

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Económicas
Maestría en Finanzas Empresariales



**“Aspectos importantes a considerar en la aplicación de los métodos
para determinar precios de transferencia y su relación con el
Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala,
Ley de Actualización Tributaria”**
(Tesis de Maestría)

Licda. Juana Elizabeth Mejicanos Díaz

Guatemala, julio de 2013

**“Aspectos importantes a considerar en la aplicación de los métodos
para determinar precios de transferencia y su relación con el
Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala,
Ley de Actualización Tributaria”**
(Tesis de Maestría)

Licda. Juana Elizabeth Mejicanos Díaz

Lic. Federico Robles de la Roca (**Asesor**)

Dr. Luis Roberto García Leiva (**Revisor**)

Guatemala, julio de 2013

AUTORIDADES UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Rector

M.Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrectora Académica y Secretaria General

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Vicerrector Administrativo

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Decano

M.Sc. Ana Rosa Arroyo
Coordinadora Programa ACA Administración y Mercadotecnia



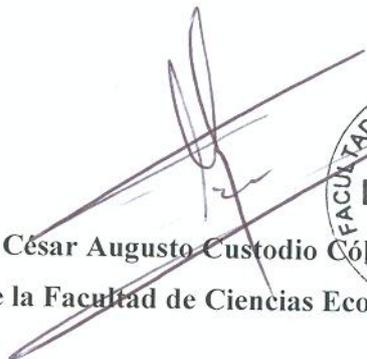
**UNIVERSIDAD
PANAMERICANA**

"Sapientia ante omnia, adquiritur sapientia"

REF.:UPANA.C.C.E.E.0002-2013-MSc. F.E.

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, 29 DE ENERO DEL 2,013**

De acuerdo al dictamen rendido por licenciado Federico Robles de la Roca, asesor y doctor Luis Roberto García Leiva, revisor de la Tesis, titulada: "ASPECTOS IMPORTANTES A CONSIDERAR EN LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA", elaborada por la licenciada Juana Elizabeth Mejicanos Díaz, AUTORIZA LA IMPRESIÓN, previo a su graduación profesional en el grado de Magíster en Finanzas Empresariales.


Lic. César Augusto Custodio Cóbarr
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas



Guatemala, 13 de Diciembre del 2012

Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana
Ciudad

Estimados señores:

En virtud de que la Tesis con el tema **“ASPECTOS IMPORTANTES A CONSIDERAR EN LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA”**, presentado por la estudiante: Juana Elizabeth Mejicanos Díaz, previo a optar al grado Académico de **“Maestría en Finanzas Empresariales”** cumple con los requisitos técnicos y de contenido establecidos por la Universidad Panamericana, se extiende el presente dictamen favorable para que continúe con el proceso correspondiente.



Lic. Federico Robles de la Roca
Tutor

Guatemala, 21 de enero de 2013.

Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana
Ciudad

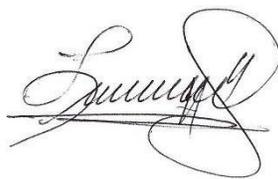
Estimadores señores:

En relación al trabajo de revisión de Tesis del tema **Aspectos importantes a considerar en la aplicación de los métodos para determinar precios de transferencia y su relación con el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria** elaborado por La Licenciada **Juana Elizabeth Mejicanos Díaz**, estudiante de la Maestría en Finanzas Empresariales, he procedido a la revisión de la misma, al observar que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, considero que la misma cumple con los requisitos, por lo tanto doy el dictamen de **Aprobado** al tema desarrollado en dicha Tesis.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Luis Roberto García Leiva', with a horizontal line underneath.

Dr. Luis Roberto García Leiva
Revisor

Agradecimientos:

- A Dios** **Por su misericordia, amor y bendiciones.**
- A mi abuelo** **Alejandro Mejicanos Gómez por su amor y protección.**
- A mi madre** **Juana Díaz de Mejicanos por su amor y apoyo y ser mi mejor amiga.**
- A mis hermanos** **Román Estuardo Mejicanos Díaz, Alejandro Alberto Mejicanos Díaz, Alejandra Andrea Mejicanos Díaz, por su apoyo.**

Índice

Resumen	1
Introducción	4
Capítulo 1	
1.1 Antecedentes	6
1.2 Análisis FODA	10
Capítulo 2	
2.1 Marco teórico	14
2.1.1 Aspectos Generales Precios de Transferencia	14
2.1.1.1 Aspectos técnicos precios de transferencia y relevantes para la determinación de los precios de transferencia	14
2.1.1.2 Concepto de precio de transferencia	17
2.2 Importancia de las operaciones de Comercio Exterior en Guatemala	17
2.2.1 Comercio Internacional	17
2.2.2 Operaciones de Inversión extranjera en Guatemala	19
2.3 Aspectos Legales y Convenios Internacionales relacionados con los Precios de Transferencia en Guatemala	22
2.3.1 Regulaciones al Comercio Internacional	22
2.3.1.1 Decreto 10-2012 Congreso de la Republica de Guatemala Ley de Actualización Tributaria	22
2.3.2 Convenios Internacionales y regulaciones internacionales	26

2.3.2.1 Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) 1994 de la OMC	26
2.4 Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE))	34
2.5 Sujetos Pasivos	36
2.6 Operaciones que realizan las empresas con partes relacionadas y que son susceptibles de ser incluidas en materia de precios de transferencia	37
2.6.1 Operaciones financieras	37
2.6.2 Importaciones	37
2.6.3 Exportaciones	37
2.6.4 Servicios	37
2.6.5 Bienes	37
2.6.6 Intangibles	37
2.6.7 Acciones	37
Capítulo 3	
3.1 Planteamiento del problema	38
3.2 Pregunta de investigación	39
3.3 Objetivos	40
3.3.1 Generales	40
3.3.2 Específicos	40
3.4 Alcances y Limites	40
3.5 Aportes	41

3.5.1 Aporte a Guatemala	41
3.5.2 Aporte al sector empresarial	41
3.5.3 Aporte a la Universidad	41
Capítulo 4	
4.1 Metodología	43
4.2 Sujetos	43
4.3 Instrumentos	43
4.4 Procedimientos	44
Capítulo 5	
5.1 Presentación de resultados	45
Capítulo 6	
6.1 Análisis de resultados	51
6.2 Operaciones susceptibles de tratamientos especial	52
6.3 Métodos utilizados para determinar los precios de transferencia antes de la ley de actualización tributaria	52
6.4 Métodos para aplicar el principio de libre competencia que elegirán las empresas con la entrada en vigencia de la Ley de Actualización Tributaria	53
7. Conclusiones	54
Capítulo 8	
8.1 Propuesta	55
8.2 Ventajas	56
8.3 Objetivos	56
8.4 Métodos para determinar precios de transferencia	57

8.4.1 Método del Precio Libre Comparable	58
8.4.2 Documentación de soporte y su análisis	58
8.4.3 Observaciones	59
8.5 Método del Precio de Reventa	59
8.5.1 Documentación de soporte y su análisis	62
8.5.2 Observaciones	63
8.6 Método del Coste Incrementado	65
8.6.1 Documentación de soporte y su análisis	65
8.6.2 Observaciones	66
8.7 Método del beneficio de la operación	67
8.7.1 Método de reparto del beneficio	68
8.7.1.1 Documentación de soporte y su análisis	68
8.7.1.2 Observaciones	69
8.7.2 Método del margen neto de la operación	70
8.7.2.1 Documentación de soporte	70
8.7.2.2 Recomendaciones para su aplicación	71
Bibliografía	72

Índice de cuadros

Cuadro 1	
Importaciones y Exportaciones	18
Cuadro 2	
Flujos de Inversión Extranjera Directa según actividad económica	20
Cuadro 3	
Inversión Generada por empresas Maquiladoras	21
Cuadro 4	
Proceso de Comercialización	61

Anexos

1. Cuestionario

75

Gráficas

Gráfica 1	48
Gráfica 2	49
Gráfica 3	50

Resumen

Con la entrada en vigencia de la Ley de Actualización Tributaria se introduce al marco jurídico Guatemalteco el Principio de Libre Competencia y los métodos para su aplicación, lo cual trae una serie de obligaciones tributarias que antes de la reforma fiscal no se tenían, he allí la importancia de estar informado sobre el tema y prepararse para poder cumplir con las obligaciones tributarias y contar con la información necesaria para la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia y escoger el método que más se adapte a la clase de operaciones que la empresa multinacional realiza.

Para la determinación de los precios de transferencia existen varios métodos, la Ley de actualización tributaria Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala menciona los siguientes métodos: del precio comparable no controlado, del Costo adicionado, m del precio de reventa, de partición de utilidades, del margen neto de la transacción.

La existencia de los diferentes métodos para determinar los precios de transferencia ocasiona que el contribuyente tenga que elegir qué método utilizar. En muchos casos los contribuyentes no están muy bien informados sobre qué hacer para cumplir con las disposiciones de la reforma tributaria en materia de precios de transferencia.

La Superintendencia de Administración Tributaria no ha informado ampliamente sobre el tema y todavía no se sabe cuáles son los criterios institucionales para aplicar las disposiciones legales mencionadas. En este contexto las empresas multinacionales tienen varios métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia, al considerar que la ley no dice que método utilizar y en qué clase de operaciones o actividades económicas se aplica, se interpreta que existe libertad para escoger el método a utilizar según las necesidades y las actividades económicas de la empresa.

Es importante mencionar que para aplicar las regulaciones en materia de precios de transferencia no se puede dejar de considerar el Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) 1994 de la OMC, este acuerdo contiene métodos para determinar el valor en aduanas de las mercancías y criterios de valoración con el

objetivo de que se excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios en la valoración de las mercancías que ingresan al país.

Es decir que la aplicación y la utilización de los métodos en materia de precios de transferencia no pueden entrar en contradicción con la aplicación del mencionado acuerdo y en materia de valoración de mercancías en aduanas este convenio debe observarse y aplicarse, de conformidad con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA.

El presente informe trata de contribuir a informar sobre los aspectos generales de los métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia y dar una aportación útil al considerar la utilización de un método en particular y poder cumplir con las obligaciones tributarias. Las empresas tienen que considerar las implicaciones que tiene el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de precios de transferencia y analizar que método es el más adecuado y razonable aplicar según las operaciones que realiza.

La investigación realizada contribuye a dar una visión a las empresas de varios aspectos a considerar en la elección del método para determinar los precios de transferencia, también se realiza un análisis estratégico que comprendió el análisis FODA de factores internos y externos. Para recolectar la información se definieron los instrumentos que permitieron recabar y analizar la misma. Con el análisis de la información se identificaron los aspectos relevantes a considerar en la aplicación de los métodos de precios de transferencia. Con el objetivo de identificar los puntos importantes del tema investigado se llevó a cabo una encuesta y un análisis documental.

En el informe se mencionan los aspectos generales los antecedentes de la problemática encontrada, se desarrolló el marco teórico, lo esencial sobre el tema de investigación, la importancia de las operaciones de comercio exterior, los aspectos teóricos relevantes al determinar los precios, los aspectos legales relacionados con los precios de transferencia, las normas tributarias aplicables y los convenios internacionales.

Se establecieron los objetivos de la investigación, los instrumentos y la metodología a utilizar así como los sujetos de estudio. Se presentan los resultados de la investigación y la información recolectada que después de ser analizada se utilizó para formular la propuesta a la problemática

encontrada. Para plantear la propuesta se analizó la información integralmente y en su conjunto para poder tener una visión clara del problema investigado. Con la propuesta se espera contribuir a solucionar la problemática encontrada y cumplir con los objetivos de la investigación.

Se formuló el planteamiento del problema el cual se refiere a la problemática encontrada en la aplicación de los métodos para la determinación de los precios de transferencia. La propuesta consiste en un análisis de las ventajas y desventajas de cada método así como los aspectos importantes a considerar en su aplicación y la documentación que se tendrá que utilizar en cada método. La importancia de la propuesta radica en la utilidad que esta tendrá para las empresas al elegir y aplicar los métodos para determinar los precios de transferencia, la información documental que se recomienda reunir para documentar cada método y minimizar los riesgos de incumplimiento tributario.

Introducción

Los precios de transferencia son los valores a los cuales una empresa traslada bienes, servicios, activos intangibles a una empresa asociada o miembro del mismo grupo empresarial. Estos precios son de importancia para las empresas y para las administraciones tributarias de los países derivado al efecto que tienen en la determinación de la renta gravable y la generación de utilidades afectas al Impuesto Sobre la Renta.

Existe cierto grado de complejidad para determinar los ingresos, los gastos y su jurisdicción cuando las empresas multinacionales realizan operaciones con sucursales y empresas relacionadas, el tema de precios de transferencia implica considerar la jurisdicción y el origen de la renta de las empresas y la residencia de las mismas, las operaciones de un grupo empresarial no pueden analizarse aisladamente.

El principio de residencia o de origen de la renta es fundamental para determinar la renta gravable en Guatemala se norma el principio de territorialidad para determinar la base gravable del ISR en el Art. 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala en el mencionado artículo se establece que “Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital en territorio nacional”. En el ámbito internacional los países utilizan el criterio de imposición por la renta que se obtiene según la residencia del contribuyente o el del origen de la fuente.

El Principio de Libre Competencia fue introducido en la Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Este principio ha sido elegido por los miembros de la OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, con el objetivo de asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción y evitar la doble imposición y de esta forma reducir los conflictos entre Administraciones Tributarias y promover el comercio internacional y la inversión internacional.

El Principio de Libre Competencia es aplicado por algunas Administraciones Tributarias como principio para establecer el Valor en Aduanas de las mercancías importadas, en términos generales el contribuyente al fijar el valor en aduanas de las mercancía importadas está interesado en fijar un precio menor o por debajo para disminuir la base imponible de los impuestos de internación y nacionalización y para fines del ISR el objetivo puede ser incrementar el precio de los bienes importados con el objetivo de deducir más gastos en la determinación de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta .

Las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE no exigen para la aplicación del Principio de Libre Competencia la utilización de un método específico y será permisible seleccionar el método que sea más apropiado para la estimación de un precio de plena competencia. La preferencia por la utilización de determinado método puede ser influenciada por el grado de comparabilidad y por la clase de operaciones. Estas directrices desarrollan los siguientes métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia: Los métodos del precio libre comparable, del precio de reventa y del coste incrementado, son los principales y los tradicionales y además se desarrollan otros métodos como los del beneficio de la operación, del margen neto de la operación, los otros métodos deben aplicarse únicamente cuando los tradicionales no puedan aplicarse.

El informe consta de diferentes capítulos, en el capítulo uno se expone los antecedentes del problema investigado y se desarrollan algunos de los aspectos generales, así como de la estructura organizativa de la SAT. En el capítulo dos se incluye el marco teórico, en el capítulo tres se realiza el planteamiento del problema, se definen los objetivos generales y específicos y los resultados a los que se pretende llegar con la investigación.

En el capítulo cuatro se describe la metodología a utilizar en la investigación, se definen los sujetos de estudio y los procedimientos metodológicos que se utilizaron para desarrollar la investigación. En el capítulo cinco se presentan los resultados, en el seis se analizan los mismos y en el siete incluyen las conclusiones a las que se llegó en la investigación después de haber realizado un análisis del problema investigado. En el capítulo ocho se presenta la propuesta a la problemática encontrada.

Capítulo 1

1.1 Antecedentes

La metodología para determinar los precios de transferencia es utilizada por las administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas multinacionales y les permite asegurarse de que los bienes que comercian entre ellas están valorados a precios congruentes con la realidad y las condiciones del mercado y la libre competencia.

En Guatemala no se ha observado con anterioridad esta metodología internacional y esto ha propiciado que las empresas multinacionales puedan realizar operaciones con partes relacionadas sin observar la metodología en materia de precios de transferencia. La Superintendencia de Administración Tributaria no ha verificado que las operaciones que realizan las multinacionales, sean valoradas correctamente, por lo que no ha existido certeza.

Las empresas evalúan los precios a los que tienen que vender sus productos utilizando la información de los costos y el porcentaje de ganancia marginal que desean ganar y las condiciones del mercado y la competencia. En algunos casos empresas de un mismo grupo empresarial fijan los precios de los productos que se venden en el grupo de empresas utilizando políticas fiscales beneficiosas, para transferir ganancias o para beneficiar los resultados de las empresas en relación a utilidades y determinar bases imponibles convenientes a sus intereses.

De esta forma hay una estrategia fiscal en el grupo de empresas y simulación de operaciones y precios de productos fijados a conveniencia con objetivos fiscales. En este sentido en la fiscalización tributaria se podría utilizar precios de referencia de mercancías similares, evaluación de costos y otros métodos de análisis a efecto de determinar riesgos en las operaciones de precios de transferencia.

La Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala introduce el Principio de Libre Competencia y la aplicación de métodos para

determinar los precios de transferencia, la definición de lo que se considera partes relacionadas y el análisis de las operaciones comparables, el método para valorar importaciones y exportaciones y la información y documentación que tiene que presentar el contribuyente relativa al grupo empresarial al que pertenezca y la que se refiere al contribuyente.

Con la Ley de Actualización Tributaria el contribuyente tiene que cumplir con ciertas obligaciones que antes no tenía, por lo que tiene que observar las disposiciones y preparar la información que debe presentar al momento de realizar la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta.

La importancia del Principio de Libre Competencia está relacionada con las operaciones del libre mercado y las operaciones de los grupos empresariales de empresas multinacionales. En condiciones de competencia pura los precios son fijados por la oferta y la demanda y un grupo de productores de mercancías homogéneas y en el que cada uno es pequeño en relación a la oferta, no puede influir en el precio del mercado.

A diferencia del monopolio en que los productos de distintos vendedores son diferenciados pero su participación es tan pequeña que no puede influir en el precio y el competidor monopolista tiene una participación importante en el mercado como para poder influir en los precios.

La Misión de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es la de recaudar con eficiencia los tributos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines y tiene a su cargo la administración tributaria y aduanera. La SAT fue creada por el Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual tiene vigencia desde el 21 de febrero de 1,998 y su objetivo es modernizar la Administración Tributaria y cumplir con los compromisos adquiridos con la firma de los Acuerdos de Paz.

La institución se creó para fortalecer y hacer eficiente la administración tributaria del estado. La institución goza de una autonomía funcional, económica, técnica y administrativa y financiera y tiene personería jurídica, patrimonio y recursos propios. La SAT es una institución autónoma y descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer las funciones de administración tributaria contenidas en la Legislación Guatemalteca.

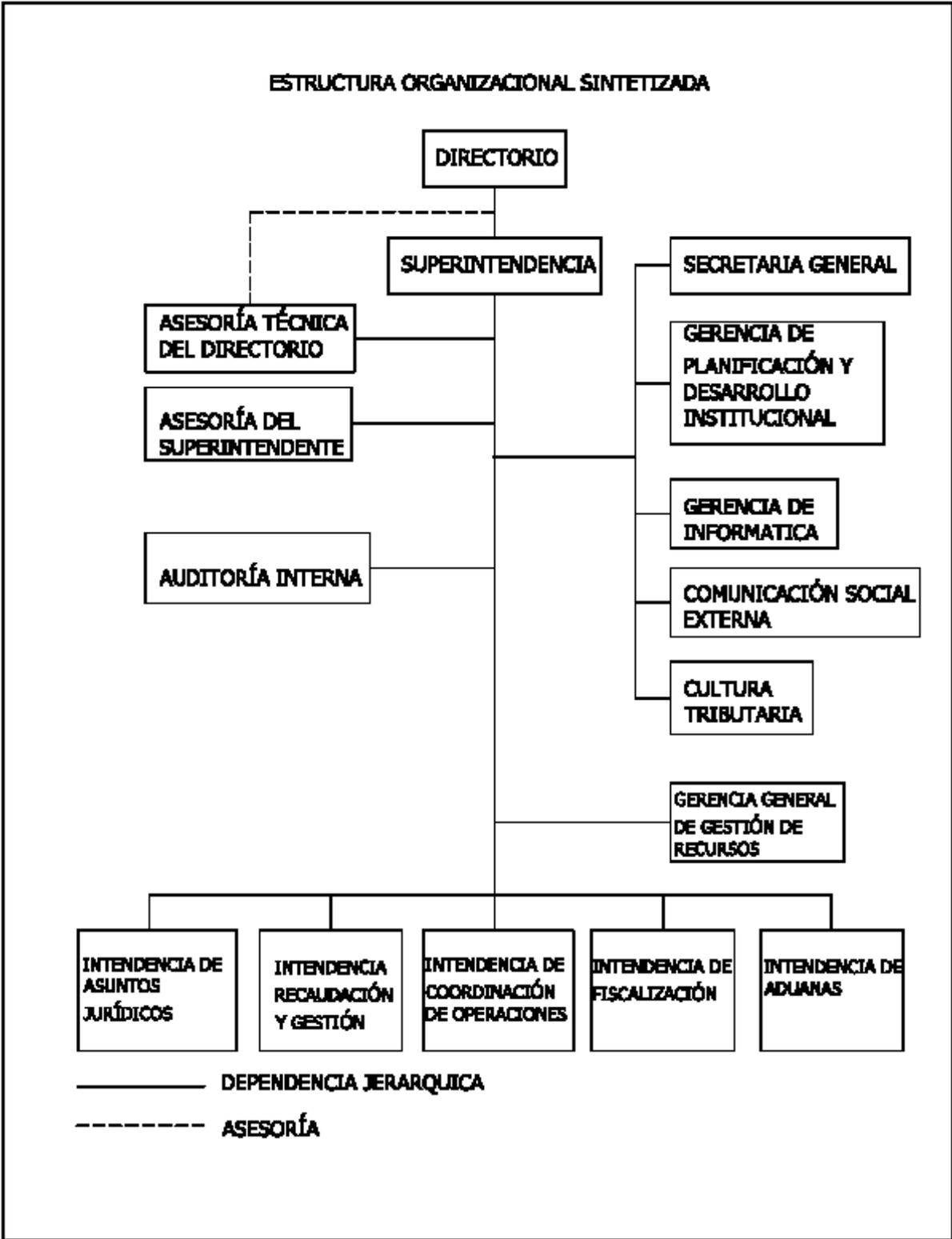
La Visión de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT es ser una institución moderna con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria y administrativa.

Los objetivos estratégicos institucionales son:

- Combatir la evasión tributaria y la defraudación aduanera;
- Simplificar y promover el cumplimiento voluntario;
- Incrementar la eficiencia y la transparencia institucional.

Entre las atribuciones de la Administración Tributaria, está la de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, la administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos. Su objetivo principal es recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea los servicios necesarios a los guatemaltecos.

Para cumplir con sus fines la Administración Tributaria tiene la siguiente estructura organizacional:



Fuente: Estructura organizativa, Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar en la estructura organizativa, la SAT cuenta con cinco Intendencias que son: Intendencia de Asuntos Jurídicos, Intendencia de Recaudación y Gestión, Intendencia de Aduanas, Intendencia de Operaciones, Intendencia de Fiscalización.

La dependencia que se encarga de realizar las funciones de fiscalización es la Intendencia de Fiscalización y su objetivo principal es desarrollar y aplicar las competencias de la SAT en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales. Para el cumplimiento de sus funciones está organizada en diferentes departamentos: Departamento de Programación Selectiva Departamento de Fiscalización de Comercio Exterior, Departamento de Fiscalización de Precios de Transferencia, Departamento de Gestión de Riesgos, Departamento de Evaluación y Control.

En el caso de los precios de transferencia la Intendencia de Fiscalización por medio del Departamento de Fiscalización de Precios de Transferencia podría realizar verificaciones del cumplimiento tributario entre las cuales podría incluirse fiscalizaciones a multinacionales, que realicen operaciones productivas, así como operaciones de Outsourcing y prestación de servicios técnicos. Podría realizar programas de auditoría tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Ley de Actualización Tributaria en materia de precios de transferencia, según lo contemple en su plan anual de fiscalización, para verificar el cumplimiento de la aplicación del Principio de Libre Competencia.

1.2 Análisis FODA

Para el análisis estratégico del estudio se utilizó el análisis FODA, en la obra Planeación Financiera el autor define el análisis FODA. ORTEGA CASTRO (2008:70) “FODA son las sigla de fuerzas, oportunidades, debilidades y amenazas. Constituye una herramienta de administración.”

“son las siglas usadas para referirse a una herramienta analítica que permite trabajar con toda la información que se posee sobre un negocio. Es útil para examinar sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas.”

“tiene múltiples aplicaciones y puede ser usado por todos los niveles de la corporación y en diferentes unidades” y para analizar: el producto, mercado, producto-mercado, línea de productos, corporación empresa, división, unidad estratégica de negocios, etcétera.

Para definir la información que se necesita recopilar en cada método y los análisis que hay que aplicar para su determinación, se realizó un análisis de factores internos tomando en consideración lo siguiente:

- Oportunidades: constituyen tendencias económicas financieras y tecnológicas que fortalecen las operaciones de la empresa.
- Debilidades: factores o actividades internas, negativas, que limitan o inhiben la capacidad para operar eficientemente.
- Fortalezas: son los factores o actividades internas que se desarrollan con eficiencia.
- Amenazas: Son situaciones que provienen del entorno y que pueden llegar a afectar a la empresa.

Durante el análisis de la información se identificaron los factores internos y externos para la aplicación de los diferentes métodos identificando lo siguiente:

Análisis FODA

<p>Fortalezas a generar en la empresa derivado del sistema de información a utilizar en la aplicación de los métodos:</p> <p>Método del precio comparable no controlado:pág. 12</p> <p>Permite comparabilidad de la información entre operaciones con Compañías vinculadas y no vinculadas</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del Precio de Reventa <p>Permite contar con información financiera de los beneficios de la empresa y de los márgenes generados de otras empresas.</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del costo adicional o coste incrementado <p>Este método permite tener información del sector económico en el que opera la empresa, así como de los costos y márgenes de utilidad.</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del beneficio de operación <p>La información que se utiliza en la aplicación del método es importante para la toma de decisiones y puede ser aplicada para la elaboración de estrategias y de planes corporativos.</p>	<p>Debilidades que se encuentran en el sistema de información a generar en la aplicación de los métodos:</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del precio Comparable no controlado <p>Las operaciones a comparar deber ser idénticas o similares para que sean comparables. En el caso de que la empresa no realice operaciones con empresas no vinculadas no es posible su aplicación.</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del precio de reventa <p>Este método es preferiblemente para compañías dedicadas al comercio. La empresa debe realizar operaciones con compañías vinculadas y no vinculadas. Se determina el beneficio de la operación y no el precio del producto.</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del costo adicionado <p>El proveedor de los bienes a valorar tendría que proporcionar la información de los costos.</p> <ul style="list-style-type: none">● Método del beneficio de operación <p>Para la aplicación de este método hay que contar con información financiera de las empresas vinculadas, estudios de beneficios con compañías vinculadas y no vinculadas, análisis de funcionalidad, contribución y riesgos asumidos por cada una de las compañías del grupo. Estudios de reparto de utilidades de otras compañías que opera en el mercado. Estudios de mercado y estudios de los márgenes generados.</p>
--	--

<p>Oportunidades a generar al generar el sistema de información en cada método:</p> <p>Método del precio comparable no controlado</p> <p>Permite contar con información actualizada de los precios entre empresas vinculadas y no vinculadas.</p> <p>Es un método fácil y sencillo de aplicar que no presenta complejidad.</p> <p>Método del precio de reventa</p> <p>Permite contar con información de los beneficios que tienen otras empresas en el mercado en que opera la compañía.</p> <p>Método del costo adicionado</p> <p>La empresa contaría con información del mercado en que opera y del sector industrial en el que se desenvuelve, así como de los márgenes de utilidad.</p> <p>Método del beneficio de operación</p> <p>Realización de estudios de las empresas del grupo y de las empresas que operan en la empresa, que permiten contar con información de utilidad para fines comerciales.</p>	<p>Amenazas en la aplicación de cada método:</p> <p>Es importante mencionar que en el caso de que el contribuyente no aplique algunos de los métodos que a continuación se mencionan, para valorar sus operaciones de intercambio con empresas relacionadas, podría ser objeto de ajustes por parte de la Administración Tributaria e incurrir en el pago de impuesto y multa derivados de los ajustes determinados.</p> <p>Método del precio comparable no controlado</p> <p>No deben existir diferencias en las operaciones que influyan considerablemente en la operación para que estas puedan ser comparables.</p> <p>Método del precio de reventa</p> <p>Se debe reunir información de los beneficios de la empresa con operaciones vinculadas y no vinculadas, en el caso que la empresa no realice operaciones con empresas independientes esto se dificultaría y tendría que reunir información de los mercados y productos.</p> <p>Método del costo adicionado</p> <p>Si no se cuenta con la información de los proveedores de los bienes y servicios o información del sector industrial y del mercado y del margen que gana la empresa este método no es posible aplicarlo.</p> <p>Método del beneficio de operación</p> <p>Si no se cuenta con los estudios y análisis de los beneficios y márgenes netos de operaciones de las compañías del mercado se dificulta la aplicación del método.</p>
---	--

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo 2

2.1 Marco teórico

2.2.1 Aspectos generales precios de transferencia

2.1.1.1 Aspectos técnicos de los precios de transferencia y relevantes para la Determinación de los mismos

En condiciones normales se necesita de varias clases de información para fijar los precios, parte de esa información es el costo de los productos, según el método utilizado por la empresa pueden ser costos directos o variables y de absorción o convencionales, para la utilización de estos métodos la empresa deberá utilizar las técnicas para su determinación, para la fijación del precio de los productos son determinantes los costos del producto, tanto directos como indirectos, en estos no se incluyen los costos administrativos y de ventas.

Entre los conceptos importantes a conocer están:

1. Costos fijos: Son los costos de los recursos fijos usados por una empresa a corto plazo.
2. Costos marginales: El cambio en los costos totales de una empresa por cambio unitario en su nivel de producción.
3. Costos Variables: Los costos de los recursos variables están determinados por la cantidad de producción.

Para evaluar los precios fijados se pueden hacer proyecciones del estado de resultados y realizar análisis y comparaciones.

Existen varias metodologías para la fijación de los precios entre ellas la de tasa de utilidad y tasa de inversión. Lere (1984:31) en su obra Técnicas para determinar los precios habla de la utilidad y su determinación: “La utilidad de las ventas se calcula dividiendo la cifra de ingreso neto entre las ventas proyectadas. Esta cifra indica la productividad a corto plazo del precio proyectado. La

productividad a largo plazo se determina dividiendo el ingreso neto (por lo general para pagar impuestos) entre la inversión requerida para producir las unidades vendidas. “

Para realizar un análisis de precios de transferencia es importante utilizar los métodos más importantes para su determinación de los costos los cuales se mencionan a continuación:

a) Costos del producto costos directos y de absorción:

Este método de fijación de precios es uno de los más conocidos y utilizado por las empresas en su libro Sistema de Precios y asignación de recursos el autor los define como: Lere (1984:55) “El costo de absorción del producto es denominado algunas veces costo total del producto, pues como ya se vio en este capítulo, no incluye solo los costos del material, de mano de obra y de los gastos variables, sino que también los gastos fijos de la empresa”

b) Determinación de los costos marginales:

Este método permite conocer el costo derivado de cada unidad que se incrementa en producción en su obra Técnicas para determinar los precios define el costo marginal: Lere (1984:57) “El costo marginal es el aumento en el costo total de la empresa que resulta del aumento en la producción por unidad. El enfoque del economista para obtener el costo marginal requiere que la empresa calcule primero el costo total necesario para generar diferentes niveles de producción”.

c) Fijación del precio por aceptación, seguidor de precios:

Esta forma de fijar precios es típicamente utilizada para productos de consumo masivo y en los cuales existe una empresa que es líder en la fijación del precio, es una forma de competir y ganar mercado, para este metodología de fijar precios Lere (1984:93) nos dice que “El aumento en los precios efectuado por el líder indica a las otras empresas que tal vez necesitan aumentar también sus precios. Donde existe un líder de precios, también están presentes los seguidores de precios. La decisión sobre la determinación del precio a la que se enfrentan consiste en aceptar o rechazar el precio impuesto por su líder.”

d) Fijación del precio aceptado “el competidor perfecto”:

Es una política para capturar el mercado y posicionarse en un lugar preferencial eliminando la posibilidad de tener más competidores, la definición siguiente explica la metodología. Lere

(1984:109) nos dice que: “Al determinar el precio de esta forma, se supone que el hombre de negocios ha decidido que su industria puede convertirse fácilmente en una industria en la que existieran muchos competidores. Por tanto, para conservar su nivel de utilidades, debe fijar un precio lo suficientemente elevado para que las utilidades sean aceptables, pero no tan aceptable que atraiga a otros a producir en esa industria.”

e) Fijación del precio de oferta:

Es utilizado para productos en los cuales hay suficiente oferta y empresas que lo venden como para tener precios en el mercado para utilizarlos. Lere (1984:120) menciona que: “Si el producto de una compañía se vende en una industria en donde el comercio total se realiza a base de ofertas, la empresa empleará esta técnica de fijación de precios de oferta. Si nadie presenta ofertas sobre el producto fabricado por la empresa, o sobre el que podría producir, entonces la compañía no empleara esta técnica.”

f) Determinación del precio de acuerdo con una tasa deseada referente a la política de reembolso:

Es una forma importante de planeación financiera que permite estimar los resultados que se desea obtener. Lere (1984:147-148) al respecto dice que: “quien quiera emplear una tasa deseada en relación a la política de fijación de la tasa de reembolso debe de seguir los siguientes pasos, aunque no necesariamente en el mismo orden.

1. Seleccionar una tasa deseada de reembolso.
2. Calcular el nivel esperado de actividad para el futuro.
3. Obtener los costos unitarios de producción al nivel esperado de actividad.
4. Calcular el precio que nos proporcione la tasa deseada de reembolso sobre la inversión al nivel esperado de actividad y,
5. Evaluar el precio.

g) Fijación del precio marginal de reembolso:

Es más complicado de determinar porque se necesita de un estudio previo de la curva de demanda. Lere (1984:180) al respecto nos señala que: “El economista aconseja fijar un precio

cuando el ingreso marginal es igual al costo marginal. Para obtener el ingreso marginal, la empresa debe contar con una aproximación de su curva de demanda. Esta curva se puede calcular empleando el método de un pequeño mercado de prueba o el análisis de regresión.”

2.1.1.2 Concepto de precio de transferencia

El precio de transferencia:

Es el precio que pacta un grupo de empresas relacionadas entre sí para intercambiar bienes y servicio, referentes a operaciones y procesos productivos, en algunos casos relacionados a una misma actividad económica desarrollada en el grupo empresarial. Los precios de transferencia se pueden definir como los precios que utilizan las compañías relacionadas o que pertenecen a un mismo grupo empresarial para transferir bienes y servicios entre ellas. En algunas ocasiones los precios de transferencia son utilizados para transferir utilidades de una empresa a otra y para controlar las bases imponibles gravadas por impuestos.

2.2 Importancia de las operaciones de Comercio Exterior en Guatemala

2.2.1 Comercio Internacional

Es importante mencionar que Guatemala realiza operaciones de comercio exterior con varios países del mundo por lo que el impacto de la legislación en materia de precios de transferencia tiene alcances importantes en estas operaciones. A continuación se presenta el comportamiento de las importaciones y las exportaciones en los últimos cinco años.

Cuadro 1
 Importaciones y Exportaciones,
 (En millones de dólares americanos)
 (Periodos 2007-2011)

Operaciones de Comercio Exterior	2007	2008	2009	2010	2011
Importaciones	13,577.8	14,546.5	11,531.3	13,838.3	16,599.5
Exportaciones	6,903.2	7,737.4	7,213.7	8,462.6	10,383.6

Fuente: Elaboración propia con datos de cuadros elaborados por la Dirección de Análisis Económico, Ministerio de Economía de Guatemala, Cuadros Importaciones y Exportaciones años 2007-2011.

Como se puede observar en el Cuadro 1, la tendencia en las importaciones y exportaciones es creciente, estas operaciones están sujetas a observar las disposiciones del Principio de Libre Competencia incluido en el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, así como los métodos de aplicación del Principio de Libre Competencia y el método de valoración de importaciones y exportaciones.

Derivado de las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a la fiscalización de estas operaciones podrían realizarse ajustes a los precios de transferencia de las importaciones y exportaciones y a las operaciones entre partes relacionadas esto tendrá un impacto financiero en las empresas que tendrán que revisar sus prácticas comerciales, contratos y convenios comerciales, para cumplir con la nueva normativa vigente, así como obtener la información necesaria para documentar las operaciones de comercio exterior y la información de la que tendrán que disponer al momento de elaborar la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta.

2.2.2 Operaciones de Inversión extranjera en Guatemala

La inversión extranjera en Guatemala ha tenido una tendencia creciente en los últimos cuatro años a excepción del año 2009 el cual tuvo una disminución en relación al año anterior, esta tendencia estuvo influenciada por la crisis económica del 2009 en Estados Unidos, país que es uno de los principales socios comerciales de Guatemala. Como se puede observar en el Cuadro 2, la inversión extranjera por sectores económicos más representativos en los flujos de inversión son la industria manufacturera, la agricultura, minas y canteras y los servicios.

Las empresas con residencia en Guatemala y que sean parte de compañías multinacionales tendrán que observar las disposiciones en materia de precios de transferencia en sus operaciones comerciales con las compañías matrices, el intercambio de bienes y servicios tendrá que observar el Principio de Libre Competencia, situación que tendrá impacto en las compañías multinacionales y sus afiliadas con residencia en Guatemala.

Cuadro 2
Flujos de Inversión Extranjera Directa según actividad económica
(Periodos 2007-2010)
(En millones de dólares americanos)

Actividad Económica	AÑOS			
	2007	2008	2009	2010
Industria Manufacturera	210.4	174.9	50.7	299.4
Agricultura, Minas y Canteras	69.5	174.1	138.7	120.0
Telecomunicaciones	83.9	150.8	128.0	66.1
Electricidad	90.7	105.5	59.0	215.6
Comercio	216.6	41.5	212.9	33.5
Otras actividades	27.9	36.1	9.3	23.0
Bancos	46.1	70.9	1.3	48.1
Totales	745.1	753.8	599.9	805.7

Fuente: elaboración propia con datos del Banco de Guatemala, Guatemala flujos de inversión Directa según país de procedencia y actividad económica años 2007-2010.

Uno de los sectores importantes que podrían tener operaciones con partes relacionadas son las empresas calificadas como maquilas al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, estas empresas gozan de beneficios fiscales importantes. Según datos del Ministerio de Economía de Guatemala, en el año 2011 había mil novecientas ochenta y tres empresas calificadas como maquiladoras. A continuación se presentan datos de la inversión generada en el país por estas empresas.

Cuadro 3

Inversión Generada por empresas Maquiladoras

Periodos 2005-2011

(Valores en millones de Q.)

	AÑOS						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Inversión generada	2,151	774.90	3,073,436	1,490,389	1,222,335	897,477	2,585,413
número de empresas calificadas en cada año	118	133	137	90	106	90	87

Fuente: Elaboración propia con datos de la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión, Ministerio de Economía de Guatemala, informes de exportaciones y maquila 2011, Informe de calificación a empresas bajo el Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y Maquila.

Los datos del cuadro 3, corresponden a la inversión generada en base al informe técnico económico presentado para la calificación de las empresas maquiladoras, del Ministerio de Economía.

La inversión generada por las maquilas es importante para el país y el número de empresas calificadas aumenta cada año, estas empresas son en su mayoría de capital extranjero, por la clase de operaciones de comercio exterior que realizan, tendrán que observar las disposiciones en materia de precios de transferencia.

Estas empresas maquilan mercancías dentro del territorio nacional y exportan el producto terminado para realizar el proceso de producción importan insumos con beneficios fiscales en el pago de Derechos Arancelarios de importación. Las actividades principales son la transformación de mercancías en el territorio nacional para luego ser exportadas. Esta clase de operaciones podrían realizarse en algunos casos con empresas vinculadas situación que hace relevante la utilización de métodos para determinar precios de transferencia ya que no en todos los casos las importaciones que realizan están exentas del pago de los derechos arancelarios a la importación y en el impuesto sobre la renta en algunos casos realizan operaciones gravadas y exentas.

2.3 Aspectos Legales y Convenios Internacionales relacionados con los Precios de Transferencia en Guatemala

2.3.1 Regulaciones al Comercio Internacional

2.3.1.1 Decreto No.10-2012 Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria

El decreto No. 10-2012 incluye en el capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas. El ámbito de aplicación de estas disposiciones legales es cualquier operación que se realice entre personas residentes en Guatemala con residentes en el extranjero que se consideren partes relacionadas. El objetivo es determinar que las operaciones entre partes relacionadas de acuerdo con el Principio de Libre Competencia es decir el precio o monto de una operación que partes independientes habrían acordado en operaciones comparables.

Las disposiciones aplican para las operaciones de intercambio comercial entre partes relacionadas, se consideran partes relacionadas:

- Empresas residentes en Guatemala y una residente en el extranjero que sean miembros de un mismo grupo empresarial.
- Agentes distribuidores exclusivos residentes en Guatemala de una entidad extranjera.
- Una empresa residente en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior.
- Una persona permanente residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La documentación que podría solicitar la Administración Tributaria, en la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta es la siguiente:

- Información sobre la determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones, los márgenes de ganancia en sus operaciones, con partes relacionadas.
- Información de las partes relacionadas con la empresa y a los grupos empresariales que pertenezca.
- Una descripción de las operaciones realizadas, venta de bienes y servicios, su importe y el método empleados para realizar su valoración. Cuando sean ventas de servicios además deberá proporcionarse información de la naturaleza de los servicios, la utilidad generada y el o los métodos utilizados para la determinación de su valor.

La información deberá incluir un análisis de las operaciones comparables de conformidad con el Artículo 59 del Decreto No. 10-2012, este análisis se refiere a la valoración del bien o servicio prestado entre las partes relacionadas y compararlo con la venta de bienes y servicios idénticos o similares en una operación entre personas independientes en circunstancias que permitan comparación.

Básicamente hay que preparar información de los precios de los bienes y servicios similares o idénticos a personas independientes y a personas jurídica relacionadas y su comparación en caso de que los servicios o los bienes no permitan comparación habrá que hacer un ajuste para poder compararlos este ajuste para hacerlos los precios equivalentes y debe estar basado en información técnica comprobable.

El artículo 56 del Decreto No. 10-2012 detalla la información que la Administración Tributaria podrá solicitar sobre el Grupo Empresarial al que pertenezca la empresa, como se detalla a continuación:

- Estructura Organizativa del Grupo Empresarial al que pertenece la empresa.
- Detalle y descripción de las operaciones e importe de las operaciones que la empresa realiza con el grupo.
- En caso de que existan patentes, marcas, nombres comerciales y otros activos intangibles debe proporcionarse información sobre la titularidad de las mismas.

- Información de los contratos de la empresa con el grupo empresarial y de los acuerdos o contratos sobre precios anticipados.
- Informe anual del grupo empresarial.
- En caso de que el grupo empresarial tuviera una política en materia de precios de transferencia también deberá divulgarse.

Métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia:

- 1) Método del precio comparable no controlado: consiste en valorar o determinar el precio de los bienes o servicios que se intercambien entre compañías relacionadas al precio en que se intercambiarían bienes y servicios idénticos o similares en operaciones con personas independientes en circunstancias que permitan comparación, en el caso que las operaciones no fueran del todo comparables se tendrán que hacer ajustes para obtener una equivalencia.
- 2) Método del Costo adicionado: Consiste en determinar los costos de producción o adquisición de los bienes o servicios y adicionarle el margen de utilidad bruta, que se obtiene en operaciones similar.
- 3) Margen del precio de reventa: consiste en aplicar el precio que el propio revendedor en operaciones similares de intercambio de bienes y servicios con entidades independientes, o aplicar el margen de utilidad bruta que otras entidades aplican en operaciones de intercambio comparables, o en su caso ese margen con los ajustes que sean necesarios.

En el caso de que no se pueda aplicar los métodos anteriores se podrá aplicar los siguientes métodos:

- 4) Método de participación de utilidades: Consiste en hacer una asignación de utilidad a cada entidad relacionada según el resultado común derivado de dicha operación u operaciones. La asignación de este resultado debe hacerse de una forma que refleje de una forma adecuada las operaciones que habrían suscrito entidades independientes en circunstancias

similares, cuando no sea posible la asignación del resultado, se podrá realizar la asignación a través de utilidad residual conjunta que resulta de haber realizado la primera asignación

- 5) Método del margen neto de la transacción: Consiste en asignar a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que la empresa o terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas con terceros independientes en el caso que proceda y sea preciso deberán realizarse los ajustes para poder hacer la operación equivalente.
- 6) Método de valoración de importaciones o exportaciones: El Artículo 60 del Decreto No. 10-2012 contempla el método de valoración de importaciones y exportaciones, para las importaciones se considera que el precio de las mercancías importadas no puede ser superior al precio según los parámetros internacionales a la fecha de la compra en el lugar de origen, en las exportaciones el precio de las mercancías exportadas se aplicará de conformidad con la investigación de precios internacionales, según las modalidades de contratación entre las partes, a la fecha del último embarque, excepto de que la operación se haya cerrado o contratado en otra fecha, para que este precio sea aceptado por la Administración Tributaria deberá darse aviso después de tres días de firmado el contrato.

Consideraciones al utilizar los métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia:

- Para utilizar los métodos que menciona el Decreto No. 10-2012, se debe tomar en consideración: las características de los bienes y servicios a intercambiar o las mercancías a importar o exportar, calidad, el tiempo en que se realizan las operaciones, los contratos y convenios comerciales, el tipo de cambio, la clase de clientes, los volúmenes de ventas, las políticas comerciales y de créditos, descuentos comerciales y tasas de interés de créditos, los márgenes de utilidad de las empresas del grupo empresarial, los márgenes de utilidad de otras empresas de la competencia y las operaciones comerciales de estas con otras empresas, especialmente las que sean similares a las transacciones comerciales de la empresa.
- Es importante considerar los precios internacionales de los bienes a intercambiar, para lo que se tendrá que consultar información financiera actualizada y bases de datos.

- También deberá tomarse en consideración las transacciones con partes relacionadas que son susceptibles de ajustes de precios, por ejemplo: transferencia de activos fijos, utilización de marcas patentes, utilización de nombres comerciales, gastos de investigación y desarrollo, préstamos financieros entre compañías, propaganda y publicidad, asistencia técnica, servicios financieros, seguros, cesión de bienes, contratos de futuros.

2.3.2 Convenios Internacionales y regulaciones internacionales

2.3.2.1 Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) 1994 de la OMC

Este acuerdo contiene métodos para determinar el valor en aduanas de las mercancías y procedimientos de valoración con el objetivo de que se excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. Guatemala suscribió este acuerdo con la Organización Mundial de Comercio (OMC) en 1995 y se aplica de conformidad con el Decreto No. 37-95 del Congreso de la Republica, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA Acuerdo No.469-2008 del Ministerio de Economía y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Acuerdo No.224-2008 del Ministerio de Economía.

Según el artículo 44 del CAUCA el valor en Aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación DAI, de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero, el valor en aduana será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la Administración de Aduanas utiliza los métodos del Acuerdo para determinar el valor en Aduanas de las mercancía importadas al territorio Guatemalteco, cuando le surgen dudas sobre el valor declarado por el importador,

derivado de su facultad, para realizar verificaciones, revisiones físico documentales y verificaciones a posteriori.

El Acuerdo contiene normas de valoración en Aduana y la utilización de los siguientes métodos:

1. Método del Valor de Transacción de las mercancías importadas artículos 1 y 8:

Artículo 1. **Método valor de transacción de mercancías importadas:** El valor en aduanas de las mercancías importadas será el valor de la transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, cuando estas se venden o vendieron para su exportación al país de importación. No deben existir restricciones del proveedor al comprador a excepción de las siguientes:

Las restricciones que impongan o exijan la ley o las autoridades del país importador;

Restricciones que limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías;

No afecten sustancialmente el valor de las mercancías.

- Contraprestaciones: el precio o la venta no deben depender de ninguna condición o contraprestación cuyos valores no puedan determinarse.
- Reversión pago adicional: que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador.
- Entidades vinculadas: que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor y en el caso de que exista vinculación, el valor de transacción debe ser aceptable. El artículo 15 del Acuerdo dice que se considera que existe vinculación entre las partes solamente en los casos siguientes:
 - ✓ Si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
 - ✓ Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
 - ✓ Si están en relación de empleador y empleado;
 - ✓ Si una persona tiene directamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;

- ✓ Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- ✓ Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- ✓ Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- ✓ Si son de la misma familia.
- ✓ Las personas que estén asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se consideraran como entidades vinculadas.
- ✓ En las operaciones entre partes vinculadas, la administración de Aduanas aceptara el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio de las mercancías. Si en caso al examinar las circunstancias de la venta la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación entre las partes ha influido en el precio de las mercancías, comunicará las razones al importador y se le concederá un tiempo prudencial para contestar.
- ✓ Las mercancías se valoraran según el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar, cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima a los valores que se señalan a continuación vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:
 - ✓ El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor; para la exportación al mismo país importador;
 - ✓ El valor en Aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con el método deductivo contenido en el artículo 5 del Acuerdo;
 - ✓ El valor en Aduana de mercancías idénticas o similares, utiliza el método del valor reconstruido contenido en el artículo 6 del Acuerdo.

Estos criterios deberán usarse por iniciativa del importador y solo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto.

En operaciones con partes vinculadas el hecho de que el proveedor este vinculado con el comprador (importador), no es motivo suficiente para que la Administración Aduanera objete el precio pactado por las partes como valor de transacción, para que sea aceptado este precio es suficiente que :

- ✓ Que el precio lo pacten como si no hubieran estado vinculadas;
- ✓ Que el precio pactado sea muy parecido, al pactado por otros importadores que no están vinculados con sus proveedores y que importan mercancías idénticas y similares (valores de criterio);
- ✓ Que el importador vinculado con el precio a como se venden las mercancías en el país importador alcanza a recuperar el costo del precio de compra, gastos de traslado, gastos generales, y un beneficio o utilidad, promedio en la rama de actividad en la que se desarrolle.

En el caso de que la Administración de Aduanas no pueda aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deberá dar la oportunidad al importador de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que analice las condiciones de la venta.

De conformidad con el artículo 8 del Acuerdo, forman parte del valor en Aduanas siempre que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías

- ✓ Las comisiones y los gastos de corretaje con excepción de las comisiones de compra;
- ✓ Costos y gastos de embalajes y envases;
- ✓ Valor de materiales, herramientas, trabajos de ingeniería, diseños, planos croquis, suministrados por el importador al vendedor para la elaboración de las mercancías, objeto de importación;
- ✓ Derechos de licencia.

Según el artículo 188 del RECAUCA además de los elementos a que se refiere el artículo 8 del Acuerdo, también formaran parte del valor en Aduanas, los elementos siguientes:

- ✓ Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- ✓ Los gastos de carga descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- ✓ El costo del seguro.

En algunos casos especiales no existe valor de transacción de las mercancías importadas como por ejemplo:

- ✓ Suministros gratuitos (muestras de productos);
- ✓ Mercancías importadas en consignación;
- ✓ Mercancías importadas bajo un contrato de alquiler o Leasing;
- ✓ Importación para exhibición o demostración;
- ✓ Menaje de casa;
- ✓ Encomiendas.

2. Método valor de transacción de mercancías idénticas

Este método está contenido en el artículo 2 del Acuerdo, en el caso que el valor en Aduanas no pueda de conformidad con el artículo 1 se utilizará este método y el valor se determinará, al utilizar el valor de transacción de mercancía idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración.

Para el efecto se tomará en consideración:

- ✓ Se consideran mercancías idénticas las que son iguales en todas sus características y especialmente en: características físicas, calidad, marca comercial.
- ✓ Que sean producidas en el mismo país que las mercancías que se desea valorar.
- ✓ De preferencia si son producidas por el mismo productor de las mercancías que se desea valorar.
- ✓ Que hayan sido importadas en un momento aproximado que no debe exceder de 90 días.

- ✓ Que se hayan vendido en el mismo nivel comercial.
- ✓ Que las cantidades vendidas sean sustancialmente las mismas, sino fuera así se tendrán que hacer los ajustes correspondientes.

3. Método de valoración valor de transacción de mercancías similares

Este método está contenido en el artículo 3 del Acuerdo, si el valor en Aduanas de las mercancías importadas no puede determinarse con los métodos antes mencionados, se determinará de conformidad con este método, el valor en Aduanas será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado que no puede ser superior a 90 días. Para la aplicación de este método se debe considerar:

- ✓ Las mercancías similares son aquellas que se asemejan mucho en sus características y en su composición.
- ✓ Cumplen con las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración.
- ✓ Las mercancías deben ser producidas en el mismo país y de preferencia producidas por el mismo productor y en el caso de que no existan mercancías similares producidas por el mismo productor se podrá utilizar otro productor.
- ✓ Las mercancías deben ser vendidas en un mismo nivel comercial sustancialmente en las mismas cantidades, sino es así deberán realizarse los ajustes correspondientes.

4. Método deductivo

Este método está contenido en el artículo 5 del Acuerdo y es parte del precio de venta de las mercancías en el país importador, utiliza mercancías idénticas y similares, el precio de venta debe corresponder al valor unitario de la mayor cantidad de unidades vendidas y preferiblemente la venta debe realizarse en el mismo momento de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado que no sea superior a 90 días hábiles. La venta la realice el importador a compradores con quienes no esté vinculado. Al precio de ventas se le realizan deducciones:

- ✓ Comisiones o beneficios y gastos generales, iguales a los usuales en ventas para la exportación al país de importación de mercancías de la misma especie.

- ✓ Gastos de transporte, seguros, habituales del país importador.
- ✓ Derechos arancelarios a la importación y demás impuestos del país importador.

5. Método del valor reconstruido

Este método será igual a la suma de los siguientes elementos según el artículo 6 del acuerdo:

- ✓ El costo o valor de los materiales y de fabricación para producir las mercancías importadas.
- ✓ Una cantidad de beneficios y gastos generales a igual a la que suele añadirse tratándose de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración.
- ✓ Los gastos de transporte, carga y descarga y seguro.

En relación a la información para la aplicación de este método la información la proporciona el productor a través del importador de las mercancías.

Las autoridades del país importador obtienen la información en la contabilidad del productor.

Ningún miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba para su examen un documento de contabilidad de otro tipo o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar el valor reconstruido. Sin embargo la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana, podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente anticipación al gobierno del país que se trate y que este no tenga nada que objetar contra la investigación

6. Método del último recurso

El valor en Aduana es igual a la aplicación de uno de los métodos anteriores, se regresa al primer método y se hace flexible alguna circunstancia por la que se descarto el precio realmente pagado o por pagar.

Al segundo método de valoración se le hace flexible algún requisito, de igual forma al tercer y cuarto método, cuando no sea posible flexibilizar algún requisito a los métodos anteriores, se

hace uso de dictámenes de peritos, técnicos o expertos para determinar el valor en Aduana de las mercancías.

El valor en Aduana según el artículo 7 no podrá basarse en:

- ✓ El precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- ✓ Un sistema que prevea la aceptación , a efectos de valoración en Aduana, del más alto de los valores posibles;
- ✓ El precio de mercancías en el mercado del país exportador;
- ✓ Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Acuerdo.

Aplicación de los métodos de valoración:

Cuando el valor en Aduana no se pueda determinar según las disposiciones del artículo 1 se recurrirá sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo.

Utilización de los Métodos del Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), en Guatemala:

En el ámbito Guatemalteco son utilizados por la Intendencia de Aduanas y la Intendencia de Fiscalización, los tres primeros métodos del Acuerdo, Método del Valor de Transacción de las mercancías importadas, Método valor de transacción de mercancías idénticas, Método de valoración valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en Aduanas cuando se tienen dudas razonables sobre el valor declarado por el importador en la Declaración Aduanera de Mercancías, como resultado de verificaciones y revisiones físico documentales en el momento de ingreso de las mercancías en las Aduanas y en verificaciones a posteriori.

Los demás métodos no tienen un uso extendido en nuestro medio, derivado a su complejidad y las políticas del servicio aduanero.

El tema que más incidencia tiene en materia de valor en Aduanas es la sub-valoración de mercancías, situación que tiene efecto en la base imponible para determinar los Derechos

Arancelarios de importación y el impuesto al Valor Agregado, al momento de nacionalizar las mercancías. Otra incidencia en valor en Aduanas es sobrevaloración de mercancías, la Administración de Aduanas, le da muy poca importancia derivado a que no tiene efectos en la recaudación de Derechos Arancelarios de Importación; sin embargo si tiene incidencias en Impuesto Sobre la Renta al incrementar los costos de las mercancías y rebajar la renta imponible al deducir los costos en el Impuesto sobre la Renta, la sobrevaloración posiblemente sea vista desde otra perspectiva con la entrada en vigencia del Decreto No. 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala por la aplicación de los precios de transferencia .

2.4 Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE))

La (OCDE) Organización para la cooperación y el Desarrollo Económicos, tiene como objetivos promover políticas destinadas a:

- Lograr la expansión de la economía de una forma sana y una expansión del empleo y aumentar el nivel de vida de los países miembros;
- Mantener la estabilidad financiera de los países miembros;
- Construir el desarrollo de la economía mundial;
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

Los países integrantes de la OCDE son: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía, Japón, Finlandia, Austria, Nueva Zelanda, México, Republica Checa, Hungría, Polonia, Corea, República Eslovaca.

Las empresas multinacionales y el comercio mundial se han incrementado la firma de Tratados de Libre Comercio, la inversión extranjera, refleja una mayor integración de las economías mundiales y de las operaciones comerciales. Para las empresas es un requisito cumplir con las disposiciones legales del país en el que invierte en los diferentes países existen legislaciones que difieren un poco en cuanto a su contenido y obligaciones tributarias.

Las rentas imponibles dependen de las disposiciones legales del país y del principio que se utilice: la fuente de la renta o la residencia del contribuyente o ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia un país incluirá en su base imponible toda o parte de la renta, incluyendo la renta de fuentes situadas fuera de sus fronteras territoriales, en un sistema fiscal basado en la fuente de un país incluirán en su base imponible las rentas obtenidas en su jurisdicción fiscal, con la independencia de la residencia del contribuyente.

En el caso de Guatemala, utiliza el principio de territorialidad para determinar la base gravable del ISR, contenido en el Art. 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República, el que literalmente dice: “quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital en territorio nacional”.

El Comité de Asuntos Fiscales, uno de los órganos principales de la OCDE en materia de políticas fiscales, ha elaborado varios informes sobre operaciones de multinacionales principalmente ha desarrollado directrices para la determinación de los precios de transferencia.

Las directrices tienen como tema principal la aplicación del Principio de Libre Competencia para valorar los precios de transferencia, estas directrices analizan los métodos para valorar las operaciones de precios de transferencia y su aplicación práctica, también incluyen procedimientos de arbitraje para la resolución de conflictos.

Los países del OCDE utilizan como estándar internacional el principio de plena competencia que es la norma internacional sobre precios de transferencia para efectos fiscales a observar por las multinacionales y las Administraciones Tributaria. Este principio según la OCDE ofrece la posición más próxima al funcionamiento del libre mercado en los casos en que se transmiten bienes y servicios entre empresas asociadas.

Los métodos tradicionales desarrollados en las directrices son los siguientes:

1. Método del precio libre comparable: consiste en comparar el precio facturado en una operación vinculada, con el precio facturado en una operación no vinculada en circunstancias comparables.
2. Método del precio de reventa: se inicia con el precio que ha comprado una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente.
3. Método del coste incrementado: parte de los costos en que ha incurrido el proveedor en los bienes y servicios en una operación vinculada para proporcionarlos a un comprador asociado. Se establece el margen de costo incrementado del proveedor en la operación vinculada, se toma como referencia el margen de costo incrementado que el obtiene en operaciones no vinculadas comparables.

Cuando no es posible desarrollar los métodos tradicionales porque son inadecuados, se podrá acudir a determinar los precios de transferencia de acuerdo a otros métodos que también se desarrollan en las directrices de la OCDE y son los siguientes:

4. Método del beneficio de la operación: estudia los beneficios que se derivan de determinadas operaciones vinculadas. Para la aplicación práctica son el método del reparto del beneficio y el método del margen neto de operación.

La entrevista con expertos permitió identificar operaciones que son importantes en la determinación de los precios de transferencia y que por su importancia deben considerarse al momento de hacer la evaluación. A continuación se mencionan:

2.5 Sujetos Pasivos

Los sujetos pasivos son las personas individuales o jurídicas que realicen operaciones con partes relacionadas y es aplicable a cualquier operación que se realice con personas individuales o jurídicas residentes en Guatemala con residentes en el extranjero y que sean partes relacionadas.

2.6 Operaciones que realizan las empresas con partes relacionadas y que son susceptibles de ser incluidas en materia de precios de transferencia

2.6.1 Operaciones financieras

Son todas aquellas operaciones y transacciones que realicen las empresas con partes vinculadas, operaciones de financiamiento, capitalización, préstamos, rentas, valores negociables, arrendamiento financiero.

2.6.2 Importaciones

Ingreso de mercancías con procedencia del exterior al territorio nacional.

2.6.3 Exportaciones

Salida de mercancías del país hacia el exterior.

2.6.4 Servicios

Prestación de servicios técnicos o de otra naturaleza.

2.6.5 Bienes

La compra venta de bienes tangibles de diferentes características y cualidades.

2.6.6 Intangibles

Las transacciones que involucran cesión, compra y venta de patentes y marcas, derechos de autor, derechos de explotación, nombre comercial, uso de tecnología.

2.6.7 Acciones

Compra venta de acciones.

Capítulo 3

3.1 Planteamiento del problema

Los precios de transferencia pueden ser utilizados por las empresas de un grupo empresarial para transferir utilidades de una empresa a otra, los precios en un grupo empresarial no siempre son fijados de acuerdo a la oferta y la demanda.

Las empresas que tienen varias compañías relacionadas en un país y otras relacionadas en otros podrían transferir utilidades a los países en los que haya menos control o que tienen tasas impositivas más bajas por ejemplo: una empresa que tiene un producto que pasa por varios procesos podría utilizar varias entidades para realizar su proceso productivo y transferir las utilidades de una empresa a otra y finalmente exportar el producto a un país en el exterior a precios que podrían ser convenientes para el grupo empresarial, en materia tributaria, hay países que son considerados paraísos fiscales por su falta de control en materia de cumplimiento tributario y falta de certeza jurídica y debilitamiento institucional que favorece el incumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, adicionalmente la falta de fiscalización de las organizaciones que gozan de beneficios fiscales como por ejemplo: las maquiladoras y las zonas francas.

En los casos de la empresas maquiladoras las mercancías pueden ser exportadas a un país en el régimen de perfeccionamiento activo y gozar de exención de impuestos y el producto puede exportarse por ejemplo a granel y en el proceso de maquila hacer el proceso de empaque y volverlo a exportar de nuevo a otros países cercanos a la misma, de esta forma la maquila actuaría como centro de distribución.

En materia de precios de transferencia los precios en que las empresas multinacionales venden a sus subsidiarias, relacionadas y sus casas matrices cobran relevancia, con las reformas introducida por la Ley de actualización tributaria, la SAT está facultada para analizar y

determinar que estos precios sean razonables, con el objetivo de determinar una base gravable razonable para estas empresas y evitar que existan omisiones en el pago de impuestos.

El aspecto medular en materia impositiva con fines de recaudación de impuestos, en los precios de transferencia, son los precios de venta entre compañías afiliadas y el efecto impositivo que pudiera generarse, cuando los precios no son reales y están por debajo de los precios del mercado, la renta imponible podría ser menor a lo que realmente tendría que ser, lo que significaría, que la empresa que vende los productos estaría omitiendo ingresos reales generados por la venta de esas mercancías, las cuales son gravadas por el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

La Ley de Actualización Tributaria introdujo a la legislación el Principio de Libre Competencia y los métodos para su aplicación que no son más que los métodos para determinar los precios de transferencia. Las empresas tendrán que implementar métodos y analizar la información para determinar los precios cuando realicen operaciones de intercambio entre compañías relacionadas, para observar la legislación vigente y poder suministrar cuando le sea requerido, la información suficiente a la Administración Tributaria, sobre la determinación de los precios de transferencia.

La SAT está facultada para solicitar información con el objetivo de establecer la razonabilidad de esta clase de operaciones, adicionalmente las empresas tienen que presentar con la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta, información sobre sus operaciones con partes vinculadas que anteriormente no estaban obligadas a presentar y adicionalmente tienen que documentar la determinación de los precios de transferencia y observar el Principio de Libre Competencia. Derivado de estas obligaciones se hace importante analizar la información necesaria para cumplir con estas disposiciones.

3.2 Pregunta de investigación

Para la realización del estudio se formuló la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuáles son los aspectos técnicos y legales a considerar en la elección del método a utilizar para determinar los precios de transferencia para efectos de cálculos tributarios de una empresa con domicilio en Guatemala que realiza operaciones con entidades vinculadas?

3.3 Objetivos:

3.3.1 General

- Identificar los problemas y limitaciones que puede enfrentar una empresa al utilizar los diferentes métodos recomendados por la OCDE y los métodos contenidos en el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, para determinarlos precios de transferencia.

3.3.2 Específicos:

- Analizar los métodos para determinar los precios de transferencia y establecer cuáles son los aspectos legales y técnicos a considerar al momento de elegir el método a utilizar.
- Determinar modelos de análisis de información en materia de precios de transferencia.

3.4 Alcances y Limites

El estudio abarca todos aquellos aspectos necesarios a considerar al realizar operaciones de precios de transferencia en empresas multinacionales así como los fundamentos y bases legales. Se analizarán los métodos recomendados por la OCDE y los métodos contenidos en el Decreto

No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y las técnicas más importantes para fijar los precios de los productos entre partes vinculadas. El análisis incluirá una evaluación de los métodos y una propuesta de métodos y técnica a utilizar.

3.5 Aportes

3.5.1 Aporte a Guatemala

La realización de una investigación que tiene como objetivo formular soluciones a problemas de las empresas, contribuyendo al desarrollo del país con la creación de empleos y generación de oportunidades.

3.5.2 Aporte al sector empresarial

El análisis permitió identificar aspectos a considerar en la determinación de los precios de transferencia utilizando los diferentes métodos. También permitió establecer aspectos importantes a tomar en cuenta en el cumplimiento tributario relacionado con operaciones de precios de transferencia.

3.5.3 Aporte a la Universidad

Contribuir a la proyección e incidencia de la Universidad Panamericana de Guatemala, en la sociedad guatemalteca, por medio de la generación de propuestas que se relacionan con temas

importantes para el sector empresarial del país, para el presente caso se formuló la propuesta Aspectos importantes a considerar en la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia y su documentación de soporte. También ser un medio de consulta en la biblioteca de la Universidad, para los estudiantes y el público en general.

Capítulo 4

4.1 Metodología

Para la realización del estudio se utilizó el tipo de investigación descriptiva fundamentada teóricamente. Al mismo tiempo se efectuó una analogía integral para establecer oportunidades, debilidades, fortalezas y amenazas, que permitieron identificar problemas en el tema de estudio y emitir propuestas que permitieron establecer una solución a los problemas encontrados.

Para el análisis de los procedimientos para fijar precios de transferencia se consideró la legislación aplicable, los métodos de análisis de precios, así como otra información teórica relacionada al tema. También se utilizó el juicio de expertos en el tema y se realizaron entrevistas.

4.2 Sujetos de estudio

Los sujetos de análisis fueron los procedimientos técnicos y la legislación a aplicar en la determinación de precios de transferencia, el estudio se realizó analizando la teoría y las técnicas que tienen relación con el tema. Se realizó un análisis del entorno como situación económica del país empresas multinacionales y sus mercados con el objetivo de identificar los factores internos y externos que pudieran afectar o tener incidencia en el problema de estudio.

4.3 Instrumentos

Para la recopilación de la información y el análisis de la misma se utilizó, la matriz FODA, cédulas de trabajo, estadísticas y análisis documental.

Para la elección del tema de investigación se realizaron investigaciones preliminares sobre temas fiscales, financieros y económicos encontrando relevante para el país el estudio a realizar en materia de precios de transferencia.

En el proceso de investigación se utilizó el estudio documental en la recopilación de información se realizaron fichas de trabajo.

Para la realización de la investigación se tomaron en cuenta la técnica del estudio general y el análisis deductivo.

4.4 Procedimientos

Para realizar la investigación y recopilar la información se utilizaron la observación, análisis y cálculo, se tomó en consideración los principios teóricos aplicables.

Entre los procedimientos que se consideraron necesarios están los siguientes:

- Estudio preliminar;
- Entrevista;
- Técnicas de investigación documental.

Capítulo 5

5.1 Presentación de resultados

La Ley Actualización Tributaria introdujo a la legislación guatemalteca el Principio de Libre Competencia y los métodos para su aplicación, las empresas con residencia en territorio nacional que realicen operaciones con compañías relacionadas tendrán que valorar sus operaciones con empresas vinculadas observando la legislación en esta materia, es importante señalar que antes no existía esta obligación y que las empresas podrían haber utilizado para valorar sus operaciones los métodos internacionalmente recomendados, sin embargo no estaban obligados por las leyes nacionales vigentes.

En este contexto lo que las autoridades pretenden es un adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias y que la base imponible para calcular el impuesto sea razonable y se apege a la realidad económica y financiera porque en algunos casos podría existir la posibilidad que las empresas que realizan operaciones con partes vinculadas utilicen precios que no son razonables y que no están acordes a la realidad del mercado en el que operan, lo que se quiere impedir es la manipulación de los precios de las mercancías negociadas y minimizar las prácticas comerciales y financieras basadas en planificaciones de pago de impuestos de grupos empresariales.

Con esta legislación se considera que las autoridades tratan de evitar que Guatemala sea considerada un paraíso fiscal. Estas reformas vienen a darle certeza jurídica a las operaciones al establecer lineamientos en la materia de precios de transferencia y le dan elementos de fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria en esta clase de operaciones.

Para las empresas esto implica un cambio de prácticas comerciales y financieras con el objetivo de cumplir con la normativa vigente, ya que los precios no podrán manipularse con prácticas financieras del grupo empresarial y tendrán que ser fijados como si las mercancías se negociaran con empresas no vinculadas. Por lo anterior es importante para un cumplimiento adecuado de obligaciones tributarias considerar los aspectos de las reformas y evaluar su implementación en la

empresa, uno de los pasos es elegir el método a aplicar en materia de precios de transferencia y evaluar que aspectos financieros y de obligaciones tributarias implica su elección. La elección del método no puede ser antojadiza y debe tener correspondencia con el tipo de operaciones que realiza la empresa con compañías vinculadas y la actividad económica principal que desarrolla.

Para el adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias se tendrá que documentar todos los procedimientos a utilizar y la información que sirva de base o criterio para los cálculos deben ser estudios técnicamente elaborados e información financiera congruente con la realidad. La recopilación de la información a utilizar en la aplicación de los métodos es muy importante un buen análisis facilitará el proceso de aplicación de la metodología y evitará que los cálculos se basen en datos erróneos o poco fiables, adicionalmente al momento de que la Administración Tributaria requiera la información, se contará con la misma.

La elección del método es importante, en este sentido se interpreta que el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, no especifica que método debe utilizarse en particular, ni el orden para ir descartando su utilización, por lo que el contribuyente está en la libertad de elegir un método para aplicar el Principio de Libre Competencia y observarlo para valorar los precios de transferencia y únicamente está obligado a informar que método utilizará en la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta y además presentar toda la información adicional que establece la ley .

En la investigación se identificaron operaciones que son susceptibles de tratamiento especial y que se relacionan con los precios de transferencia, se preguntó a las empresas encuestadas sobre la frecuencia de su práctica con empresas vinculadas y el resultado fue que las operaciones identificadas se practican, siendo estas operaciones: importaciones, comercialización de bienes y servicios, exportaciones, operaciones de financiamiento, compra venta de acciones.

También se indagó sobre la utilización de los métodos en materia de precios de transferencia recomendados por la OCDE y el resultado fue que la mayoría de las empresas no los utiliza, por lo que las prácticas internacionalmente reconocidas no fueron utilizadas en esta materia a la fecha de la encuesta situación que hace que estas prácticas sean procedimientos nuevos para las empresas.

En el proceso de investigación se determinó que las empresas encuestadas aun no están muy seguras de que método elegirán para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas con los precios de transferencia.

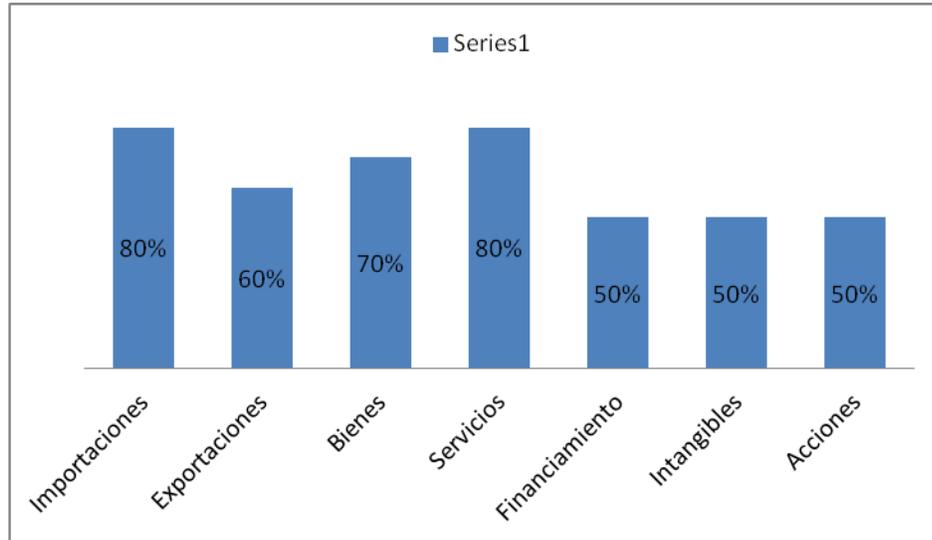
A continuación se presentan los resultados de la encuesta realizada:

- A) Primera pregunta: ¿Realiza operaciones con empresas vinculadas que se refieran a?
- a) Operaciones de financiamiento
 - b) Importaciones
 - c) Exportaciones
 - d) Compra venta de bienes
 - e) Compra venta de servicios
 - f) Intangibles
 - g) Acciones

En la investigación se identificaron operaciones que son susceptibles de ser incluidas en la aplicación de los precios de transferencia y las cuales representan riesgo de errónea determinación en los precios derivado a su naturaleza y características especiales.

En el proceso de investigación se hizo una evaluación en la que se le pregunto a un grupo de empresas multinacionales que se dedican a la venta de bienes y prestación de servicios sobre las operaciones con empresas vinculadas y si las mismas incluyen: operaciones financieras, importaciones, exportaciones, venta bienes y servicios, compra y venta de acciones e intangibles y el resultado se presenta en la siguiente gráfica:

Gráfica 1: Operaciones de empresas multinacionales con empresas relacionadas

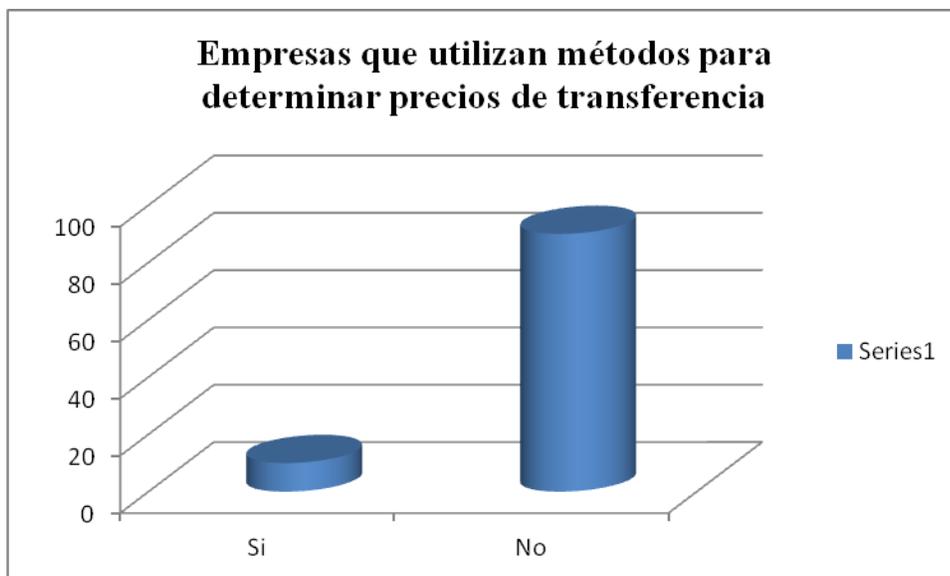


Fuente: Trabajo de campo.

B) Segunda Pregunta: ¿Utiliza algún método recomendado por las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia?

Se indagó que métodos utilizaban las empresas para determinar los precios de transferencia con anterioridad a la vigencia del Decreto No. 10-2012, ya que estas operaciones no estaban normadas y únicamente se tenía de referencia los métodos recomendados por la OCDE y las experiencias de prácticas a nivel internacional sobre la materia.

Gráfica 2: Empresas multinacionales que utilizan los métodos recomendados por la OCDE para determinar precios de transferencia



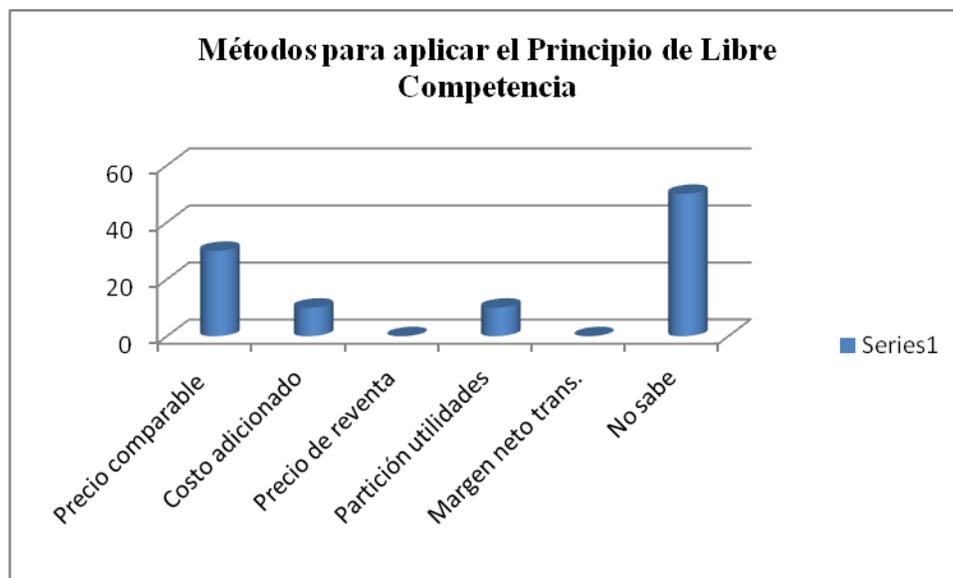
Fuente: Trabajo de campo.

C) Tercera pregunta: En el caso de que utilice algunos de los métodos recomendados por la OCDE ¿Cuál Utiliza? Las empresas encuestadas que utilizan prácticas internacionales para determinar los precios de transferencia usan el método del precio comparable no controlado.

D) Cuarta pregunta: ¿Que método utilizará para la aplicación del Principio de Libre Competencia de conformidad con el Decreto No. 10-2012?

En la encuesta se les preguntó a las empresas encuestadas que método habían elegido para aplicar la metodología de los precios de transferencia y el resultado fue que la mayoría no se ha decidido por un método, a pesar que la fecha de presentación de la declaración del período 2012 del Impuesto Sobre la Renta esta próxima.

Gráfica 3: Métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia que utilizarán las empresas para cumplir con las obligaciones contempladas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala



Fuente: Trabajo de campo.

Capítulo 6

6.1 Análisis de resultados

Se realizó un análisis del tema a investigar y su problemática los aspectos a considerar en la aplicación de los diferentes métodos para determinar los precios de transferencia. Para conocer del tema se realizó un análisis documental y se identificaron los aspectos relevantes e importantes los cuales deben tratarse con el debido cuidado para cumplir con la legislación vigente.

Entre estos aspectos importantes se encuentran:

- Las transacciones susceptibles que deben tener tratamiento especial por su naturaleza;
- Utilización por parte de las empresas de los métodos para determinar los precios de transferencia recomendados por la OCDE antes de la publicación del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala;
- Elección del método aplicar para determinar los precios de transferencia;
- Cumplimiento tributario en materia de precios de transferencia.

En la investigación se realizó entrevistas con expertos para conocer sus puntos de vista sobre el problema investigado y también se realizó una encuesta. Se analizaron los documentos y reportes que podrían utilizarse para documentar las operaciones y que se consideraron importantes para el estudio.

Durante la revisión y el análisis de resultados y para llegar a establecer la propuesta se consideraron los elementos teóricos suficientes relacionados con el tema, se propició encontrar los aspectos importantes a considerar en la determinación de los precios de transferencia y recomendar los procedimientos que se pueden utilizar en cada método a aplicar, así como la información a recopilar y analizar.

6.2 Operaciones susceptibles de tratamiento especial

Como se puede observar en la gráfica 1 las operaciones que más realizan las multinacionales encuestadas corresponden a importaciones, comercialización de bienes y servicios y exportaciones siendo de menor porcentaje las operaciones de financiamiento, intangibles y las de compra- venta de acciones. Los resultados anteriores nos dan la oportunidad de inferir que las operaciones más significativas son importaciones y exportaciones, estas operaciones de comercio exterior están sujetas a las disposiciones contenidas en el Código Aduanero Centroamericano CAUCA y en las importaciones además de la legislación nacional, se tiene que observar el Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) 1994 de la OMC y también el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

6.3 Métodos utilizados para determinar los precios de transferencia antes de la Ley de Actualización Tributaria Decreto No.10-2012

En la gráfica 2 se evidencia que de las empresas encuestadas el 80% no utilizan algún método recomendado por las directrices de la OCDE para determinar los precios de transferencia, por lo que con la entrada en vigencia de la reforma tributaria tendrán que adoptar un método para aplicar el Principio de Libre Competencia y deberá cambiar sus prácticas en estas operaciones para apegarse a la legislación vigente. Lo anterior generará cambios en los resultados financieros, cuentas de resultados, ingresos y costos. Adicionalmente hay que considerar los cambios que tendrán que llevar a cabo en su contabilidad y sistemas de información financiera, por lo que las empresas enfrentarán un impacto significativo a nivel financiero y administrativo.

Para cumplir con las obligaciones tributarias referentes a los precios de transferencia las empresas deberán elegir un método el que tendrán que utilizar para valorar sus operaciones comerciales con partes relacionadas.

6.4 Métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia que elegirán las empresas con la entrada en vigencia de la Ley de Actualización Tributaria

En caso de no utilizar un método recomendado por las directrices de la OCDE se les preguntó a las empresas encuestadas que método van a seleccionar para aplicar el Principio de Libre Competencia según las reformas del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Los resultados mostrados en la Gráfica 3, evidencian que el 50% de las empresas manifestó no haber tomado una decisión sobre el método aplicar y las empresas que eligieron un método se decidieron por el de el Método del precio comparable no controlado principalmente y por el método del costo adicionado en un porcentaje menor.

En el estudio se evidenció que algunas de las empresas encuestadas no están seguras de que método elegir para aplicar el Principio de Libre Competencia, por lo que se reveló que no existe un análisis sobre el tema y el impacto que tiene para la empresa, en el ámbito financiero como en el ámbito tributario.

Del resultado de la encuesta se infiere que aun existe mucha desinformación sobre la materia y que la misma puede causar inconvenientes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derivan.

7. Conclusiones

1. Para determinar los precios de transferencia en Guatemala se tiene que observar las disposiciones aplicables contenidas en el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. El mencionado Decreto introduce a la legislación vigente el Principio de Libre Competencia, el análisis de las operaciones comparables y los métodos para su aplicación. Estas disposiciones son aplicables a empresas multinacionales que realicen operaciones con empresas vinculadas establecidas en Guatemala.
2. Los métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia son: método del precio comparable no controlado, método el costo adicionado, método del precio de reventa, método de la partición de utilidades y método del margen neto de transacción.
3. La Ley de Actualización Tributaria no especifica que método en particular debe utilizar el contribuyente para determinar los precios de transferencia, ni el orden para descartar los métodos que no es posible aplicar por la naturaleza de las operaciones, por lo que se interpreta que el contribuyente puede elegir el método que más se le facilite para cumplir con las obligaciones tributarias y determinar los precios según las operaciones comerciales que realiza, la información de la que dispone sus actividades principales y las de las empresas relacionadas.
4. Independientemente de que método elija para determinar los precios de transferencia el contribuyente está obligado a documentar todos los procedimientos de cálculo y los criterios utilizados tanto para las operaciones como para los ajustes que se realicen. La recopilación de la información necesaria y su documentación de respaldo es un aspecto importante para dejar evidencia suficiente y competente de los cálculos y valores de referencia utilizados para la determinación los precios de transferencia. Por lo que es necesario tener un adecuado control interno en las operaciones comerciales con empresas vinculadas y no vinculadas.

Capítulo 8

8.1 Propuesta “Aspectos importantes a considerar en la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia, análisis de información para su aplicación y documentación de soporte”

El procedimiento que se utilizó para plantear la propuesta fue la realización de un análisis documental y la ejecución de trabajo de campo, el estudio permitió definir criterios sobre los procedimientos y el análisis de información y documentación a utilizar en la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia, se analizó la información y se presentan los aspectos más relevantes a considerar en materia de precios de transferencia los cuales tienen que ser observados al momento de aplicar los métodos con el objetivo de generar información veraz, confiable, comprensible y oportuna. En este capítulo se presentan los métodos para aplicar el Principio de Libre Competencia de conformidad con el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y las directrices de la OCDE.

En base a la información analizada y los resultados obtenidos se formuló la propuesta “Aspectos importantes a considerar en la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia, análisis de información para su aplicación y documentación de soporte” la propuesta contiene principalmente a lo siguiente:

- Aspectos relevantes de cada método;
- Información que se debe recopilar para su análisis;
- Documentación de soporte a considerar en cada método;
- Recomendaciones para su aplicación.

Se espera que la información sea de utilidad a las empresas, para informarse de los aspectos más importantes en materia de precios de transferencia.

8.2 Ventajas

Entre las ventajas de la adopción de los diferentes métodos desarrollados en la propuesta se encuentran las siguientes:

- a) Cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias.
- b) Cumplir con las disposiciones legales que le son imputables.
- c) Generación de información financiera razonable.
- d) Identificación de operaciones con multinacionales y su información.
- e) Aplicar un adecuado control interno en la información financiera relacionada con operaciones vinculadas.

8.3 Objetivos:

Dentro de los objetivos se encuentran:

1. Efectuar un análisis de los aspectos relevantes de cada método para aplicar el Principio de Libre Competencia y elegir el que sea más conveniente para la empresa.
2. Dar certeza y confiabilidad de la información financiera de la empresa.
3. Que se pueda generar información financiera que sea de utilidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
4. Que la empresa cumpla con las obligaciones tributarias.

8.4 Métodos para determinar precios de transferencia

A continuación se analizan los diferentes métodos:

8.4.1 Método del Precio Libre Comparable

Este método consiste en comparar el precio facturado por la empresa, por la venta de bienes o servicios en una operación con una entidad vinculada con el precio facturado por bienes y servicios vendidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. La comparación debe hacerse entre bienes y servicios que permitan comparabilidad de igual forma las condiciones de la venta en tiempo y condiciones comerciales deben permitir una comparación razonable.

8.4.2 Documentación de soporte y su análisis

Para realizar comparaciones y soportar la determinación de los precios de transferencia en este método es necesario examinar y compilar la documentación de las operaciones por ejemplo:

- Factura de Venta;
- Contratos comerciales;
- Declaraciones Aduaneras de exportación;
- Manifiesto de carga y conocimiento de embarque;
- Hojas técnicas de productos, catálogos, muestras de los productos, fotos y toda aquella información necesaria para documentar la identificación de los bienes, en el caso de los

servicios se podrían documentar con el contrato comercial y con el programa de planificación de actividades e informes técnicos, presupuesto financiero;

- Documentos de pagos recibidos;
- Asientos contables de las operaciones (libro de ventas, inventario, diario mayor general);
- Listados de precios;
- Listados de clientes;
- Políticas de crédito y descuentos comerciales.

En estos casos para que exista comparación, no deben existir circunstancias o diferencias importantes que puedan influir en la transacción comercial entre operaciones no vinculadas, para que esta no pueda tener comparación con otra transacción entre compañías vinculadas. Si existieran diferencias sustancialmente importantes que impidan la comparación este método no podría aplicarse.

En el caso de que existan diferencias en las operaciones deben identificarse y evaluarse y de ser necesario realizar algunos ajustes para determinar los precios, estas diferencias podrían ser volúmenes de mercancías a negociar, diferencias en la presentación de las mercancías por ejemplo: empacadas o a granel, el tiempo en que se realizan las operaciones. Todas las diferencias deberán documentarse y los ajustes deberán sustentarse sobre criterios técnicos válidos para que la determinación del precio sea razonable.

Es importante mencionar que la fracción arancelaria que se utilice para comparar la venta de bienes y servicios al exterior y declarada en las Declaraciones Aduaneras de exportación debe ser la misma para que no existan inconsistencia o dudas razonables de que la mercancía pudiera ser otra clase de mercancía.

8.4.3 Observaciones

Este método es recomendado cuando la empresa realiza operaciones comerciales con compañías vinculadas y con compañías no vinculadas las cuales son bastante parecidas y en algunos casos podrían ser operaciones casi iguales, mismas mercancías, cantidades parecidas y misma zona geográfica. Es un método fácil de aplicar y documentar que no tiene procedimientos complejos en la determinación de los precios si se reúne la información necesaria.

El artículo 59 del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, inciso a) Método del precio libre comparable no controlado define que este método consiste en valorar el 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.

Este artículo menciona el criterio de aplicación en operaciones idénticas o similares entre personas independientes, lo que da lugar a interpretar que las mercancías a valorar en este método, tienen que ser idénticas o muy parecidas, es decir similares y en condiciones comparables. Las condiciones de las transacciones deben ser comparables en volúmenes negociados, tiempo de realización de las transacciones comerciales y zona geográfica.

La ley permite realizar correcciones necesarias para obtener una equivalencia en la operación. Se interpreta que estas correcciones son ajustes al precio con la finalidad de determinar un precio comparable.

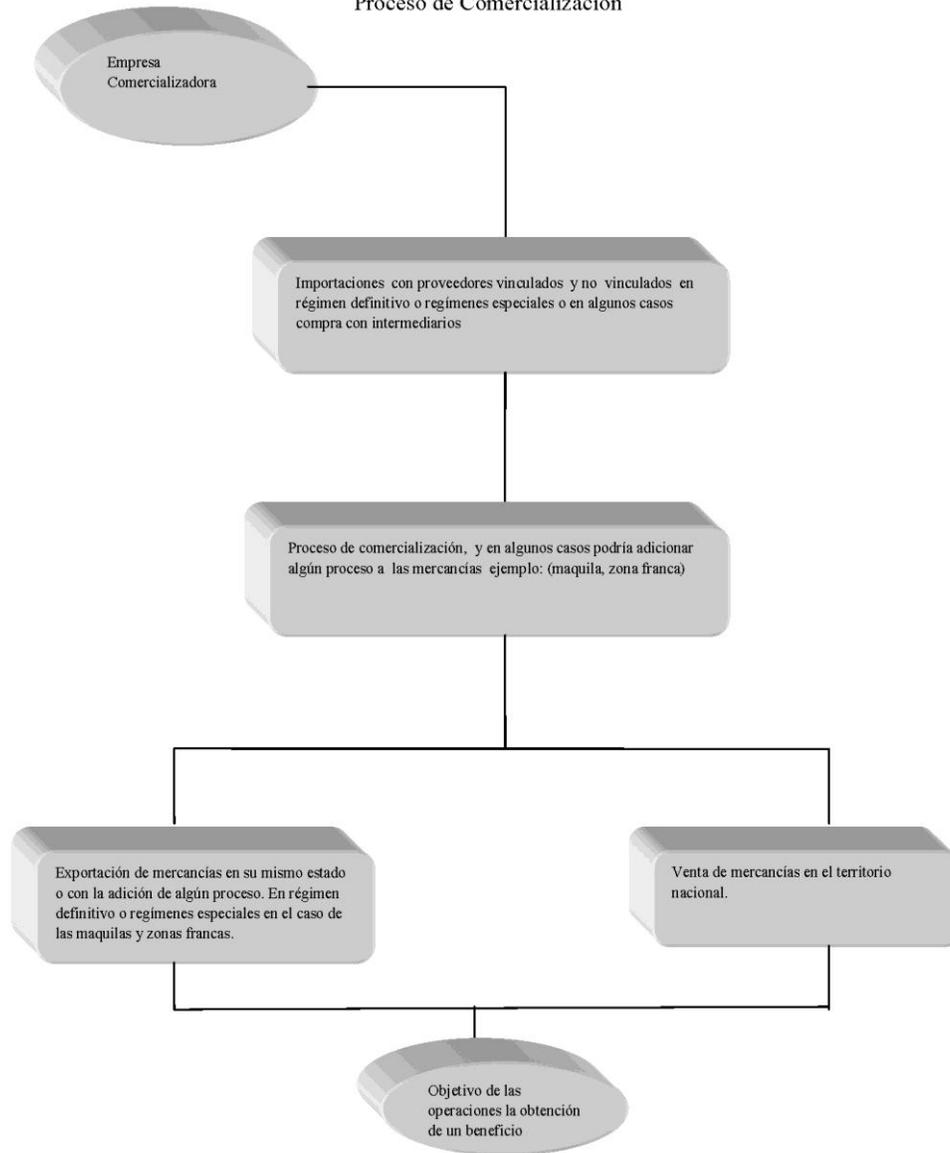
8.5 Método del Precio de Reventa

Para la utilización de este método la empresa debe haber comprado a una compañía asociada productos que son revendidos a una empresa independiente. Este método es ideal para aquellas empresas que realizan importaciones de mercancías con compañías relacionadas y revenden a

otras no vinculadas las mercancías. Es ideal para organizaciones empresariales que realizan operaciones de tipo comercial, importación de mercancías con el objetivo de negociarlas con terceros y con empresas vinculadas.

Cuadro 4

Proceso de Comercialización



Fuente: Elaboración propia.

En estos casos se habla de un margen de reventa o margen del precio de reventa el cual es el resultado de aplicar la deducción de los costos de venta, los gastos necesarios y determinar un porcentaje de beneficio por los riesgos asumidos en la operación.

8.5.1 Documentación de soporte y su análisis

Para determinar y documentar este método se debería contar como mínimo con la documentación siguiente:

- Declaraciones Aduaneras de importación;
- Declaraciones Aduaneras de Exportación;
- Facturas de ventas;
- Facturas de compra;
- Conocimientos de embarque, manifiesto de carga;
- Certificados de origen;
- Información de los fletes de las mercancías, empaque y carga;
- Documentos de pago a proveedores (empresas relacionadas y no relacionadas);
- Seguros pagados;
- Información técnica de los productos, Hojas técnicas, Catálogos;
- Contratos comerciales;
- Listado de precios;
- Políticas de crédito y descuentos comerciales;
- Garantías ofrecidas por los productos y otros servicios de mantenimiento o soporte técnico que la empresa asume;

- Proceso de comercialización (y en el caso de que se le agregue algún proceso o transformación a las mercancías, proceso productivo);
- Pago de derechos de Marcas y Patentes
- Información de la publicidad, financiamientos, y otros servicios derivados de la comercialización del producto;
- Asientos contables, Libro Diario Mayor General, Libro de Compras y Libro de Ventas, Integración de inventarios;
- Listados de clientes;
- Listados de proveedores.

8.5.2 Observaciones

Este método es fácil de utilizar para empresas que realizan operaciones de comercialización, entre los aspectos a considerar para aplicar este método están la determinación del margen de reventa, en operaciones vinculadas y no vinculadas, para esto es importante realizar la comparación entre el margen de reventa obtenido por la empresa por artículos vendidos a clientes vinculados y el margen de reventa obtenido por la empresa por artículos vendidos a clientes no vinculados o independientes.

Para realizar la comparación no deben existir diferencias sustanciales en las operaciones comerciales, por ejemplo: mercancías diferentes, el elemento temporal, área geográfica, volúmenes negociados, condiciones de crédito y de tipo comercial, beneficios que se esperan de las operaciones comerciales en relación a los riesgos asumidos.

En el caso de que existieran diferencias estas no deben influir materialmente en la comparación de las operaciones pueden realizarse ajustes para que las operaciones comerciales sean comparables, los que deben ser razonables y elaborados de una forma técnica y con información precisa y sustentable.

En este método no se determinan los precios de las mercancías, sino que el beneficio de la operación y los beneficios que la empresa obtiene tienen menos influencia de algunos aspectos como las características de las mercancías, adicionalmente hay que considerar que existe la información de tipo comercial de otras empresas que se dedican a la misma actividad, cotizaciones de precios de mercancías, información del ministerio de economía de precios al consumidor que se puede utilizar como referencia para evaluar la razonabilidad de las operaciones.

Es importante tomar en consideración al realizar las comparaciones, la clase de mercancías negociadas y el elemento temporal de las operaciones y otras circunstancias como las variaciones en el mercado en el que se desenvuelve la empresa, tipos de cambio, obsolescencia de productos, contratos de futuros y opciones, productos que están influenciados por la moda, la estacionalidad de las mercancías y las variaciones de los precios internacionales.

El artículo 59 del Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, inciso b) Método del precio de reventa indica que este método consiste en sustraer el precio de reventa 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 independientes aplican a operaciones comparables, efectuando si fuera necesario las correcciones que fueran necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación.

Según indica el mencionado artículo se podría partir del precio de reventa para determinar el margen de reventa, en operaciones comparables con personas e entidades no vinculadas. Este artículo menciona la comparación de operaciones comparables con empresas independientes que se dediquen a la misma actividad y realicen operaciones que permitan comparación, estas comparaciones podrían realizarse con información pública y estudios de sectores económicos.

Para una empresa comercial es más difícil acceder a este tipo de información porque tendrían que ser empresas independientes no relacionadas y posiblemente le sea más difícil la determinación del margen de reventa realizando comparaciones con información de otras empresas.

8.6 Método del Coste Incrementado

Este método parte de los costos en que ha incurrido el proveedor de las mercancías, activos o servicios en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado y este método añade al costo un margen (costo incrementado= margen de utilidad) con el objetivo de poder cuantificar un margen de beneficio adecuado por la actividad empresarial y económica realizada tomando en consideración las condiciones económicas del mercado, este método pretende determinar un precio de plena competencia en el mercado al valorar mercancías y servicios intercambiados entre compañías relacionadas.

Este método presenta ciertas particularidades que podrían dificultar su aplicación:

- Para aplicar el método es necesario tener acceso a la información de los costos del proveedor;
- La información tiene que ser fiable y acorde a las condiciones económicas del mercado, para que los costos sean razonables y comparables con los costos de empresas no relacionadas que se dediquen a la misma actividad;
- Para determinar el margen de beneficio (costo incrementado) se necesita de información confiable del en el mercado en que se negocian las mercancías.

8.6.1 Documentación de soporte y su análisis

Para determinar el precio de las mercancías y documentar las fuentes de información al menos se deberá contar con:

- Hojas técnicas del costo de las mercancías (contabilidad del proveedor el cual es empresa vinculada);

- Facturas de compras de bienes y servicios utilizados para la elaboración de las mercancías o la prestación de los servicios;
- Integración de los inventarios de productos y materias primas;
- Informe técnico de los productos o mercancías o servicios el que debe contener las especificaciones y características de las mercancías;
- Catálogos de productos;
- Contratos relacionados, compras, servicios, arrendamientos;
- Contratos de venta;
- Información estadística de los márgenes de utilidad o beneficio obtenidos por otros productores o empresas que se dedique a la misma actividad económica con condiciones de operación similares (información de márgenes de beneficio obtenido por otras empresas no vinculadas en el mercado de las mercancías);
- Estrategias utilizadas (economías de escala, estrategias de diferenciación en precios o diferenciación en calidad de productos o prestación de servicios) planes de negocios;
- Información del márgenes de utilidad obtenido en operaciones no vinculadas;
- Listados de proveedores;
- Facturas de ventas;
- Libros de compras y libro de ventas, diario mayor general;
- Estudios de mercado.

8.6.2 Observaciones

El artículo 59 del Decreto No. 10-2012 establece que el 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, 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 representa la utilidad bruta respecto a los costos de venta.

Es importante señalar que el beneficio o margen de utilidad es bruto es decir que no se debe incluir costos y gastos de operación en su determinación.

Para poder aplicar el método hay que calcular el costo de producción, identificar y documentar los costos y márgenes de utilidad bruta que obtiene la empresa en operaciones con partes independientes o en su caso investigar el margen de utilidad bruto que obtienen o aplican otros contribuyentes en operaciones comparables.

Hasta el momento se ha hablado únicamente de los métodos tradicionales contenidos en las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) además de los métodos antes mencionados en este capítulo contemplan dos métodos más el Método de Beneficio de Operación y el de Reparto de Utilidades, estos deberán aplicarse en los casos en que no es posible determinar los precios de transferencia utilizando los métodos anteriores estos son llamados Métodos de los Beneficios Comparables y Métodos del Coste incrementado /Precio de Reventa Modificados y son aceptados solo si se apegan a las directrices.

8.7 Método del beneficio de la operación

Este método se basa en los estudios de los beneficios que se derivan de las operaciones vinculadas, el cual se encuentra comprendido por el método de reparto de beneficios y el método del margen neto de operación.

8.7.1 Método de reparto del beneficio

Para la aplicación del método debe determinarse e identificarse la utilidad que habrá de distribuirse entre las empresas asociadas con aplicación de criterios razonables y que se aproximen al reparto de utilidad que se hubiera determinado en condiciones de plena competencia.

8.7.1.1 Documentación de soporte y su análisis

Este método implica analizar lo siguiente:

- Identificación de intangibles que pudieran influir en la determinación de las utilidades;
- Contribución de cada empresa a la generación de utilidades y se deberá hacer un análisis funcional y su aporte a las operaciones del grupo empresarial desde el punto de vista operativo;
- Estudios de operaciones comparables, de utilidades obtenidas y el reparto de diferentes empresas independientes que realicen operaciones comparables;
- Para la aplicación de este método es importante contar con la información de todas las filiales miembros del grupo que guarde uniformidad y fiabilidad para poder hacer el análisis;
- La determinación de los beneficios tiene la dificultad de los beneficios reales y futuros, porque en el momento de hacer el análisis el contribuyente desconoce cuáles van a ser los beneficios efectivamente obtenidos por lo que es importante fijar la política para su determinación ya se beneficios reales o esperados que hubieran pactado empresas independientes;
- Información de gastos imputados por empresa;

- Información de la aportación real por empresa;
- Precios de los productos;
- Riesgos asumidos por cada empresa;
- Políticas y estrategias empresariales en relación a los precios (economías de escala, estrategias de diferenciación en precios o calidades de productos y servicios);
- Listado de proveedores;
- Listados Clientes;
- Estados Financieros de las empresas del grupo con sus respectivas integraciones y notas;
- Libros contables;
- Declaraciones de Impuestos;
- Identificación de operaciones con empresas independientes y con empresas del grupo y su porcentaje en relación al total de operaciones.

8.7.1.2 Observaciones

El artículo 59 del Decreto No. 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, le llama a este Método de la Partición de Utilidades y consiste en asignar a cada parte la utilidad en función de la parte común derivado de las operaciones que realiza, las variables a considerar son ventas, activos, gastos, costos específicos u otras variables que sirvan para asignar la utilidad a cada parte relacionada que realicen en forma conjunta una o varias operaciones. Cuando no sea posible asignar la utilidad se recurrirá al método de partición de utilidades bajo el método de utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada la primera asignación.

8.7.2 Método del margen neto de la operación

Para la aplicación de este método el contribuyente debe determinar el margen neto en operaciones vinculadas tomando en consideración que el margen debe ser el mismo obtenido en operaciones no vinculadas comparables. Y de ser necesario deberán hacerse los ajustes para que las operaciones sean comparables.

8.7.2.1 Documentación de soporte y su análisis

Para aplicar y documentar este método la empresa como mínimo debe contar con la siguiente información:

- Información de gastos imputados por empresa;
- Precios de los productos;
- Estudio de mercado y de costos y precios de la competencia;
- Políticas y estrategias empresariales en relación a los precios (economías de escala, estrategias de diferenciación en precios o calidades de productos y servicios);
- Listado de proveedores;
- Listados Clientes;
- Identificación de operaciones con empresas independientes y con empresas del grupo y su porcentaje en relación al total de operaciones;
- Libros Contables;
- Declaraciones de impuestos;
- Estados Financieros;
- Integraciones de los Estados Financieros y sus respectivas notas;

- Proceso Productivo;
- Políticas de mercado y de precios.

8.7.2.2 Recomendaciones para su aplicación

Es importante considerar que los márgenes netos se pueden ver afectados por las condiciones del mercado en el que opera la empresa:

- Penetración de nuevas compañías en el mercado;
- Estrategias de mercado;
- Economías de escala;
- Riesgo de productos sustitutos;
- Tecnología utilizada en los proceso;
- Eficiencia Operativa;
- Estrategias de mercadeo de competidores;
- Calidad del producto y liderazgo en el mercado.

El artículo 59 del Decreto No. 10-2012, le llama a este Método del Margen Neto de Transacción y consiste en atribuir a las operaciones realizadas con empresas relacionadas el margen que el contribuyente habría obtenido con empresas no vinculadas para llegar al determinar el margen neto razonable deben aplicarse los ajustes necesarios.

Bibliografía

1. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-92. *Ley del Impuesto Sobre la Renta*.
2. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-12. *Ley de Actualización Tributaria*.
3. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98. *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*.
4. Organización Mundial de Comercio (1994). *Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT de 1,994 de la OMC*.
5. COMIECO-XLIX (2008). Anexo de la resolución No.223-2008. *Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA*.
6. Instituto de Estudios Fiscales OCDE Organización para la cooperación y el Desarrollo Económicos, (2003). Traducido por el IEF Instituto de Estudios Fiscales Madrid. *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*.
7. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P (2010). *Metodología de la Investigación*. México: Editorial McGrawHill.
8. Lere John C. (1984). *Técnicas para determinar precios*. México: Editorial Limusa, S.A. Primera impresión.
9. Leftwich Richard H. (1978). *Sistema de precios y asignación de recursos*. México: Nueva Editorial Interamericana S. A. de C. V. sexta edición.
10. Ortega Castro Alfonso L. (2008). *Planeación financiera estratégica*. México: Mc Graw-Hill Interamericana. Primera edición.
11. COMIECO-XLIX (2008). Resolución No. 224-2008. *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA*.
12. Universidad Panamericana. (2011). *Guía para elaboración del Informe Académico de Práctica Empresarial Dirigida*. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas.
13. Universidad Panamericana. *Manual de estilo de trabajos académicos*. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas.2006.
14. [www. Banguat.com.gt](http://www.Banguat.com.gt)

15. [www.mineco.go.gt/Presentación/Informes ZonasFrancas.aspx](http://www.mineco.go.gt/Presentación/Informes%20ZonasFrancas.aspx)
16. www.mineco.go.gt/Presentación/InformesExportMaquila.aspx
17. www.sat.gob.gt. Estructura organizativa

ANEXOS

Anexo 1

Cuestionario Empresas multinacionales

Preguntas:

1. ¿Realiza operaciones con empresas vinculadas que se refieran a?
 - A) Operaciones de financiamiento
 - B) Importaciones
 - C) Exportaciones
 - D) Compra venta de bienes
 - E) Compra venta de servicios
 - F) Intangibles
 - G) Acciones
2. ¿Utiliza algún método recomendado en las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia?
 - a) Si
 - b) No
3. ¿En el caso de que utilice algunos de los métodos recomendados por la OCDE? ¿Cuál utiliza?
4. ¿Qué método utilizará para la aplicación del Principio de Libre Competencia de conformidad con el Decreto No. 10-2012?
 - a) Método del Precio Comparable no controlado
 - b) Método del Costo Adicionado
 - c) Método del Precio de Reventa
 - d) Método de la Partición de Utilidades
 - e) Método del Margen Neto de la Transacción
5. ¿Por que utilizará ese método?