobre aspectos de información que requieren las autoridades tributarias. Si_ NO_ Documente su respuesta.

8. Según su conocimiento, cuales mecanismos pueden las autoridades tributarias implementar para obtener la información relacionada con las transacciones sobre precios de transferencia, con empresas de su grupo nacional o transnacional. Si_ NO_ Documente su respuesta.
9. Como es de suponer, la información que las empresas proporcionen a las autoridades tributarias estará sujeta a cruces y reconfirmación de los datos reportados; según su experiencia y conocimiento, cuáles cree que pueden ser los procedimientos a implementar para confirmar el valor de las transacciones que las empresas realizan con sus homologas en el exterior. Si_ NO_ Documente su respuesta.
10. De ser así, que validez jurídica y tributaria puede tener esa información, como medio de prueba de las autoridades tributarias para formular ajustes a las rentas de las empresas afectadas. Si_ NO_ Documente su respuesta.
11. Considera que la implementación de las normas relacionadas con los Precios de Transferencia entre Partes Vinculadas, pueden mejorar la recaudación tributaria. Si_ NO_ Documente su respuesta.

ANEXO III																								
PERSONA ENTREVISTADA																								
CUESTIONARIO																								
RESÚMEN DE RESPUESTAS	UNO		DOS		TRES		CUATRO		CINCO		SEIS		SIETE		OCHO		NUEVE		DIEZ		TOTAL			
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO		
1	Según su criterio, considera que las modificaciones al impuesto sobre la renta incluidas en el Decreto Ley 010 – 2012 han mejorado la recaudación tributaria.																							
	x		x		x		x		x		x		x		x		x		x		x		10	
2	En relación con las modificaciones al Decreto que se menciona en el párrafo anterior, tiene usted conocimiento de la inclusión del Capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Vinculadas:																							
	xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		10	
3	Estas normas han sido implementadas en la legislación tributaria de muchos países, ha tenido usted contacto con esas normas, de ser así, cuáles considera usted que pueden ser las diferencias y semejanzas.																							
	x		x	xx		xx		xx		xx		x		x		x		x		xx		4	6	
4	Como es de su conocimiento, estas normas se incluyen por primera vez en la legislación tributaria guatemalteca; considera que este tema ha sido suficientemente divulgado por las autoridades tributarias.																							
	x		x		x		x		x		x		x		x		x		x		x		10	
5	De acuerdo a su experiencia y conocimiento, considera que estas normas de valoración requieren que se implementen procedimientos contables y financieros adicionales a los ya existentes.																							
	xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		xx		10	
6	De ser así, cuáles deben ser, según su experiencia esos procedimientos.																							
	xx		xx		xx		xx		xx		xx		x	xx		xx		xx		xx		9	1	
7	Las preguntas anteriores, están relacionadas con los aspectos financieros de las transacciones entre partes vinculadas; tiene usted conocimiento de cuáles pueden ser los requerimientos sobre aspectos de información que requieren las autoridades tributarias.																							
	x		x	xx		x	xx		xx		xx		x	xx		xx		xx		xx		6	4	
8	Según su conocimiento, cuales mecanismos pueden las autoridades tributarias implementar para obtener la información relacionada con las transacciones sobre precios de transferencia, con empresas de su grupo nacional o transnacional.																							
	x		x	xx		x		x	xx		xx		x	xx		xx		xx		xx		6	4	
9	Como es de suponer, la información que las empresas proporcionen a las autoridades tributarias estará sujeta a cruces y reconfirmación de los datos reportados; según su experiencia y conocimiento, cuáles cree que pueden ser los procedimientos a implementar para confirmar el valor de las transacciones que las empresas realizan con sus homologas en el exterior.																							
	x		x	xx		x		x	xx		xx		x	xx		xx		xx		xx		5	5	
10	De ser así, que validez jurídica y tributaria puede tener esa información, como medio de prueba de las autoridades tributarias para formular ajustes a las rentas de las empresas afectadas.																							
	x		x		x		x		x	xx		x	xx		xx		xx		xx		xx		4	6
11	Considera que la implementación de las normas relacionadas con los Precios de Transferencia entre Partes Vinculadas, pueden mejorar la recaudación tributaria.																							
	x		x		x		x		x		x		x		x		x		x		x		10	