



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Maestría en Derecho Tributario

Los precios de transferencia y sus implicaciones tributarias para los contribuyentes

-Tesis de Maestría-

Eddy Alejandro Estrada Aguilar

Guatemala, marzo 2021

**Los precios de transferencia y sus implicaciones tributarias para los
contribuyentes**

-Tesis de Maestría-

Eddy Alejandro Estrada Aguilar

Guatemala, marzo 2021

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica	Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cobar
Secretaria General	EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano	Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Vice Decana	M. Sc. Andrea Torres Hidalgo
Director de Carrera	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Sedes	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador de Postgrados y Programa de Equivalencias Integrales	M.A. José Luis Samayoa Palacios
Coordinadora de Procesos Académicos	Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diecinueve de marzo de dos mil veintiuno. -----

En virtud de que el proyecto de tesis **LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES TRIBUTARIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES** presentado por **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR** previo a otorgársele el título de Magister en Derecho Tributario, reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como asesor a **M.A. ANA BELBER CONTRERAS MONTOYA DE FRANCO**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

"Sabiduría, ante todo adquiere sabiduría"

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16



DICTAMEN DEL ASESOR DE TESIS DE MAESTRÍA

Nombre: **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR**

Título de la tesis: **LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS
IMPLICACIONES TRIBUTARIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el título de Magister en Derecho Tributario, el estudiante ha desarrollado su tesis de Maestría.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Maestría.

Por tanto,

En su calidad de Asesor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 7 de abril de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M.A. ANA BELBER CONTRERAS MONTOYA DE FRANCO

Asesor de Tesis



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diecinueve de marzo de dos mil veintiuno. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES TRIBUTARIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES** presentado por **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR** previo a otorgársele el título de Magister en Derecho Tributario, ha cumplido con los dictámenes correspondientes del asesor nombrado, se designa como revisor metodológico a **M.A. ZUCELLY GARCÍA DE DÍAZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

"Sabiduría, ante todo adquiere sabiduría"

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

1779

upana.edu.gt

Diagonal 34, 31-43 Zona 16



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE MAESTRÍA

Nombre: **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR**

Título de la tesis: **LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS
IMPLICACIONES TRIBUTARIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el título de Magister en Derecho Tributario, el estudiante ha desarrollado su tesis de Maestría.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Maestría.

Por tanto,

En su calidad de Asesor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 13 de agosto de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M.A. ZUCELLY GARCÍA DE DÍAZ
Revisor Metodológico de Tesis

1779

upana.edu.gt

Diagonal 34, 31-43 Zona 16



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE MAESTRÍA

Nombre: **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR**

Título de la tesis: **LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS
IMPLICACIONES TRIBUTARIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES**

El Coordinador de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el título de Magister en Derecho Tributario, el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de Maestría.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del Coordinador del Departamento de Tesis, en tales dictámenes consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Maestría.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Maestría.

Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 19 de marzo de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

En la ciudad de Guatemala, el día uno de marzo del año dos mil veintiuno, siendo las catorce horas en punto, yo, **Adda Marisol Dubón Mohr**, Notaria, me encuentro constituida en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis de esta ciudad, en donde soy requerida por el señor **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR**, de treinta y siete años de edad, casado, guatemalteco, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, de este domicilio, quien se identifica con el Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil cuatrocientos sesenta, quince mil doscientos nueve, mil seiscientos uno (2460 15209 1601), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta el señor **EDDY ALEJANDRO ESTRADA AGUILAR**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**Los precios de transferencia y sus implicaciones tributarias para los contribuyentes**"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AV

guion cero cero treinta y un mil novecientos noventa y dos (AV-0031992) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número tres millones doscientos ochenta y dos mil trescientos noventa y siete (3282397). Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con la Notaria que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-)



ANTE MÍ:



Licda. Adda Marisol Dubón Mohr
Abogada y Notaria

Nota: Para los efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Contenido

	Página
Resumen	i
Palabras clave	i
Introducción	ii
Capítulo 1. El sistema tributario	1
1.1 Principios del sistema tributario	1
1.2 Clases de tributos	11
1.3 Impuesto sobre la renta	21
Capítulo 2. Normas especiales de valoración entre partes relacionadas	29
2.1 Definición	30
2.2 Principio de Libre Competencia	31
2.3 Partes relacionadas	33
2.4 Ámbito de aplicación	34
2.5 Análisis de operaciones comparables	36
2.6 Métodos para aplicar el principio de libre competencia	38
Capítulo 3. Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria	47
3.1 Verificación del principio de libre competencia	50
3.2 Ajustes	53
3.3 Información y documentación	54
3.4 Acuerdo de precios por anticipado	56
3.5 Sanciones	59
Capítulo 4. Análisis de resultados	62
Conclusiones	73
Referencias	75

Resumen

Para la realización de la presente investigación se analizó inicialmente lo relativo a los tributos, incluyendo su clasificación y haciendo especial énfasis en el Impuesto sobre la Renta, derivado de que este es el impuesto que se ve afectado por la implementación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. Además se desarrolló el contenido de estas normas, en los que se incluyó conceptos fundamentales como el del principio de libre competencia, sobre el que se fundamenta la creación de las mismas, así como los procedimientos para realizar adecuadamente un análisis de comparabilidad y la selección del método adecuado para aplicar el principio de libre competencia. Habiendo cubierto el contenido anterior, se procedió a establecer y analizar las facultades y atribuciones que tiene la Administración Tributaria, entre las cuales se incluyó la verificación del principio de libre competencia, sobre la que se estableció que cuando se logró verificar que la valoración realizada por el contribuyente no se ajusta a este principio podrá realizar los ajustes correspondientes y en su caso aplicar sanciones al contribuyente, realizando también el análisis correspondiente sobre estas facultades.

Posteriormente se procedió a analizar los resultados obtenidos por medio de un sondeo practicado a diez profesionales expertos en la materia, de la que se obtuvo información importante para complementar la investigación y lograr establecer las conclusiones de la misma, las que de forma general se centraron en lo siguiente: la aplicación de normas especiales de valoración entre partes relacionadas generan para el contribuyente un incremento en el pago de impuestos y vuelven más oneroso el cumplimiento de las obligaciones tributarias al tener que realizar un estudio de precios de transferencia; además puede verse afectado injustificadamente, ya que por las facultades que se otorgan a la Administración Tributaria esta puede efectuar ajustes de forma arbitraria.

Palabras clave

Precios de Transferencia. Métodos. Valoración. Partes relacionadas. Ajustes.

Introducción

Se aborda la expansión de la globalización, pues cada día se realizan más operaciones de carácter internacional entre empresas que pertenecen a diferentes grupos empresariales, pero también como consecuencia de esto se está incrementado la transnacionalización de ciertos grupos empresariales, que tienen presencia en múltiples países por medio de agencias, subsidiarias, divisiones, etc., entre las cuales también realiza este tipo de operaciones. Estas empresas son consideradas como partes relacionadas siempre y cuando se cumpla con algunos requisitos que establecen en la ley, relacionados con control y la participación de una empresa en la otra o de los socios que las conforman.

En algunos casos las operaciones realizadas entre empresa relacionadas no responden a las actividades ordinarias del libre mercado y son manipuladas por los grupos empresariales para lograr trasladar capitales por medio de sus empresas hacia los países que tienen una carga tributaria más baja o nula, con la finalidad de evitar el pago de impuestos en el país en el cual realmente correspondería.

Como respuesta a este tipo de actividades, los Estados se han visto en la necesidad de ir implementando nuevas medidas de control sobre los contribuyentes, para evitar que estos puedan evadir sus responsabilidades tributarias utilizando estrategias fiscales relacionadas al traslado de capitales. Fue entonces que se crearon los precios de transferencia, como se les conoce internacionalmente, para lograr establecer los métodos adecuados por medio de los cuales las empresas deben valor las operaciones que realicen entre partes relacionadas y ajustarlas al principio de libre competencia.

Con la entrada en vigencia del Decreto 10-2012 se implementan en Guatemala los precios de transferencia, bajo el nombre de normas especiales de valoración entre partes relacionadas, las que están generando cierto clima de incertidumbre entre los contribuyentes respecto a su aplicación y el temor de que la Administración Tributaria debido a las facultades de verificación y de realizar

ajustes a la valoración realizada pueda incurrir en arbitrariedades al realizar estos procedimientos en contra de los contribuyentes.

En relación a lo planteado anteriormente, como problema de investigación de la presente investigación se plantea que por las facultades que la norma otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, ésta puede llegar a hacer ajustes de forma arbitraria que afecten directamente al contribuyente, haciendo más oneroso el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; sobre este problema se desarrolla el contenido temático para poder alcanzar el cumplimiento de los objetivos y comprobar la hipótesis que se plantean a continuación.

El objetivo general de la presente investigación es establecer las implicaciones tributarias y económicas que tiene para el contribuyente la aplicación de los precios de transferencia. Lo anterior considerando la preocupación que impera entre los contribuyentes sobre si se verán afectados por la implementación de las normas especiales de valoración tributaria.

Para lograr el cumplimiento del objetivo general, se trabaja inicialmente sobre el logro de tres objetivos específicos seleccionados, cuyo desarrollo y cumplimiento permiten lograr el alcance del objetivo específico. Los objetivos específicos que se proponen son los siguientes:

Determinar si por sus facultades de verificación sobre la valoración de operaciones entre partes relacionadas, la Superintendencia de Administración Tributaria puede actuar de forma arbitraria, realizando ajustes improcedentes que afecten a los contribuyentes.

Establecer el costo promedio que tiene para el contribuyente la realización del estudio de precios de transferencia.

Proyectar con base a resultados de la aplicación de precios de transferencia en otros países, cuáles podrían ser los efectos de su aplicación en Guatemala.

Para trabajar sobre el problema propuesto, se plantea la siguiente hipótesis relacionada con el mismo, cuya demostración es un resultado principal que se espera de la realización de la presente tesis.

Hipótesis: los ajustes realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, a la valoración de operaciones entre partes relacionadas, pueden ser realizados de forma arbitraria y afectar injustificadamente a algunos contribuyentes, haciendo más oneroso el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para lograr la comprobación de la hipótesis se trabaja con una investigación de campo, realizada por medio de un sondeo que se practica a 10 profesionales expertos en las normas de valoración entre partes relacionadas. Las respuestas obtenidas son tabuladas para conseguir datos estadísticos que permitan tener una mejor apreciación de la percepción de los profesionales y sus aportes son compilados para obtener aportes generalizados para cada pregunta.

Con la información obtenida se puede establecer la percepción general que tienen los profesionales sobre la implementación de estas normas, de acuerdo a las preguntas realizadas que tienen relación con los objetivos de la investigación y una que está totalmente dirigida a lograr la comprobación de la hipótesis.

Los resultados obtenidos del sondeo, se analizan y complementan con la información que previamente fue incorporada como marco teórico de la investigación, con lo que se logra el cumplimiento de los objetivos y se comprobó la hipótesis propuesta, de la siguiente forma:

Los ajustes realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria a la valoración de operaciones entre partes relacionadas, si pueden ser realizados de forma arbitraria y afectar injustificadamente a algunos contribuyentes, haciendo más oneroso el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Capítulo 1

El sistema tributario

En cualquier Estado de Derecho, en el que por definición las actuaciones estatales deben sujetarse únicamente a lo que la ley les permite, debe existir dentro de su organización administrativa lo que se conoce como un sistema tributario, que constituye una estructura administrativa de carácter legal y técnico, por medio de la cual se regula el poder tributario para ejercer la recaudación fiscal.

Un sistema tributario es una estructura ordenada y relacionada de instituciones legales, económicas y técnicas, que se enfocan principalmente a garantizar el cumplimiento de la política fiscal para garantizar el ingreso de recursos económicos suficientes que le permitan llevar a cabo el cumplimiento de fines la actividad financiera del Estado de acuerdo a los fines que este tenga establecidos en la ley.

Un sistema fiscal adecuado tiene como objetivo principal lograr la distribución de las cargas públicas entre los contribuyentes, para financiar las actividades del Estado en la búsqueda del bien común, regido por los principios del derecho tributario, ya que estos son los lineamientos fundamentales sobre los cuales se erige toda la materia tributaria y por lo tanto deberán ser considerados siempre en la creación de las instituciones jurídicas de la misma.

1.1. Principios del sistema tributario

En general, todos los sistemas tributarios se fundamentan en ciertos principios de carácter constitucional, por medio de los cuales se establecen ciertos lineamientos para proteger al contribuyente frente al poder tributario del Estado, garantizando principalmente que éste actúe de forma justa y equitativa. Lo anterior está regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de la siguiente forma:

El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación,

cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición...

En el artículo anterior, puede observarse que además del principio de capacidad de pago, se hace alusión también a otros principios del sistema tributario, como la no confiscatoriedad y la no doble o múltiple tributación, siendo estos fundamentales para limitar el poder tributario de la Administración Tributaria y garantizar al contribuyente que se le sujetara al mismo de forma justa y equitativa. No obstante estar contenidos en la norma constitucional, estos no están definidos adecuadamente, por lo que lo que a continuación se aportarán algunas definiciones y se realizará un análisis de las mismas, adicionando además otros principios fundamentales que no se incluyen en la cita anterior.

1.1.1 Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago es aquel que establece que la distribución de las cargas públicas debe realizarse de tal manera que se afecte en similar factor a todos los sujetos pasivos, de acuerdo a su capacidad económica. Esto quiere decir que a aquel que tiene más recursos, debe ser a quien se exija mayor contribución, y al que tiene menos recursos debe exigírsele una contribución menor, guardando la proporcionalidad entre los mismos. Al respecto, Escobar et al señalan:

En realidad, el principio de la capacidad de pago consta de dos partes separadas. Postula no solo que los ricos deben pagar más que los pobres, sino también que los que ocupen posiciones iguales (por ejemplo, los que tienen los mismos ingresos) deben pagar impuestos iguales. Esta segunda idea, en el sentido de que se trate igualmente a los iguales, se designa como equidad horizontal, en tanto que la división adecuada de las cargas fiscales entre los individuos de diferente capacidad de pago se designa como equidad vertical. El principio de la equidad vertical se aplica a los impuestos directos; y el principio de la equidad horizontal se aplica a los impuestos indirectos (IVA). (Escobar et al., 2007, Pág. 208)

Del párrafo anterior puede establecerse entonces que aunque la capacidad de pago se clasifica en dos tipos, siempre lo que se busca con su aplicación es lograr la equidad en la distribución de las cargas tributarias para los contribuyentes, con lo que se pretende que únicamente se vean afectados en la medida de sus posibilidades económicas, según la manifestación de la riqueza que se pretenda gravar con el tributo que se esté aplicando.

Para complementar lo planteado en cuanto a este principio es necesario analizar algunos aportes doctrinarios como el que se plantea a continuación, el cual plantea que “el principio de la capacidad de pago determina que el impuesto más justo es el que está basado en la capacidad del contribuyente para pagarlo sin considerar los beneficios que puedan derivar del impuesto.” Esto hace referencia precisamente a lo que planteó anteriormente, en cuanto a que entre mayor sea el patrimonio o los ingresos de una persona, este deberá pagar más, en relación a aquella persona que tenga un patrimonio o ingresos menores.

1.1.2 Principio de no confiscatoriedad

Este principio establece que los tributos que impone el Estado a los contribuyentes, deben siempre mantenerse dentro de un límite económicamente congruente en relación al patrimonio del contribuyente, para evitar que se afecten el patrimonio del contribuyente, especialmente que aquel que forma parte de sus fuentes de producción. De esta forma se puede garantizar cierto grado de permanencia en las actividades productivas de los contribuyentes, ya que éste mantiene un margen de redituabilidad adecuado en sus actividades.

De acuerdo a lo que establece el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual ya fue citado anteriormente, el contribuyente goza de la garantía constitucional de que los tributos individuales o la totalidad de los que componen el sistema tributario, no representen un tipo impositivo de carácter confiscatorio que exceda la razonabilidad en proporción a su patrimonio.

Debe considerarse que este principio reviste mucha importancia, porque no solo protege al contribuyente en el ejercicio de sus actividades y se extiende a tal grado que garantiza el respeto al derecho a la propiedad privada que debe guardar el Estado con el contribuyente, sino que además garantiza mantener un nivel de ingresos constantes para el Estado, por medio de la recaudación de los tributos periódicos que aportará el contribuyente y de esta forma mantener un ciclo económico adecuado en el país; esto se explica de otra forma en el párrafo que se incluye a continuación.

Es natural que si los tributos tienen por objeto formar el patrimonio público que permite atender los gastos y las inversiones de la comunidad, no pueden tener el alcance de detraer de los patrimonios de los particulares cantidades que puedan poner en peligro el capital de los particulares o la existencia de las empresas. La tributación no puede cegar sus propias fuentes, lo cual sería absurdo. Es bien sabido que la prosperidad de los particulares es la base de la prosperidad de las finanzas del Estado. (Bravo, 2008, Pág. 168)

Sin la existencia de este principio la Administración Tributaria no tendría ningún tipo de límite a la cantidad de imposición a la que podría someter a los contribuyentes, llegando a tal grado que se volviera imposible para los mismos continuar con sus actividades económicas, pues en determinado momento la carga tributaria que se le impondría podría alcanzar inclusive rangos cercanos al 100% del patrimonio o la riqueza generada, lo que ya no representaría ningún incentivo para cualquier persona individual o jurídica para continuar realizando las mismas.

El Estado puede incurrir en una violación a este principio no solo por la aplicación de un solo impuesto con una carga impositiva extremadamente alta, sino que además con la sumatoria de todos los tributos que forman parte de su sistema tributario. Si la carga tributaria es demasiado alta, se desincentiva la inversión y se pone en riesgo todo el sistema económico, ya que no se lleva a cabo un correcto ciclo de circulación de la riqueza.

1.1.3 Principio de prohibición de doble o múltiple imposición

Como pudo observarse en la cita hecha anteriormente, en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece que hay doble o múltiple tributación “...cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición...”

De la definición anterior puede establecerse que para que se considere doble o múltiple tributación, todas las condiciones deben de ocurrir simultáneamente, de lo contrario no se estaría ante una de estas situaciones. A continuación se individualizarán las condiciones necesarias para la configuración de un caso de doble o múltiple tributación:

- Debe ser un mismo hecho generador

- El hecho generador debe ser atribuible al mismo sujeto pasivo
- Que se esté gravando dos o más veces
- Debe realizarse en un mismo período de imposición

El principio de no doble o múltiple imposición no solamente aplica internamente, este también alcanza las relaciones entre Estados cuando existe algún tipo de conflicto para definir si debe o no gravarse el patrimonio o generación de riqueza de algún contribuyente, cuando ambos consideran que derivado de los mismos se genera la obligación del pago de un tributo.

La doble imposición internacional es bastante similar a la doble imposición nacional, pero se distingue porque los sujetos activos que pretenden cobrar el mismo impuesto son dos o más Estados. De esa cuenta puede decirse de manera general que la doble imposición internacional se produce cuando a un mismo contribuyente se le realiza la imposición de impuestos simultáneos, generados sobre una misma base imponible, por dos o más Estados que consideran que el patrimonio o la riqueza generada corresponde a su jurisdicción tributaria. Una definición más formal de la misma, es la que se presenta a continuación:

La percepción de impuestos similares, de un mismo contribuyente, en dos o más Estados, sobre el mismo hecho imponible y por idéntico período da como resultado la doble imposición internacional, consecuencia directa del ejercicio de la soberanía fiscal de distintos Estados sobre una misma renta, en ausencia de una adecuada coordinación que permita asignar la capacidad impositiva entre las diferentes jurisdicciones nacionales implicadas. (Escobar et al., Pág. 574)

Por sus mismas facultades de recaudación y con la finalidad de obtener los recursos necesarios para la realización de sus fines, los Estados continuamente modifican sus políticas fiscales buscando tener mayor alcance sobre las actividades económicas que consideran que están incluidas dentro de su jurisdicción fiscal. Para determinar la existencia de esta inclusión, la mayoría de los Estados aplican los principios de la fuente y de la residencia y posteriormente gravar las actividades sobre las que consideran que corresponde que el contribuyente pague un tributo.

Se analizará primero el principio de la residencia, el cual considera que aquellas personas que tienen residencia fiscal en el país, son sujetos de tributación universal, es decir que se gravaran las

rentas que obtengan dentro o fuera del país, porque están sujetos a la tributación por su calidad de residentes. Mientras que el principio de la fuente consiste en que aquellas personas que no sean residentes y generen alguna renta dentro del país, por su permanencia temporal, también serán sujetos pasivos, porque la fuente que lo generó es nacional. En la mayor parte de los Estados se contempla la aplicación de ambos principios, lo que genera algunos conflictos para establecer que rentas corresponde gravar o no, tal y como se explica a continuación:

Con referencia a la combinación de ambos, en la práctica, los Estados conceden una gran importancia, tanto a la soberanía fiscal como a la capacidad recaudatoria de su sistema tributario, lo que motiva que sea habitual que las jurisdicciones nacionales apliquen, de forma simultánea, ambos principios fuente y residencia. Si ambos Estados aplican de forma simultánea los principios, es obvio que los residentes estarán sometidos a una doble imposición internacional, al estar gravadas en el país de origen de la renta y en el país de residencia del inversor. (Escobar et al., 2007, Pág. 574)

Esta existencia de ambos principios, se encuentra también en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, tal y como puede observarse claramente en el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, en el cual se establece el objeto de renta el siguiente: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.”

Actualmente los Estados buscan evitar incurrir en casos de doble o múltiple tributación, para no afectar a los contribuyentes que por la naturaleza de sus actividades puedan verse sujetos a la jurisdicción tributaria de dos o más países, por lo que han recurrido a la celebración de convenios de doble imposición en los que se establecen los procedimientos que deben seguirse cuando se dé la existencia de rentas que puedan ser gravadas por ambos Estados.

No todos los Estados son partidarios de la celebración de convenios de doble imposición, ya que muchas veces para evitar incurrir en casos de doble o múltiple tributación, alguno de los dos Estados debe sacrificar la recepción del pago de un tributo, algo que no es muy bien visto por los países que dependen mucho de las inversiones extranjeras.

1.1.4 Principio de legalidad

El principio de legalidad, frecuentemente llamado también como el principio de *Nullum tributum sine lege*, que significa no hay tributo sin ley, se refiere a que para que pueda existir y exigirse el cumplimiento de un tributo, debe haber sido creado previamente por medio de la ley. Este principio está contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala de la siguiente forma:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Puede observarse que este principio no se aplica con exclusividad al hecho generador de las obligaciones tributarias, sino que se extiende a la determinación de todas las bases de recaudación, por lo que bajo ninguna circunstancia la Administración Tributaria o cualquier otro sujeto activo, podrá atribuirse facultades de creación de nuevas bases de recaudación, ya que esta es competencia exclusiva del Congreso de la República como ente legislador.

Es a través de este principio que se faculta al Estado para que por medio de la emisión de una ley pueda crear los tributos, por medio de los cuales se obliga a ciertos sujetos a contribuir económicamente a través de la distribución de la carga tributaria, con la finalidad de obtener los recursos necesarios que le permitan el cumplimiento de sus obligaciones con los ciudadanos, por medio de los servicios y obras públicas.

La Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala ya se ha pronunciado en relación a este principio, sobre el que manifestó lo siguiente:

...La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro

administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación... (Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, 1994, Pág. 11)

Este pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad se enfoca más hacia la jerarquía que deben guardar las normas, al indicar que son nulas de pleno derecho aquellas disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que sean opuestas en alguna forma a las normas reguladoras de las bases de recaudación.

1.2 Tributos

Los tributos son ingresos económicos de carácter público que constituyen un fondo común indivisible y tienen como finalidad proveer al erario público para que el Estado pueda realizar los gastos e inversiones contemplados en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.

Los tributos tiene su fundamento constitucional en el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece que “Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;...”

Fundamentando en lo anterior puede entonces el Estado exigir de los sujetos pasivos que aporten económicamente, por medio de los tributos, para lograr financiar los servicios y obras públicas que debe prestar a los ciudadanos en cumplimiento de sus funciones y obligaciones para con los mismos.

En el artículo 9 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, se encuentra la definición legal de los tributos, la cual establece que estos son “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” Esta contribución a los gastos públicos se va estructurando de acuerdo a las necesidades del Estado, para lo que el Congreso de la República decreta impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

En opinión de Giuliani, citado por Rodríguez, “los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.” (Rodríguez, 1986, Pág. 6). Esta definición contiene elementos importantes para lograr establecer en que consiste un tributo, sin embargo hay que considerar que el tributo debe definirse de forma general, tomando en consideración su carácter de ingreso público y la forma en que se genera la obligación para el contribuyente a través de un hecho generador o hecho imponible. En ese sentido, se considera que la definición que se presenta en la Ley General Tributaria de España, citada por Menendez, satisface la configuración de todos los elementos necesarios para lograr una adecuada acepción de los tributos, según puede verse a continuación:

Son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. (Menendez, 2007, Pág. 110)

Teniendo en consideración que la definición legal establecida en el Código Tributario no contempla algunos de los elementos que se consideran importantes para definir el tributo, se analizará el aporte realizado en todas las definiciones para obtener los elementos más importantes de los tributos, siendo estos los siguientes:

Prestaciones dinerarias exigidas por el Estado:

Esta característica se ha generalizado por los aspectos monetarios de las economías actuales, sin embargo el pago en especie todavía es utilizado en algunas modalidades; por ejemplo, las contempladas en la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.

Se exigen por el poder o potestad de imperio:

A través de esta facultad coactiva, el Estado puede exigir de los sujetos pasivos el cumplimiento de la obligación y sancionar a aquel que incumpla con ello.

Son consecuencia de la realización de un supuesto de hecho:

Se genera la obligación tributaria de pagar el tributo, cuando se ha cumplido el supuesto establecido en la ley para que se tipifique el tributo. De acuerdo a lo que se establece en el artículo 32 del Código Tributario, para que se establezca que el hecho generador ha ocurrido y produzca efectos, debe cumplirse lo siguiente:

1. En los casos en que el presupuesto legal está constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente, de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Tienen como finalidad lograr el cumplimiento de los fines del Estado:

Esta característica atiende principalmente a los fines que se persiguen al cobrar un tributo, siendo en este caso el de financiar las necesidades y el cumplimiento de los objetivos del Estado, tomando en consideración que según se establece en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que “es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

Creación previa por una ley:

No obstante en las definiciones anteriores no se observa esta característica, es necesario incluirla como un elemento fundamental de los tributos. Es también conocida como el principio de legalidad y está contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, en el cual se establece que “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.”

Debe entenderse entonces que, de acuerdo al principio de legalidad, no puede aplicarse un tributo si este no ha sido previamente creado por medio de una ley. Esto contribuye a poner límites a la capacidad coactiva del Estado, evitando que se lleven a cabo arbitrariedades en las exigencias de recaudación realizadas por el mismo.

Tomando en consideración las características anteriores, puede entonces decirse que los tributos son un tipo de ingreso de carácter público, que se producen por la imposición de una prestación pecuniaria, exigible coactivamente por la administración pública a la persona obligada por ley a su cumplimiento, cuya finalidad principal es proveer al Estado de los fondos necesarios para sostener el gasto público.

1.3 Clases de tributos

La doctrina generalmente señala como tipos de tributos los impuestos, tasas y contribuciones especiales, sin embargo para el estudio de los tipos de tributos aplicados en Guatemala, debe atenderse la clasificación legal que se regula en el artículo 10 del Código Tributario, en la cual se establece que “son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

La clasificación establecida en el Código Tributario es de tipo teleológica, ya que las principales diferencias entre los distintos tipos de tributos se establecen de acuerdo a la finalidad que tendrán los ingresos percibidos a través de cada uno de ellos, según se podrá analizar en las definiciones que se presentan a continuación.

1.3.1 Impuesto

Constituye la forma más general de los tributos, en el sentido que es el de aplicación más común y a través de los cuales el Estado percibe la mayoría de los ingresos de tipo fiscal, que son utilizados para financiar los servicios públicos generales que por ley el Estado está obligado a proveer a los ciudadanos.

En cuanto al deber de los guatemaltecos de contribuir al gasto público, establecido en el artículo 135 de la Constitución Política de la República, el cual fue citado anteriormente como parte del fundamento constitucional de los tributos, se considera ampliamente relacionado el siguiente aporte doctrinario que establece que: “El fundamento sociológico de los impuestos es que todos los integrantes de una sociedad política tienen el deber de contribuir con parte de sus recursos para que la colectividad viva, progrese y alcance su felicidad.” (Martínez, 1976, Pág. 54)

Entre las distintas definiciones consultadas pudo observarse que, para su estructuración, existen muchas variantes en los criterios de los autores, quienes aportan más o menos características en búsqueda de lograr la definición que a su parecer es la más acertada. Sin embargo, por cuestiones didácticas, se analizarán aquellas definiciones que, en general, comparten características más ricas y variadas, que facilitarán la construcción de una definición unificada.

Para facilitar este proceso de análisis y creación se abordan las características principales de cada una de las definiciones aportadas, para luego construir una definición más completa. Siendo la primera definición la que establece que el impuesto es:

La prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato. (Rodríguez, 1986, Pág. 9)

De la definición anterior pueden establecerse las siguientes características:

- Es una prestación en dinero o en especie
- Es establecida por el Estado conforme a la ley con carácter obligatorio
- Su finalidad es cubrir el gasto público
- Sin contraprestación o beneficio especial directo o inmediato

De las características anteriores resalta, en particular, aquella que indica que (para la prestación en dinero o en especie) no existe contraprestación o beneficio especial directo o inmediato. Esto

significa que por el pago de la prestación el contribuyente no se verá beneficiado en forma particular y directa, sino que ese pago servirá para financiar servicios públicos de carácter general. Es importante resaltar esta característica en virtud de que es la única que no forma parte de las características generales del tributo y, por ende, es la que permite diferenciar un impuesto de los demás tipos de tributo.

En ese mismo sentido, se aporta la siguiente definición que establece que los impuestos son: “Deducciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coactiva que satisfacen necesidades públicas.” (Martín, 1978, pág. 38)

Sobre la definición anterior las características más relevantes son las siguientes:

- Deducciones de parte de la riqueza de los particulares
- Exigidas por el Estado
- Su finalidad es la financiación de los servicios públicos indivisibles
- Que tienen demanda coactiva

En el caso de esta definición se puede observar que, aunque no de la misma manera, existe la misma característica, distintiva de generalidad de los servicios que se financian con el impuesto, solo que en este caso se plantea cuando se refiere a servicios públicos indivisibles. Esta indivisibilidad es una forma de decir que los servicios no pueden ser individualizados para beneficiar de forma particular y directa al contribuyente.

No obstante las definiciones anteriores pueden considerarse bastante completas, en ellas se ha obviado una característica que se considera muy importante, siendo ésta: ¿cómo se crea la obligación tributaria que faculta al Estado a exigir el pago del impuesto?

La respuesta a la interrogante planteada en el párrafo anterior, puede ser fácilmente respondida con la siguiente definición: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el

Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.” (Giuliani, 1987, Pág. 317)

Como puede observarse, no debe únicamente incluirse en la ley la existencia del impuesto, sino que además debe crearse por ley el hecho imponible o hecho generador, que dará origen a la obligación tributaria, en cuanto el sujeto pasivo cumpla o encuadre en el supuesto establecido en el mismo. Creada la obligación tributaria, entonces el Estado puede ejercer su poder de imperio y exigir el cumplimiento de la misma.

Al comparar las definiciones anteriores, puede observarse que aunque son muy similares, cada una posee características integrales que no pueden obviarse en la construcción de una definición adecuada. De esa cuenta se sistematizaron las características en común y aquellas adicionales para proponer la siguiente definición:

Impuesto: es aquella prestación pecuniaria o en especie, exigible por el Estado por su poder de imperio de aquellas personas individuales o jurídicas sobre quienes recaiga por ley la obligación del pago, al encuadrarse en el supuesto jurídico establecido, con la finalidad de cubrir el gasto público de las obras y servicios que no pueden ser concretamente individualizados.

Teniendo como referencia las diferentes definiciones doctrinarias, puede ahora analizarse la definición legal de impuesto, que se establece en el artículo 11 del Código Tributario, siendo esta la siguiente: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Puede observarse que la definición que se establece en el Código Tributario es bastante escueta, en virtud de que únicamente hace referencia a que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Además que puede generarse cierta confusión, debido a que al hablar de hecho generador tiende a relacionarse con la creación de la obligación tributaria, cuando en realidad a lo que se está refiriendo es a la finalidad del cobro del impuesto, es decir, para que será utilizado. Ahora bien, la característica principal de esta finalidad

es que se trata de una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, lo que significa que el beneficio de la función o servicio público para el que se utilizará no puede individualizarse a un solo contribuyente.

¿Pero qué es una actividad estatal general? Para poder responder a esta interrogante es necesario analizar lo que establece el artículo 2º. de la Constitución Política de la República en cuanto a que “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República de la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.” Entonces sabiendo cuales son los deberes del Estado, puede inferirse que las actividades estatales generales son aquellas que son realizadas con la finalidad de cumplir con los deberes estatales impuestos por la Constitución, tendiendo primordialmente a la búsqueda del bien común.

Clasificación de los impuestos:

Los impuestos pueden clasificarse de acuerdo a diferentes ámbitos de análisis, pudiendo ser algunas las siguientes:

Por su vigencia

Pueden clasificarse como impuestos ordinarios o extraordinarios. Son impuestos ordinarios aquellos que han sido incorporados permanentemente al sistema tributario de un Estado, sin tener un tiempo de finalización establecido desde su creación; por ejemplo el Impuesto sobre la Renta. Por el contrario, son impuestos extraordinarios aquellos que desde el momento de su creación se establece que serán temporales, con una fecha de finalización que solo les permitirá formar parte del sistema tributario del Estado por un determinado plazo; por ejemplo el Impuesto de Solidaridad.

Por la manifestación de riqueza que gravan

Son impuestos directos aquellos que gravan manifestaciones personales de riqueza, por ejemplo el Impuesto sobre la Renta. Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el consumo, lo que no

afecta directamente el patrimonio de ninguna persona sino el valor de un bien, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.

Por el objeto

Dependiendo de la manifestación de riqueza que se pretenda gravar, pueden clasificarse como impuestos al patrimonio, la renta o el consumo. Ejemplos para estos impuestos serían: para el patrimonio, el Impuesto Único sobre Inmuebles; para la renta, como su nombre lo dice el Impuesto sobre la Renta; y para el consumo, el Impuesto al Valor Agregado.

Por el hecho generador

Dependiendo del supuesto establecido en el hecho generador, estos pueden clasificarse en impuestos reales o personales. Los impuestos reales gravan bienes, derechos u actividades del sujeto pasivo; por ejemplo el Impuesto Único sobre Inmuebles. Mientras que los impuestos personales gravan directamente al sujeto como persona individualizada, aunque este haga relación posterior a actividades realizadas por el mismo, por ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

Por su ámbito de aplicación temporal

Dependiendo del tiempo de manifestación del hecho generador, pueden clasificarse en impuestos periódicos o instantáneos. Los periódicos son aquellos en que el hecho generador se produce de forma frecuente o que se repite cada cierto tiempo; por ejemplo el Impuesto sobre el Valor Agregado. Por la otra parte, los impuestos instantáneos son aquellos en que el hecho generador se da por una manifestación temporal inmediata y concreta; por ejemplo el Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones.

1.3.2 Arbitrio

Según las clasificaciones doctrinarias el arbitrio no constituye una categoría de tributo, sino que lo incluyen dentro de los impuestos, diferenciándolo principalmente por el sujeto activo, que en este caso son las municipalidades. Sin embargo la legislación guatemalteca, al hacer la clasificación legal de los tributos, individualiza como tipos de tributos al impuesto y al arbitrio, definiendo en el artículo 11 del Código Tributario, que el arbitrio “es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”

Como puede observarse en la definición anterior, no obstante se refiere al arbitrio de forma individualizada, en esa misma definición no lo clasifica como tributo, sino como como un tipo de impuesto. De esa cuenta se puede deducir que el arbitrio comparte las características generales de los impuestos, diferenciándose principalmente porque el arbitrio es en favor de una o varias municipalidades; pudiéndose mencionar entre otras, las características siguientes:

- Únicamente pueden ser creados por el Congreso de la República por medio de una ley, según se establece en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que contiene el principio de legalidad.
- No existe una contraprestación individualizada por parte de la municipalidad: ésta característica la comparte con los impuestos, pues ambos tributos no retribuyen o devuelven un beneficio directamente al contribuyente que los tributa, sino se dirige dicho beneficio a la población en general.
- El pago debe realizarse de forma periódica: ya sea en pagos trimestrales, como en el caso del impuesto único sobre inmuebles, que aunque lleve la definición de impuesto, en la práctica es realmente o un arbitrio, o bien, en pagos anuales como el boleto de ornato.
- El ámbito territorial del arbitrio: únicamente puede extenderse a aquellas actividades que se realicen dentro de la circunscripción municipal de la municipalidad que lo va a percibir.

1.3.3 Contribución especial

Es un tipo de tributo que es establecido directamente al sujeto pasivo, por un beneficio particular que este va a recibir a cambio, considerando que aunque los obras o servicios son de carácter público estos generarán un beneficio individualizado para una o varias personas.

Según la siguiente definición doctrinaria consiste en

Una serie de diversos tributos que, no obstante responder a distintas finalidades, tener variados procedimientos de recaudación y ser cobrados por diferentes clases de organismos, poseen la característica particular de ser todas ellas aplicadas como compensaciones de los beneficios o de las ventajas especiales obtenidas por determinadas personas o grupos sociales y ello, como consecuencia, de la realización de obras públicas o de actividades estatales específicas. (Martín, 1978, Pág. 88)

Además puede definirse como una “Prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.” (Giuliani, 1987, Pág. 322)

No obstante que con las definiciones anteriores es posible comprender de cierta forma en que consiste una contribución especial, se considera que la definición que se incorpora a continuación es la más completa, pues además de incluir los elementos principales de los tributos también define claramente el hecho generador y el fin de la contribución especial.

La contribución especial es la prestación en dinero, establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad. (Rodríguez, 1986, Pág. 84)

Del análisis de las definiciones anteriores puede establecerse que los elementos principales de la contribución especial son los siguientes:

- Prestación obligatoria establecida por ley
- Se genera por la actividad estatal de obras o servicios
- Deben existir beneficios individuales o de grupos sociales determinados.

En el artículo 13 del Código Tributario, se define la contribución especial como “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

Puede inferirse del análisis de las diferentes definiciones que el elemento principal de la contribución especial es que la realización de las obras públicas o de servicios estatales debe generar un beneficio directo para el contribuyente. Esto no quiere decir que la obra o servicio público será realizada exclusivamente en beneficio de una persona, sino que de la generalidad el contribuyente recibirá un beneficio que puede ser individualizado.

Un ejemplo de un caso de contribución especial, es en el caso de la realización de drenajes; ya que aunque la obra pública trae un beneficio de interés general para la población de la comunidad donde se realice, trae un beneficio particular para cada una de las personas que se beneficiarán conectándose a la red de drenajes, por lo que se les solicitará una contribución especial para financiar parte de la misma.

1.3.4 Contribución por mejoras

La contribución por mejoras es un tipo de tributo cuyo hecho imponible es la plusvalía obtenida por un bien inmueble del sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de una obra o la prestación de un servicio público que lo benefició y cuya finalidad es aportar para financiar, concretamente, la realización de la obra o la prestación del servicio público que le dio origen en un principio.

La plusvalía es el incremento de valor que una propiedad va adquiriendo a través del tiempo y que puede darse por factores puramente económicos o por mejoras en las características del entorno de la misma. Es sobre ese entorno que pueden llevarse a cabo las obras o servicios públicos que incrementarán el valor del bien, por lo que puede imponerse la obligación de que en consecuencia se pague una contribución por mejoras como compensación por ese incremento.

Algunas de las formas en que la realización de una obra pública puede beneficiar a un bien de tal forma que obtenga plusvalía y que podría ser objeto de una contribución por mejoras, son por ejemplo: la realización de un paso a desnivel o la ampliación de una carretera, lo que generalmente por accesibilidad genera plusvalía para los bienes inmuebles cercanos. Un ejemplo en Guatemala fue la realización en el año 2003 del paso a desnivel del kilómetro 9 de la Carretera a El Salvador, Santa Catarina Pinula, donde se impuso a los vecinos de las colonias aledañas una contribución por mejoras para coadyuvar en la construcción del mismo.

En las definiciones doctrinarias consultadas pudo observarse que los diferentes autores se inclinan en búsqueda de la mejor concepción de lo que es una contribución por mejoras, siendo la primera la que propone el autor de la siguiente definición, al establecer que la contribución por mejoras es la “Prestación obligatoria debida en razón de un aumento o de un incremento del valor venal de la propiedad inmueble derivada de la realización de la obra pública.” (Martín, 1978, pág. 90)

El valor venal al que se refiere el autor en la definición anterior, es el valor en el mercado que puede tener el bien si este quisiera ser enajenado y es utilizado para tener una referencia de cuál fue el incremento que el bien obtuvo.

Por su parte, Saldaña opina que:

Es la prestación en dinero que deviene con motivo de una obra pública o de actividades estatales, teniendo lugar cuando el particular sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria obtienen un beneficio específico, que se traduce en el aumento de valor de un inmueble derivado de una obra pública. (Saldaña, 2005, Pág. 36)

Esta definición presenta una variante en cuanto a la definición anterior, siendo ésta que la prestación de dinero no deviene únicamente de la realización de una obra pública, sino que también puede ser por actividades estatales. Esto soporta también lo que se definió al inicio, donde se decía que el hecho generador era la plusvalía del bien inmueble como consecuencia de la realización de una obra o la prestación de un servicio público.

Tomando en consideración lo anterior, puede entonces establecerse que las características de la contribución por mejoras son las siguientes:

- Es una prestación en dinero
- Es derivado de una obra o servicio público
- Es solicitada en razón de un beneficio de incremento de valor de un bien inmueble

La definición legal de la contribución especial por mejoras también se encuentra en el artículo 13 del Código Tributario, en el cual se establece que es: “la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

1.4 Impuesto sobre la Renta

Para poder tener una concepción general de lo que es el impuesto sobre la renta, es necesario analizar en principio en que consiste la renta según los puntos de vista doctrinarios y que tipos de renta contempla la legislación guatemalteca. En algunas definiciones doctrinarias la renta es identificada también bajo el término de rédito, que para fines de estudio no presenta ninguna complicación por ser sinónimos, tal y como se presenta a continuación:

Es rédito el fruto o producto que fluye, emana o se produce periódicamente por la explotación de una fuente estable o más o menos permanente. Según otros, ha de entenderse por rédito la diferencia patrimonial ocurrida en un período de tiempo dado. (De Juano, 1971, Pág. 391)

De la definición anterior, debe hacerse la separación de ambas concepciones, pues no obstante el autor hace mención a su idea de lo que es un rédito, también hace mención de la concepción que tienen otros. En este caso, ambas construcciones son útiles y aplicables, porque en el sistema tributario guatemalteco se grava la renta atendiendo diferentes formas de generarla, que pueden encuadrarse perfectamente dentro de estas dos definiciones, tal y como se explica a continuación.

La primera se refiere al fruto o producto que se obtiene por la explotación de una fuente más o menos permanente, siendo este fruto lo mismo que se conoce como utilidad, que se genera dentro de la actividad mercantil. La segunda, según se indica, se da por la diferencia patrimonial ocurrida en un período de tiempo dado; estas rentas obtenidas por cambios en el patrimonio, son las que se

conocen generalmente como rentas de capital, que consisten principalmente en gravar la acumulación de riqueza que posee el contribuyente.

En general el enfoque sobre es el rédito tiende más a la teoría de que es la generación de frutos, que pueden interpretarse también como riqueza, que se logra obtener por la explotación de una fuente productiva, tal y como puede observarse en la siguiente definición:

Rédito es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata. (García, 1967, Pág. 241)

El artículo 2 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, establece qué rentas son gravadas por el impuesto respectivo, clasificándolas según su procedencia de la siguiente forma: “1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.”

Es importante comprender bien en qué consiste cada una de las rentas contempladas en la legislación, ya que son las que permiten tener una percepción clara sobre qué ingresos son gravados con el impuesto sobre la renta, así como cuál de los regímenes establecidos en la Ley de Actualización Tributaria, será el que corresponda para cada contribuyente.

- Las rentas de actividades lucrativas: este tipo de renta es aquella que se consigue, tal y como su nombre lo dice, al realizar actividades que generen lucro, es decir ganancias. Son conocidas también como actividades mercantiles o comerciales y consisten en el intercambio de bienes o servicios que son lícitos para ser negociados en un mercado de compra y venta. El artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria establece que:

Se entiende por actividades lucrativas las que se suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Los factores de producción son aquellos elementos por medio de los cuales se obtiene un bien o servicio. En el caso de las actividades lucrativas, la obtención de este bien o servicio debe tener como finalidad principal lograr la venta del bien o realizar la prestación del servicio, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Es importante comprender que los beneficios obtenidos directamente por los propios factores de producción, no forma parte de las rentas de capital. Es decir que del capital se obtendrán intereses, de la tierra una renta por su utilización y del trabajo un salario por el tiempo trabajado y esos constituyen otros tipos de rentas, individualizados de esta forma constituyen otros tipos de rentas.

Para comprenderlo de una mejor manera, cuando se hace referencia a que se supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, la palabra más adecuada es que para lograr realizar estas fases y obtener un producto o servicio de las mismas, lo que debe hacer es aportar los factores de producción, de forma individual o combinada dependiendo del tipo de bien o servicio que se necesite.

En el artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria se establece que las rentas de actividades lucrativas son: “Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.”

- Las rentas del trabajo: este tipo de renta tiene como fuente de producción el trabajo, que no es más que el esfuerzo físico o intelectual que una persona realiza a cambio de una remuneración o salario, generalmente en dinero. La renta del trabajo es entonces el ingreso en concepto de salario que se recibe a cambio de la realización del mismo. En el artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria se establece que las rentas del trabajo son:

Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.

Para establecer que una contraprestación, retribución o ingreso que deriva del trabajo personal prestado por un residente constituye una renta del trabajo, el elemento más importante es que ese trabajo debe ser prestado en relación de dependencia, es decir que debe existir una relación laboral patrono-empleador con todas las condiciones que esto implica. Por ejemplo, si la relación es de tipo contractual por prestación de servicios profesionales, no se considera una renta del trabajo porque no existe relación de dependencia, aun así se cumpla con los demás elementos.

- Las rentas del capital y las ganancias del capital: el capital como elemento económico contable, es la diferencia existente entre los bienes y derechos (activo) y las deudas y obligaciones (pasivo). En otras palabras puede decirse que el capital es el remanente financiero que se obtiene luego de solventar las obligaciones con los acreedores y que se constituye como un fondo positivo para la persona jurídica.

En el numeral 3 del artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria se establece que las rentas de capital son: “Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala.” Esta definición no alcanza a definir adecuadamente en qué consisten las rentas de capital, por lo que es necesario incluir la definición del hecho generador, que establece que lo constituye: “...la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.”

1.4.1 Definición

En la actualidad el Impuesto sobre la Renta es uno de los más aplicados a nivel mundial, pudiendo decirse que prácticamente es de aplicación universal por los diferentes Estados para lograr una recaudación adecuada a sus fines. Esto en virtud de que es el impuesto que permite gravar más fácilmente la capacidad contributiva de las personas, pues recae directamente sobre su patrimonio y las fluctuaciones que este pueda sufrir.

Según Porras, el Impuesto sobre la Renta “grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.” (Porras, 1977, Pág. 20)

De la definición anterior puede establecerse que el impuesto sobre la renta tiene los siguientes elementos:

- Grava ingresos en efectivo, en especie o en crédito

- Deben modificar el patrimonio del contribuyente
- Deben provenir de rendimientos de capital, trabajo o la combinación de ambos.

Según se regula en el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, el impuesto sobre la renta se decreta “sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.”

Tomando como fundamento la definición doctrinaria analizada y lo contemplado por la legislación guatemalteca, se propone entonces la siguiente definición: el Impuesto sobre la Renta es aquel impuesto que grava toda renta en efectivo, especie o crédito, proveniente de rendimientos de actividades lucrativas, del trabajo o del capital, y que afecta el patrimonio de la persona individual o jurídica que la percibe.

1.4.2 Clasificación

De acuerdo a lo planteado con anterioridad, sobre los impuestos es posible realizar diferentes clasificaciones dependiendo si cumple o no con determinadas características. Siendo la clasificación del impuesto sobre la renta la siguiente:

- Es directo

Según algunas teorías de clasificación, el impuesto sobre la renta es directo porque no existe ningún tipo de intermediación para alcanzar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que el impuesto no puede ser trasladado o repercutido. Sobre este criterio se sostiene la siguiente definición doctrinaria, la cual establece que los impuestos directos son: “aquellos en los cuales el legislador alcanza por medio de la Ley, al sujeto pasivo del impuesto, en tal forma que éste no traslada el pago del Impuesto a una tercera persona.” (Porrás, 1977, Pág. 241)

Sin embargo existen algunos tratadistas que difieren en la forma en la que se hace la clasificación entre impuestos directos e indirectos, considerando al respecto lo siguiente:

Es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos. (Margain, 1977, Pág. 89)

Aunque según la primera clasificación el impuesto sobre la renta también sería un impuesto directo, se considera que la forma más adecuada de hacer la clasificación es la última y que, en efecto, debe considerarse que un impuesto es directo cuando lo que grava son los rendimientos. Por lo tanto, al ser los rendimientos un tipo de renta gravada por el impuesto sobre la renta, entonces sin lugar a dudas puede decirse que el mismo es un impuesto directo.

- Es personal

Su enfoque no se realiza en las actividades del sujeto pasivo, sino en este como individuo tributario y en la capacidad que tendrá para cubrir una obligación tributaria, de acuerdo al principio de capacidad de pago. Lo anterior es sustentable si se analiza la siguiente definición, que establece que el Impuesto Sobre la Renta es personal “en virtud de que se funda en la capacidad tributaria, como sujeto pasivo del impuesto.” (Porrás, 1977, Pág. 242)

El principio de capacidad de pago se encuentra regulado en el primer párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se establece que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” Esto significa que para establecer un tributo la carga tributaria no debe recaer directamente sobre ella sin tomar en consideración sus condiciones económicas, por lo que principalmente debe enfocarse en las manifestaciones de riqueza que presenta.

De la Garza, citando a Ataliba indica que los impuestos personales son: “Aquellos cuyo aspecto material del presupuesto toma en consideración ciertas cualidades, jurídicamente cualificadas, del sujeto pasivo. En otras palabras, estas cualidades jurídicas influyen para establecer diferenciaciones de tratamiento en el aspecto material de la hipótesis de incidencia.” (De la Garza, 1978, Pág. 374)

- Es progresivo

Esta característica es quizá la más importante del Impuesto sobre la Renta, viéndole desde el ámbito subjetivo, porque éste se incrementa de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Entonces “tiene una función de equilibrio y compensación frente a los impuestos indirectos...” (Porras, 1977, Pág. 242)

- Nace de las utilidades

Esto se refiere principalmente a que el impuesto se genera cuando el sujeto pasivo percibe una ganancia de su actividad mercantil. La ganancia es la diferencia que obtiene el sujeto pasivo entre el costo y gastos del producto o servicio y el precio de venta al que se realiza la transacción por medio de la cual lo comercializa.

- Es flexible

Existen algunos criterios que se refieren a la elasticidad de un impuesto, consiste en aquella característica de soportar una elevación de la tarifa impositiva sin que esta afecte la materia imponible a tal grado que afecte los efectos recaudatorios que genera el incremento realizado. Sin embargo, ese es otro tipo de elasticidad y no es a la que se pretende aludir como característica del impuesto sobre la renta.

Para efectos de esta investigación, el criterio que se soporta es aquel que dice que la elasticidad del impuesto sobre la renta quiere decir que “No es rígido, ya que grava las utilidades y, siendo estas fluctuantes según el panorama económico-social, aquél va operando de acuerdo al grado de utilidad alcanzado.” (Porras, 1977, Pág. 244). Lo anterior significa que el monto del impuesto que el contribuyente deberá pagar será acorde a la mayor o menor cantidad de utilidades que obtenga, lo que se considera mas justo en cuanto a la capacidad de pago del mismo.

Capítulo 2

Normas especiales de valoración entre partes relacionadas

En los últimos años, como consecuencia de la globalización, se ha venido incrementando cada vez más la cantidad de transferencias de mercancías que se realizan entre empresas ubicadas en diferentes países, gracias a la facilidad existente para relacionar mercados distantes entre los que anteriormente no hubiera sido posible

Para facilitar este tipo de transacciones comerciales las empresas transnacionales han ido diversificando la ubicación de sus centros de operación, dependiendo de las condiciones que presente cada una de ellas y de lo que de acuerdo a sus necesidades les genere mayor rendimiento para poder trasladar los bienes y servicios de un país a otro, utilizando para ello sus diferentes subsidiarias.

Para las empresas transnacionales, la ubicación de las subsidiarias en diferentes países no únicamente es conveniente por temas de ubicación estratégica, sino que también puede representarles menores costos de producción en diferentes rubros, incluyendo los impuestos que pueden ser menores algunos de estos países que en el país donde tienen su casa matriz. Este tipo de beneficios o ventajas fiscales ha generado que las empresas realicen operaciones entre sus diferentes subsidiarias buscando trasladar sus utilidades a territorios con menor carga fiscal para evadir o eludir el pago de impuestos que normalmente hubiera correspondería por sus operaciones.

Como consecuencia de estas prácticas, las administraciones tributarias han tenido que ir modificando sus sistemas de fiscalización a efecto de lograr ejercer un adecuado control para que las compañías transnacionales no se valgan de este tipo de estrategias de transferencias de bienes o servicios para reducir o evitar el pago de impuestos. Con esta finalidad han ido normando que las compañías residentes en su país que tengan operaciones con entidades residentes en otros países, con las que se considere relacionada, deben valorar sus operaciones de acuerdo a ciertas bases económicamente razonables, bajo las que se hubiera operado entre entidades independientes en condiciones normales de mercado, sobre las cuales se aplican las tarifas impositivas y así lograr el pago de impuestos correspondiente donde sea su jurisdicción fiscal; a esto se le conoce

internacionalmente como precios de transferencia, sin embargo en Guatemala están reguladas como normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

Los Precios de Transferencia se han venido instaurando en distintos países de América Latina y el resto del mundo, según la recomendación de distintas organizaciones internacionales. Para el caso de Guatemala, que está entre los últimos países que incorporaron la normativa, la recomendación vino de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE- (También conocida como OECD, por sus siglas en inglés), la cual ha establecido los lineamientos para una adecuada aplicación de los precios de transferencia.

2.1 Definición

En Guatemala se establece legalmente la figura de Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas en el Capítulo VI, Libro I, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, publicado en el Diario de Centro América el 5 de marzo del 2012. Sin embargo su vigencia fue suspendida temporalmente por el artículo 27 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, publicado el 20 de diciembre del 2013 en el Diario de Centro América; volviendo a tomar efecto y aplicación a partir del 1 de enero del 2015, según se establecía en el mismo artículo.

Según Standard & Poors, citada por Bettinger, los precios de transferencia son: “todos aquellos lineamientos, que van orientados a evitar que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.” (Bettinger, 2005, Pág. 48)

La siguiente definición por su parte, enfoca las normas especiales de valoración entre partes relacionadas desde su ambitos de territorialidad, de la siguiente forma:

Son en principio, un marco fiscal regulatorio tanto nacional (ley doméstica) como internacional (tratados internacionales, las directrices de la OECD), que tienen por objeto fijar mecanismos para que las empresas multinacionales realicen sus transacciones (entre ellas mismas) a precios de libre mercado, con el propósito fundamental de que se tribute lo justo en cada país involucrado.” (Latapí, 2003, Pág. 48)

En la Ley de Actualización Tributaria no se incluye una definición sobre qué son los precios de transferencia, sin embargo tomando como referencia las definiciones anteriores y adecuándolas a lo que en la citada ley se regula, se propone la siguiente definición: Son un marco fiscal regulatorio que establece lineamientos para que las operaciones entre partes relacionadas sean valoradas de acuerdo con el precio o monto para una operación determinada, que partes individuales habrían acordado en condiciones de libre competencia, en operaciones comparables realizadas.

2.2 Principio de libre competencia

Durante las últimas tres décadas, en las legislaciones de los países que fueron incorporando la figura de los precios de transferencia, se han utilizado diferentes enfoques metodológicos con los que se trataba de regular lo referente a los precios de transferencia. Sin embargo, estos enfoques generaban diferentes inconvenientes en su aplicación, principalmente generando casos de doble o múltiple tributación, por lo que se fueron descartando.

De forma general, puede definirse la doble imposición internacional como: “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.” (OCDE, 2010, Pág. 7).

Actualmente el enfoque más aceptado es el que aplica el principio de libre competencia, conocido en algunos países también como el principio *Arm's Length*, el cual pretende que las partes relacionadas realicen sus operaciones tomando como referencia los precios con que se realizarían operaciones comparables entre partes independientes, actuando en un ámbito de libre mercado.

La siguiente definición doctrinaria establece que el principio de libre competencia lo que pretende es que: “las empresas relacionadas ya sea en el capital, en la administración o en el control realicen sus transacciones (enajenen los bienes, servicios, intangibles o productos financieros) a los precios que hubieren realizado empresas no relacionadas (independientes) en circunstancias similares.” (Latapí, 2003, Pág. 25)

De la definición anterior podemos inferir que los precios de transferencia tiene un ámbito de aplicación bastante amplio y no son aplicables únicamente en las transacciones que consideramos estrictamente comerciales, como la compra y venta.

El principio de libre competencia se encuentra contemplado en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, de la siguiente forma:

Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia. (OCDE, 2010, Pág. 28)

Además de la utilización de esta concepción en los convenios tributarios bilaterales realizados entre los países que forman parte de la OCDE, ésta también fue adoptada como base para ser incorporada a las legislaciones de los países parte y también de algunos otros que no forman parte de la organización, pero que han adoptado los precios de transferencia. Se ha dado esta aceptación general del principio ya que se considera que si su aplicación es correcta, no existe múltiple tributación.

En Guatemala el principio de libre competencia está regulado en el artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente forma: “Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables realizadas.”

Entonces según lo visto en las definiciones anteriores, para la aplicación del principio de libre competencia es necesario tomar como punto de referencia las condiciones en las que se han realizado operaciones comparables realizadas por partes independientes. Para comprender mejor este tema se tratará más adelante lo relativo al análisis de las operaciones comparables, para que se considere que se ha aplicado correctamente el principio de libre competencia y en consecuencia se considere que los precios de transferencia fijados sean adecuados.

2.3 Partes relacionadas

La figura de las partes relacionadas surge desde que se empezó a dar el fenómeno de la globalización, en el cual la expansión de las empresas se dio a tal grado que empezaron a tener presencia a través de subsidiarias o similares en diferentes países, convirtiéndose en lo que actualmente se conoce como grupos multinacionales.

El objetivo de las empresas que forman parte de los grupos transnacionales no es diferente del que tiene una empresa independiente, que es el lograr el margen de utilidad más alto al momento de realizar las transacciones de sus productos o servicios. Sin embargo cuando las operaciones se realizan entre partes relacionadas, los precios de transferencia utilizados no necesariamente corresponden a los precios que se hubieran pactado entre partes independientes, lo que genera desventaja para estas últimas, dificultándoles ser competitivas en el mercado en relación a las empresas relacionadas.

En forma general, se considera que existen partes relacionadas cuando se realizan transacciones comerciales o prestación de servicios entre dos empresas que pertenecen a una misma compañía, es decir que son propiedad de una misma persona o los mismos accionistas.

Para considerar en qué casos una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero se consideran partes relacionadas, debe analizarse si se encuentra dentro de algunas de las situaciones legales que para el efecto se establecen en el artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria, siendo estas las siguientes:

El primero, es el caso en que una de las empresas tenga la dirección o control sobre la otra, o que sea poseedora de por lo menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de las acciones con derecho a voto. En este caso lo que se verifica es la influencia que se pueda tener sobre las decisiones comerciales de la otra empresa, ya que si el control es compartido entre ambas empresas o hay participación accionaria de una sobre la otra, la toma de decisiones no será objetiva y se manipularan para obtener beneficios económicos.

En el segundo, se consideran relacionadas cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas. La misma situación se considera en este caso, ya que por ser un número reducido de persona, cinco o menos, la dirección estará muy concentrada y la influencia en la toma de decisiones de cada una de las empresas difícilmente podrá considerarse independiente.

El tercero y último supuesto es cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En este caso aunque no se hace relación directamente a la dirección de las empresas, se sobreentiende que al pertenecer a un mismo grupo empresarial, siendo personas jurídicas, existirá un interés en común en el manejo de todas las subsidiarias que pertenezcan al mismo grupo y, por lo tanto, se tiende a la manipulación de los precios de transferencia en busca de un beneficio mayor.

2.4 Ámbito de aplicación

Para poder aplicar las normas de valoración entre partes relacionadas es importante comprender cuál es el alcance de aplicación que tienen, para esto es necesario analizar detalladamente los diferentes ámbitos de aplicación de las mismas: personal, espacial, material y temporal.

El ámbito de aplicación general de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas está establecido en el artículo 57 de la Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente forma:

Ámbito objetivo de aplicación. El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos.

A partir de la definición anterior, se analizarán individualmente cada uno de los elementos que componen el ámbito de aplicación general de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, lo que proporcionará una idea más específica de los alcances que tienen las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

2.4.1 Ámbito personal

Serán aplicables a las personas residentes en Guatemala, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de acuerdo a las condiciones establecidas en la ley para establecer quienes se consideran partes relacionadas.

2.4.2 Ámbito espacial

Aunque las operaciones entre partes relacionadas son transfronterizas, la aplicación de las normas se realiza para las operaciones que hayan sido realizadas en el territorio nacional, no pudiendo extralimitar sus funciones más que en los casos de información recíproca y en los acuerdos de precios por anticipado.

2.4.3 Ámbito material

Serán aplicables a cualquier operación que tenga efectos en la determinación de la base imponible con la que se determinará el impuesto, dentro del período en que se realizó la transacción y en los posteriores, siempre que sea realizada entre una persona residente en Guatemala y una parte relacionada residente en el extranjero.

2.4.4 Ámbito temporal

Serán únicamente aplicables para aquellas operaciones que tengan efectos en la determinación de la base imponible del período en que se realiza y los siguientes períodos, considerando para tal efecto el mismo periodo fiscal que para el impuesto sobre la renta.

2.5 Análisis de operaciones comparables

Para lograr determinar el precio de transferencia aplicable a una o varias transacciones, de acuerdo con el principio de libre competencia, deben utilizarse como referencia las condiciones en las que se han realizado operaciones comparables realizadas por partes independientes.

Existen procedimientos establecidos a nivel internacional, que también han sido establecidos en las legislaciones que aplican los precios de transferencia, pero antes de entrar al análisis de cómo están establecidos estos procedimientos en nuestra legislación, es necesario tener una concepción más clara de que es un análisis de operaciones comparables, para lo que se adopta la siguiente definición:

Comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculada(s). Estos dos tipos de operaciones son comparables si no existe diferencia alguna capaz de afectar de forma importante al factor que se ha examinado en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible efectuar ajustes necesarios bastante precisos que eliminen los efectos sustanciales de cualquier diferencia. (OCDE y Secretaría de Hacienda y Crédito Público México, 2003, Pág. G-2)

Para lograr la determinación del precio de transferencia que habrían acordado partes independientes realizar el análisis de operaciones comparables es importante seguir ciertos lineamientos para lograr determinar, de la forma más adecuada, el precio de transferencia que se habría acordado entre partes comparables que se habría que esté dentro del parámetro establecido según el principio de libre competencia.

A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes, para lo que debe cumplirse con las siguientes condiciones:

Para considerar que dos o más operaciones son comparables, no deben existir entre ellas diferencias económicas que alteren el precio del bien o servicio o el margen de utilidad de la operación, y si estas llegaran a existir, deben poder realizarse los ajustes razonables que permitan eliminarlas.

Además deben tomarse en cuenta ciertos factores, atendiendo a su relevancia económica, es decir el grado en el que pueden incidir en la variabilidad del precio los siguientes factores, considerando su relevancia económica:

- Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación
- Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar las operaciones.
- Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

El análisis de operaciones comparables así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, determinan el método más adecuado en cada caso.

Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, puede agruparlas para efectuar el análisis de operaciones comparables siempre que en dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También pueden agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren tan estrechamente ligadas entre sí o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.

2.6 Métodos para aplicar el principio de libre competencia

En la Ley de Actualización Tributaria se establecen los métodos que pueden ser utilizados para determinar si los valores que se utilizan en las operaciones entre empresas relacionadas cumplen con el principio de libre competencia. Se contemplan cinco diferentes métodos, porque no resulta

posible emplear el mismo para todos los casos, ya que estos son útiles dependiendo de las condiciones de las operaciones a las que vayan a aplicarse.

De los diferentes métodos, únicamente debe emplearse uno para la determinación del precio de transferencia y el contribuyente no debe bajo ninguna circunstancia considerar aplicar dos o más métodos a la vez. Para seleccionar el método que más le convenga, se establece en la ley que debe considerar en principio alguno de los siguientes tres: método del precio comparable no controlado, método del costo adicionado o método del precio de reventa, los que son conocidos como los métodos tradicionales.

Se da prioridad a los métodos tradicionales porque en general se considera que son los que dan resultados más directos y confiables al determinar si las operaciones comerciales entre partes relacionadas se están llevando a cabo bajo el principio de libre competencia. Sin embargo, también contempla dos métodos alternativos que pueden ser utilizados cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información, no pueda aplicarse adecuadamente alguno de los primeros tres métodos, siendo estos los siguientes: método de la partición de utilidades o método del margen neto de la transacción, los que son conocidos también como métodos del beneficio de la operación.

A continuación se analizarán cada uno de los métodos, según el orden en que se establecen, el cual debe de tomarse como lineamiento de prelación al momento de establecer cuál será el método más adecuado para aplicar según las condiciones de las operaciones que se analicen.

2.6.1 Método del precio comparable no controlado

Para comprender adecuadamente este método, primero debe tenerse claro en que consiste un precio, el cual de forma general podríamos definir como aquel valor que se asigna a determinado bien o servicio para su comercialización en el mercado, compuesto por el costo y un margen de utilidad. Dentro de esa misma línea se encuentra la definición que analizaremos a continuación:

El precio de un producto es un valor que se elige con la finalidad de cubrir los gastos necesarios para la comercialización de ese producto y además, conseguir un beneficio. Un precio de venta bien construido implica que se alcancen los siguientes objetivos: 1. Cubrir costes. 2. Salvaguardar la continuidad de la empresa. 3. Obtener beneficios (para repartir entre socios e inversores). (Vera, 2014, Pág. 6)

Como pudo observarse en la definición anterior, también se hace referencia a que el precio está compuesto por dos elementos, el gastos o costos y un beneficio o utilidad, lo que resulta importante para lograr una aplicación correcta de algunos de los métodos para aplicar el principio de libre competencia, tal como se podrá ir observando en adelante.

Este método consiste en comparar el precio de los bienes o servicios que se transfieren en una operación entre partes relacionadas, con el precio con el que se transfieren bienes o servicios en una operación comparable realizada entre partes independientes. Si al momento de realizar la comparación de los precios se establece que existe diferencia, esto es un indicativo de que los precios fijados en las operaciones entre partes relacionadas no se ajustan al principio de libre competencia, por lo que debe buscarse realizar los ajustes correspondientes que permitan equiparar las diferencias existentes y de no ser posible deberá sustituirse el precio de la operación entre partes relacionadas por el precio entre partes independientes.

Lo relativo al Método del precio comparable no controlado está regulado en el numeral 1 del artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, el cual establece lo siguiente:

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

Es importante tomar en consideración que para que una operación entre partes no relacionadas sea comparable con una operación entre partes relacionadas y pueda aplicarse el método del precio comparable, ninguna de las diferencias entre las operaciones que se comparan puede tener incidencia directa en el precio del libre mercado o, en todo caso, deben poder realizarse los ajustes correspondientes que permitan eliminar los efectos generados.

Habiéndose cumplido con alguna de las condiciones anteriores, se puede considerar que la operación entre partes independientes es comparable con la operación entre partes relacionadas y debe aplicarse siempre como método preferente, para ajustarse al principio de libre competencia, el del precio comparable no controlado.

Para tener una mejor apreciación cuando debe optarse por la aplicación de este método, se analizarán algunos casos que permitan identificar algunas de las situaciones en la que resulta adecuado utilizarlo.

La situación en que resulta más confiable aplicar el método del precio comparable no controlado se da cuando se consigue realizar la comparación entre el precio de venta aplicado por una empresa independiente sobre el mismo producto, en la misma fase de la cadena de suministro y bajo las mismas condiciones de negociación que el que es vendido entre partes relacionadas.

Por ejemplo, si una empresa independiente vende 50 cajas de vino de Argentina, tipo merlot, cosecha 2011, y por su parte, en la misma época, una empresa relacionada le vende a otra exactamente el mismo producto, se tiene una operación comparable para determinar confiablemente el precio de transferencia. Ahora bien, si las empresas relacionadas realizan una operación similar en la que vendan 50 cajas de vino, tipo Merlot, cosecha 2011, pero su procedencia no es Argentina sino que es Chile, entonces tendrá que establecerse si la diferencia en la procedencia de los vinos es un factor que incide en el precio que se fijará en el libre mercado. Si se determina que la procedencia si es un factor que influye directamente en el precio, deben realizarse los ajustes que permitan De ser así, debe tratar de realizarse los ajustes lo más precisos posibles que permitan determinar el precio de transferencia y si esto no es posible, debe recurrirse a la utilización de otro método.

Otro factor que puede influir en la determinación de los precios es lo que se conoce como economías de escala, que no es más que la variación que tienen los bienes o servicios en relación al volumen de las operaciones que se realizan. Por ejemplo, basándose en el caso anterior, puede suceder que la empresa independiente venda las mismas 50 cajas de vino a un precio determinado

de US\$ 100.00 por caja, mientras que una empresa relacionada vende a la otra empresa 500 cajas del mismo tipo de vino pero, por ser una compra de mayor volumen, le fija un precio de US\$ 90.00 por caja. Entonces, lo que corresponde es hacer un ajuste, ya que el volumen si es un factor que incide en el precio de transferencia utilizado y esto justifica entonces la variación entre los precios utilizados.

2.6.2 Método del costo adicionado

Esté método se basa en los costos de producción en los que incurre el proveedor de los bienes o servicios transferidos a una parte relacionada, a los cuales les adiciona un margen de utilidad que permita fijar el beneficio que sería adecuado si la operación se hubiera realizado entre partes independientes, de acuerdo a las actividades que ha realizado y las condiciones del libre mercado.

Se utiliza principalmente para determinar los precios de transferencia que debieron aplicarse cuando el productor de los bienes o servicios realiza transferencias con una parte relacionada tomando como base el precio de costo de los mismos. Entonces es necesario que se equipare esa transacción a los precios regulares bajo los que se hubiera realizado la operación con partes independientes que, por norma general, siempre van a tener incrementado un margen de utilidad.

La definición legal del método del costo adicionado está contenida en el numeral 1 del artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente forma:

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

Es importante resaltar que en este método se contempla la posibilidad de que la operación comparable no necesariamente debe de ser realizada por partes independientes, sino que también puede adicionarse el margen habitual que aplica la misma empresa a sus operaciones con partes independientes. Es decir que si las empresas realizan operaciones comerciales de forma regular con

partes no relacionadas, fácilmente lograrán obtener una operación comparable para determinar el margen de utilidad que se va a adicionar al costo.

Similar a las condiciones del método anterior, para que pueda considerarse que una operación entre partes no relacionadas es comparable con una operación entre partes relacionadas y pueda aplicarse el método del costo adicionado, debe cumplirse con la condición de que ninguna de las diferencias entre las operaciones que se comparan puede tener incidencia directa en el precio de libre mercado o, en todo caso, deben poder realizarse los ajustes correspondientes que permitan eliminar los efectos generados.

2.6.3 Método del precio de reventa

Para la aplicación de este método, debe tomarse como base el precio al cual un bien o servicio fue comprado a una parte relacionada, para revenderse a una parte independiente. Debe entonces reducirse al precio de reventa el margen de utilidad que normalmente se hubiera aplicado para obtener el precio de reventa, que es la cantidad que fija el revendedor adicionando a sus costos y gastos un margen de utilidad, que le permita obtener un beneficio que considera adecuado.

Al realizar esta operación de disminución del margen de utilidad, aplicando los ajustes correspondientes si fueren necesarios, se determinará para las partes relacionadas un precio de transferencia ajustado al principio de plena competencia.

De igual forma que para los dos métodos anteriores, la definición legal del método del precio de reventa está establecida en el artículo 59, numeral 1, de la Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente forma:

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

Según se establece en la definición anterior, para determinar el precio podrán utilizarse dos tipos de operaciones comparables. La primera, con las propias operaciones realizadas por el revendedor con personas o entidades independientes, lo que le facilitaría obtener datos más confiables por la similitud de las operaciones. La segunda, que deberá utilizar si se diera el caso que el revendedor no tuviera operaciones propias previas, con las que pueda comparar la operación, consiste en utilizar como referencia el margen utilizado por entidades independientes en operaciones comparables, a las cuales de ser necesario deberá aplicar los ajustes correspondientes que permitan eliminar los efectos sobre el precio de reventa que pueda darse por las particularidades de la operación, de esta forma podrá obtener un precio de reventa más preciso que se ajuste al principio de libre competencia.

Siempre es preferible para el contribuyente tomar como referencia operaciones propias que haya realizado con partes independientes, lo que le permitirá aumentar el grado de confiabilidad del método del precio de reventa y evitar posibles inconvenientes ante la Administración Tributaria, que en su momento puede considerar que los ajustes realizados a las operaciones realizadas por partes independientes no fueron correctamente aplicados o no correspondían.

2.6.4 Método de la partición de utilidades

Como se mencionó anteriormente, en la Ley de Actualización Tributaria se establecen dos métodos que se consideran como alternos, debido a que debe priorizarse la utilización de los tres métodos anteriores y, de no ser posible su aplicación, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información, deben entonces utilizarse estos métodos, conocidos como del beneficio de la operación.

El primero de estos métodos es el de la partición de utilidades, al que se hará referencia en este momento, o el del margen neto de la transacción, el cual se analizará posteriormente.

El método de la participación de utilidades se aplica generalmente cuando existen varias operaciones entre partes relacionadas que tienen muy estrecha relación entre sí, lo que dificulta

analizarlas individualmente. Entonces, para lograr determinar el precio de transferencia se realiza un cálculo de las regalías que resultarían de las operaciones si estas se realizarán entre partes independientes, asignando de esta forma determinada cantidad a cada una de las partes relacionadas, de acuerdo a su participación en las mismas.

Según lo establecido en el numeral 2 del artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, el método de la participación de utilidades se define de la siguiente forma:

Consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

De acuerdo a la definición anterior, es claro que para realizar la asignación del resultado común derivado de la operación u operaciones que se evalúen, debe recurrirse a información contable como la que se menciona, lo que permitirá obtener los datos más confiables posibles sobre la utilidad obtenida, para posteriormente poder realizar la distribución entre las partes relacionadas.

La aplicación de este método presenta ciertas falencias en cuanto a su confiabilidad, ya que puede resultar difícil lograr determinar la participación que cada empresa tuvo en las operaciones y por lo tanto la asignación de una cuota adecuada. Además que la utilización de datos comparables del mercado, para lograr establecer el valor de la participación de cada una de las partes relacionadas, resulta mucho menos fiable que en la aplicación de otros métodos, ya que difícilmente se logra acceso a operaciones relacionadas, por lo que tiende a que la determinación de los aportes se termine realizando de forma inexacta y subjetiva.

2.6.5 Método del margen neto de la transacción

Este método evalúa las operaciones entre partes relacionadas, para calcular el margen neto que personas relacionadas o independientes hubieran obtenido en operaciones comparables, utilizando como base de cálculo los costos, las ventas o los activos. El margen neto es la diferencia entre los

ingresos brutos obtenidos en la operación realizada y los costos de producción y gastos de operación.

Al igual que para el método anterior, puede encontrarse la definición legal del método del margen neto de la transacción en el numeral 2 del artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, la cual establece lo siguiente:

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

Este método presenta cierta conveniencia ya que el margen neto es difícilmente afectado por las diferencias existentes entre ellos, ya que los costos y gastos que se disminuyen al precio de venta son en realidad bastante estables, por lo que se obtiene un resultado de márgenes netos más confiables pues son muy similares entre partes relacionadas o independientes. Sin embargo, puede existir dificultad para obtener la información que permita realizar la determinación a través de este método, ya que no siempre puede tenerse acceso a información tan sensible de otras empresas.

2.6.6 Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

Además de los métodos mencionados anteriormente, en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, se establece también el Método de valoración para importación o exportaciones de mercancía, el cual se analizará a continuación.

Para el caso de las importaciones, se regula que el precio determinado para las mercancías no puede exceder el precio fijado de acuerdo al mercado internacional en la misma fecha y lugar de origen. Este método resulta simple de aplicar para aquellos productos cuyo valor se maneja en la bolsa de valores, sobre los cuales se fija un standard de precio internacional que se registra diariamente.

Los precios internacionales referenciales para las importaciones, podrán ser objeto de ajuste, de acuerdo al artículo 53 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta, Acuerdo Gubernativo número 213-2013 del 8 de mayo del 2013, en el que se establece que “podrán ser ajustados, al alza o a la baja, por el hecho de ser mercancías importadas a Guatemala, considerando las características del bien y la modalidad y términos de la operación, así como otros factores que influyen en el precio.”

Para el caso de las importaciones se debe realizar una investigación de precios internacionales, de acuerdo al tipo de contratación por el que se realizó la operación entre las partes y tomando como fecha de la misma el último día del embarque. Esta fecha puede modificarse, únicamente si se comprueba que la operación se cerró en una fecha diferente, siempre y cuando se haya dado aviso de la suscripción del contrato a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de tres días siguientes a la fecha de suscripción del contrato, solo entonces podrá tomarse como referencia el precio fijado en el contrato, siempre y cuando este se ajuste al principio de libre competencia.

Capítulo 3

Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria

Las Administraciones Tributarias son las entidades que de manera general tienen delegadas las facultades para ejercer el control de los regímenes tributarios y aduaneros de control, recaudación y fiscalización.

Posteriormente a la firma de los Acuerdos de Paz, a principios de 1997, en Guatemala se da inicio a la implementación de una estrategia de transformación y fortalecimiento del sistema tributario del país, con el objetivo principal de mejorar la fiscalización hacia los contribuyentes e incrementar la eficiencia en la recaudación. Una de los elementos principales de ésta estrategia fue la crear una entidad rectora del sistema tributario, moderna y transparente, que fuera la encargada de la implementación y cumplimiento de los compromisos fiscales que se incluyeron en los acuerdos de paz.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios

Entre las funciones que debe cumplir la Administración Tributaria en el caso de las normas de valoración entre partes relacionadas está evitar que los contribuyentes utilicen estrategias con sus partes relacionadas por medio de las cuales desvíen entre los países en las que tienen operaciones las utilidades o pérdidas obtenidas, con la intención de obtener algún tipo de beneficio fiscal de acuerdo a las condiciones establecidas en cada país, principalmente en aquellos en que las cargas tributarias son muy bajas o inclusive nulas para determinadas operaciones.

De esa cuenta es evidente que lo que se busca que con la implementación de las normas de valoración entre partes relacionadas es obligar a aquellas empresas que tengan operaciones entre partes relacionadas a que realicen el pago de los impuestos que corresponden según el grado de participación que hayan tenido en las mismas, evitando que puedan transferir las utilidades o pérdidas según su conveniencia, hacia otros países donde su responsabilidad tributaria será menor.

Las atribuciones generales de la Administración Tributaria están contempladas en el artículo 98 del Código Tributario, en el que se establece lo siguiente:

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos...

De la definición anterior es importante resaltar que las funciones asignadas por ley a la Administración Tributaria son las de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, pero que estas funciones las ejercerá siempre conforme a lo establecido en las leyes. Es decir que por medio de las leyes se ejercen limitaciones a poder tributario del Estado, para proteger al contribuyente de posibles arbitrariedades en que pueda incurrir Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria también tiene algunas facultades específicas para poder lograr el cumplimiento de sus funciones. De estas, únicamente se analizarán aquellas que tienen alguna relación con las funciones que ejerce durante el control a las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

Puede realizar el requerimiento de informe a cualquier persona, inscrita o no como contribuyente o responsable, que declaren los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda y en su caso exigirles el pago de los tributos, intereses, recargos y multas que correspondan.

Para lograr cumplir con esta atribución la Superintendencia de Administración Tributaria podrá exigir a los sujetos pasivos que proporcionen la información para fijar la base imponible y la determinación de la obligación tributaria.

En esta facultad específica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se fundamenta precisamente la atribución que se establece en la normativa de los precios de transferencia, que le permite requerir al contribuyente la elaboración de un estudio de precios de transferencia, el cual deberá presentar a solicitud de la misma para fundamentar la correcta aplicación de las normas de valoración entre partes relacionadas.

Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.

Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.

Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

En la legislación relacionada con las normas de valoración entre partes relacionadas, además de las facultades y atribuciones de fiscalización que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, también se le atribuyen otras facultades específicas con la finalidad de facilitar la verificación del cumplimiento y también para intentar facilitar algunos procedimientos para el contribuyente, las cuales se analizarán a continuación.

3.1 Verificación del principio de libre competencia

Una de las facultades más importantes que se le confieren a la Superintendencia de Administración Tributaria en materia de normas de valoración entre partes relacionadas, es la de ser la encargada de verificar que la valoración de las operaciones entre partes relacionadas cumplan con el principio de libre competencia que establece la ley, con la finalidad de evitar que los contribuyentes no tributen sobre las bases adecuadas y se provoque un detrimento de los ingresos que corresponderían al Estado.

La facultad de verificación de la Superintendencia de Administración Tributaria está contenida en el artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente forma:

La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultará en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición...

De acuerdo al artículo anterior, cuando se diere el caso en que la Administración Tributaria establezca que las operaciones realizadas entre partes relacionadas no cumplen con el principio de libre competencia, podrá efectuar los ajustes correspondientes, pero deberá sujetarse al procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración, que se analizará más adelante.

Al establecer que la Administración Tributaria debe sujetarse al mismo procedimiento establecido para realizar los ajustes de impuestos, se busca proteger al contribuyente de que los ajustes se realicen de forma arbitraria y además garantizarle su derecho de defensa, por lo que haciendo una primera consideración puede decirse que el contribuyente no podrá ser objeto de ningún abuso por parte de la Administración Tributaria y que cualquier ajuste realizado será perfectamente legal.

Ahora bien, en los procedimientos para realizar ajustes a la valoración entre partes relacionadas, de forma general corresponde a las administraciones tributarias la carga de la prueba, por lo que ésta deberá probar que la valoración relacionada no se ajusta al principio de libre competencia y que existe un perjuicio fiscal para el país. Sin embargo, siempre es conveniente que el contribuyente mantenga su documentación por el tiempo establecido en el Código Tributario para la prescripción, para que de ser necesario pueda presentarla ante la administración tributaria, considerando que de igual forma ésta deberá llegar a determinar un precio de transferencia, cuente o no con la información suficiente y adecuada que le permita realizarla de forma más precisa.

El principio de la carga inversa de la prueba, es el que en determinado momento puede afectar al contribuyente, ya que si éste no tiene un adecuado soporte de información documental la Administración Tributaria podrá considerar que la valoración realizada por él no es correcta y, de esa cuenta, hacer una determinación de oficio de los valores entre partes relacionadas, aplicando su criterio para seleccionar un método y las operaciones que considere comparables para determinarlos, y esto tendrá como resultado una variación de los precios de transferencia, afectando directamente al contribuyente en cuanto a la cuantía del impuesto a pagar.

De esa cuenta es importante que los contribuyentes realicen sus estudios de precios de transferencia asesorado por profesionales de la contabilidad y el derecho, expertos en la materia, para que la determinación de los valores entre partes relacionadas sea lo más precisa posible, cumpliendo con el principio de libre competencia y, principalmente, documentar el procedimiento e información utilizado para la determinación.

Realizando adecuadamente la determinación de los precios de transferencia, a través de un correcto estudio de precios de transferencia, el contribuyente tendrá herramientas de defensa ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en caso de que esta iniciara un procedimiento de determinación de la obligación tributaria, ya que podrá aportar la documentación necesaria para demostrar que la determinación realizada es correcta y las razones utilizadas para haber elegido el método que se utilizó y las operaciones comparables.

Tanto la Administración Tributaria como el contribuyente deben aplicar adecuadamente este principio de inversión de la carga de la prueba, para que al momento de llevarlo a la práctica no se utilice como una herramienta para desvirtuar la información proporcionada y que conlleve a que se determinen precios en base a información no verificable. En relación a esto, se incorpora el aporte de análisis realizado por la OCDE para la aplicación general por parte de sus miembros.

En la práctica, ni los países ni los contribuyentes deberían hacer un mal uso de las reglas sobre la carga de la prueba, tal como se ha descrito. Debido a las dificultades de los análisis en materia de precios de transferencia, sería conveniente que, tanto los contribuyentes como las Administraciones, apliquen con particular prudencia y moderación las reglas relativas a la carga de la prueba en el curso de una inspección de un caso de precios de transferencia. De forma más particular y, como cuestión de buena práctica, la Administración tributaria o el contribuyente no deberían hacer un uso abusivo de las reglas de la prueba, como justificación para realizar afirmaciones sin fundamento y no verificables en el contexto de los precios de transferencia. La Administración tributaria debería estar dispuesta a actuar de buena fe demostrando que ha determinado los precios de transferencia con arreglo al principio de plena competencia, aun si la carga de la prueba incumbe al contribuyente; y, de manera similar, los contribuyentes deberían estar dispuestos a demostrar de buena fe que han fijado sus precios de transferencia conforme al principio de plena competencia, con independencia de dónde recae la carga de la prueba.(OCDE y Secretaría de Hacienda y Crédito Público México, 2003, Pág. IV-6)

Del análisis del párrafo anterior, en cuanto a lo dicho sobre que la Administración Tributaria debería estar dispuesta a actuar de buena fe, demostrando que la determinación de los ajustes a los precios de transferencia los realizó de acuerdo a la principio de libre competencia, se infiere que

existe cierto grado de libertad para la misma en el que puede llegar a actuar de mala fe y determinar ajustes de forma arbitraria. De esa cuenta se hace necesario analizar los procedimientos establecidos para la Administración Tributaria para realizar ajustes al contribuyente y si existe alguna regulación que evite que esta actué arbitrariamente con el contribuyente.

3.2 Ajustes

Los ajustes consisten en una valoración realizada por la Administración Tributaria, adaptando el precio a un rango establecido de acuerdo a los valores establecidos en el libre mercado entre partes independientes, que aplicará a las operaciones entre partes relacionadas cuando considere que las operaciones efectuadas entre estas representan un perjuicio fiscal para el país.

Según se analizó anteriormente, cuando la Administración Tributaria en su función de verificación del principio de libre competencia, llegue a establecer que la valoración acordada entre las partes resultara en una menor tributación para el país o un diferimiento de imposición, esta tendrá la facultad para realizar los ajustes correspondientes, confiriendo audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración.

De esa cuenta, desde el momento en que la Administración Tributaria logra verificar que la valoración realizada para las operaciones entre partes relacionadas no se ajusta a los precios del mercado, que hubieren sido utilizados por partes independientes en condiciones de libre mercado, se encuentra legitimada para ajustar esta valoración con fines tributarios. Es decir que no se afectará bajo ningún caso las operaciones realizadas entre las partes relaciones desde el punto de vista financiero, sino que únicamente desde el punto de vista contable-fiscal.

De acuerdo al párrafo anterior es importante que la Superintendencia de Administración Tributaria inicie el procedimiento para realizar ajustes únicamente cuando luego de realizar la verificación tenga información confiable en la que fundamente que la determinación realizada por el contribuyente no es correcta. Esto para evitar procedimientos administrativos que resulten infructuosos que además de restar credibilidad en las capacidades fiscalizadoras de la

Administración Tributaria, afecten al contribuyente haciéndole incurrir en gastos innecesarios para defender su postura en cuanto a la determinación de los precios de transferencia.

El perjuicio fiscal planteado por la Administración Tributaria, no debe bajo ningún punto de vista responder a meras presunciones o situaciones hipotéticas, sino en hechos reales debidamente comprobados anteriormente por la misma, cuando lo que se pretenda sea iniciar procedimientos administrativos para realizar ajustes.

3.3 Información y documentación

Los contribuyentes inscritos en cualquiera de los regímenes para las rentas de actividades lucrativas, tienen la obligación de presentar de la declaración jurada anual del Impuesto sobre la Renta. Si al momento de presentarla, el contribuyente manifiesta que realiza operaciones con partes relacionadas en el extranjero, deberá adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria.

En el artículo 65 de la Ley de Actualización Tributaria se han establecido los principios generales de documentación e información, que deben cumplir los contribuyentes para soportar las operaciones por medio de las cuales fijaron sus precios de transferencia.

La información con la que debe contarse de acuerdo a estos principios, debe compilarse en un informe denominado como Estudio de Precios de Transferencia, y debe tenerla el contribuyente al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta y el anexo, ya que con esta se podrá justificar que se realizó un correcto análisis para determinar los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes obtenidos en las operaciones que haya realizado entre partes relacionadas.

Esta información podrá ser requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria, además de la información adicional que considere necesaria para fiscalizar la correcta aplicación

de las normas de valoración entre partes relacionadas, fijando al contribuyente un plazo para su aportación de 20 días posteriores a la fecha del requerimiento.

El objetivo del estudio de precios de transferencia es tener la información que permita verificar si los precios de transferencia relacionados a las transacciones con partes relacionadas se rigen por el principio de plena competencia y deberá contener toda la información que haya sido utilizada por el contribuyente para hacer el análisis y determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas, la cual deberá clasificar de la siguiente forma:

La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente: la información que debe incluirse está detallada en el artículo 66 de la Ley de Actualización Tributaria, sin embargo, haciendo referencia a la misma de forma sintetizada, debe incluirse la descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo y de la política del grupo en materia de precio de transferencia funciones; además la relación de los riesgos de las empresas del grupo, de la titularidad de bienes intangibles, de los contratos de prestación de servicios y de los acuerdos de precios por anticipado; así como una memoria o informe anual del grupo.

La relativa al contribuyente: la información que debe incluirse en este apartado se encuentra detallada en el artículo 67 de la Ley de Actualización Tributaria, pero se hará la misma relación que en el párrafo anterior, para tener una idea sintetizada de la información que debe contener, siendo esta la identificación del contribuyente y de las demás partes relacionadas, descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones y los métodos utilizados para la valoración de las mismas con el motivo, procedimiento de su aplicación y el valor o rango utilizado para determinar el precio de transferencia, análisis de las operaciones comparables detallado. Esta documentación puede presentarse de forma conjunta para todas las partes relacionadas, pero debe respetarse el grado de detalle que exige la ley.

3.4 Acuerdo de precios por anticipado

Esta es una facultad que se otorga a la Administración Tributaria previo a que un contribuyente realice operaciones entre partes relacionadas, para fijar previamente entre ellos los criterios que se utilizarán para realizar las mismas. Entre estos se establecen particularmente el método para aplicar el principio de libre competencia, las operaciones comparables y los ajustes que en su caso se deban efectuar, con la finalidad de establecer los precios de transferencia que el contribuyente podrá aplicar durante un determinado plazo.

Aunque en la Ley de Actualización Tributaria no se proporciona una definición per se, en el artículo 63, numeral 1, establece lo siguiente:

Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha solicitud se acompañara de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

De lo anterior puede tenerse una referencia más clara que lo que se pretende con los acuerdos de precios por anticipado, es que el contribuyente realice su estudio de precios de transferencia con anterioridad a iniciar sus operaciones con partes relacionadas, lo que facilita la labor de fiscalización de la Administración Tributaria y da certeza al contribuyente de que ha realizado bien la determinación de sus precios de transferencia, si la propuesta es aceptada.

La Administración Tributaria tiene la facultad para instruir y resolver sobre este procedimiento, por lo que luego de recibir la solicitud y propuesta del contribuyente le dará trámite y luego de realizar el análisis correspondiente podrá aprobar la propuesta, denegarla o realizarle modificaciones con la aprobación del contribuyente

El acuerdo de precios por anticipado surte efectos únicamente para las operaciones que el contribuyente realice con posterioridad a su aprobación y tendrá vigencia únicamente por los períodos fiscales que se hayan establecido en el propio acuerdo, sin poder exceder de cuatro

períodos posteriores a la fecha de aprobación. Sin embargo el contribuyente podrá solicitar que su efecto alcance al período fiscal que esté corriendo en el momento de su aprobación.

Una de las definiciones más aceptadas en cuanto a que es un acuerdo de precios por anticipados es la siguiente:

Un acuerdo de esta clase permite determinar, previamente a la realización de operaciones vinculadas, un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, comparables y los ajustes que se han de efectuar, así como las hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar los precios de transferencia aplicables a esas operaciones durante un período dado. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral cuando sólo interviene una Administración tributaria y un contribuyente o multilateral cuando intervienen dos o más Administraciones tributarias. (OCDE 2003, Pag. G-1)

Como se observa en la definición anterior, los acuerdos de precios por anticipado pueden realizarse unilateralmente, cuando en su elaboración y aprobación únicamente interviene el contribuyente y una Administración Tributaria o, también pueden ser multilaterales cuando en su elaboración y aprobación intervengan el contribuyente y dos o más Administraciones Tributarias.

Los acuerdos unilaterales se realizarán principalmente cuando se considere que las operaciones entre partes relacionadas no afectan a una Administración Tributaria a la que realiza el acuerdo de precios por anticipado, sin embargo si se establece que existe una o varias Administraciones Tributarias más, que tengan interés fiscal sobre las operaciones entre partes relacionadas objeto del acuerdo, deberá realizarse un acuerdo multilateral en el que se cuente con la aprobación de todas.

La práctica de los acuerdos bilaterales es preferida por la mayoría de países que aplican las normas de transferencia, ya que por medio de su realización se evitan casos de doble o múltiple tributación y se logra alcanzar mayor certeza para las Administraciones Tributarias que los ingresos tributarios que están percibiendo son equitativos.

La idea principal de la creación de los acuerdos de precios por anticipado es que la Administración Tributaria garantiza a las empresas que se consideran partes relacionadas que, sobre las operaciones que realice dentro del marco del acuerdo, no efectuará ajustes a los precios determinados. Esto

facilitará la fiscalización por parte de la Administración Tributaria y creará un grado de certeza jurídica para las empresas que desean realizar inversiones en el país y que serán sujetos de las normas de valoración entre partes relacionadas.

La administración tributaria también debería buscar resoluciones alternas para resolver los conflictos que puedan surgir de la aplicación de las normas de valoración entre partes relacionadas, para evitar en la medida de lo posible estar afectando sus recursos al iniciar demasiados procedimientos de determinación de ajustes. En el caso de los países que son parte de la OCDE, que aplican las directrices que han sido establecidas por la misma, utilizan algunos métodos para evitar estar incurriendo en litigios, muchas veces innecesarios, y buscar la solución más adecuada para ambas partes.

3.5 Sanciones

Los contribuyentes que estén obligados a presentar declaraciones tributarias deberán regirse por lo establecido en las leyes tributarias, de lo contrario tendrán responsabilidad por el incumplimiento e incurrirán en infracciones tributarias que serán sancionadas por la Administración Tributaria.

Siempre que se creen normas tributarias respecto a sanciones, estas empezará a regir a partir de su entrada en vigencia, esto de acuerdo al artículo 66 del Código Tributario, que establece lo siguiente: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

En el caso de las normas de valoración entre partes relacionadas la administración tributaria también está facultada para imponer las infracciones correspondientes, que atenderán principalmente al objetivo siguiente:

El propósito de las sanciones consiste generalmente en disuadir al contribuyente del incumplimiento de la legislación tributaria cuando las obligaciones en cuestión se refieren a requerimientos de naturaleza procedimental como el suministro de la información necesaria o la presentación de declaraciones o a la determinación real de la deuda tributaria. Las sanciones suelen establecerse para conseguir que el coste de los

pagos insuficientes de impuestos o de otras inobservancias de la legislación tributaria sea más elevado que el que correspondería si se cumplieran las obligaciones tributarias. (OCDE y Secretaría de Hacienda y Crédito Público México, 2003, Pág. IV-7)

Habiendo comprendido en que consisten las sanciones y cual es su objetivo, se analizarán a continuación los tipos de sanciones que se aplican en Guatemala y que son aplicables en materia de las normas de valoración entre partes relacionadas.

3.5.1 Tipos de sanciones

Si bien es cierto, dentro de la legislación tributaria se establecen las sanciones tributarias que podrán ser aplicadas por la Administración Tributaria, no se establecen los tipos de sanciones existentes, por lo que para facilitar su estudio se clasificaran en dos tipos, las sanciones pecuniarias y las no pecuniarias.

- Sanciones pecuniarias

Son aquellas sanciones por medio de las cuales se impone al contribuyente un determinado monto a pagar en dinero, por el incumplimiento en el que incurrió. Generalmente este tipo de sanciones se imponen cuando la infracción cometida lleva aparejada la falta de pago de un determinado tributo.

La multa constituye el ejemplo más claro de una sanción pecuniaria, por ejemplo cuando se establece que el contribuyente incurrió en omisión de pago de tributos, entonces se le impone una multa equivalente al 100% del valor del tributo omitido, ya sea por la falta de determinación o la determinación incorrecta sobre el mismo.

- Sanciones no pecuniarias

Estas sanciones son consideradas también como accesorias, pues son aquellas que generalmente acompañan a una sanción pecuniaria, y que generalmente consisten en sanciones de tipo subjetivo, pues se afectan facultades del contribuyente relacionadas con su operación mercantil. Es importante

recordar que cuando se dice que un elemento es accesorio de otro es porque esta aparejado al elemento principal y sin la existencia del primero no puede subsistir.

Un ejemplo de sanción no pecuniaria, es el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, que se da cuando el contribuyente incurra en la comisión de alguna de las infracciones que se establecen en el artículo 85 del Código Tributario.

3.5.2 Principio de Non bis in idem

Para la aplicación de sanciones la Administración Tributaria, deberá sujetarse siempre al principio de *Non bis in idem*, por medio del cual se limitan sus facultades para imponer dos o más veces una pena o sanción a un mismo contribuyente por aquella acción u omisión que constituya una infracción. Este principio se encuentra establecido en el artículo 90 del Código Tributario, de la forma siguiente:

Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Además de la prohibición de sancionar dos veces la misma infracción, del artículo anterior se puede inferir que cuando las acciones u omisiones que realice el contribuyente sean constitutivas de delito o falta, ya no corresponde a la Administración Tributaria su sanción, sino que debe trasladarlo al ámbito penal para los efectos que corresponden. Es decir que la prohibición de la doble imposición se aplica también, aunque éstas sean impuestas en diferentes ámbitos, en este caso no podría sancionar administrativamente y luego pretender sancionar penalmente, pero ello no implica que el contribuyente se libere de la obligación de cumplir con el pago del tributo que generó la comisión del delito.

Con esto se tienen por abarcadas todas las atribuciones y facultades que tiene la Administración Tributaria en materia de precios de transferencia, las cuales deben ser aplicadas correctamente por

la misma, para mantener la justicia y la equidad entre los contribuyentes sujetos a esta normativa, con lo que en general se fortalece la percepción de un clima de certeza jurídica tributaria en general.

Capítulo 4

Análisis de resultados

En el presente capítulo se determinarán algunos factores derivados del análisis del marco teórico y de los resultados obtenidos por medio del sondeo realizado a consultores especializados en el tema de normas de valoración entre partes relacionadas, con la finalidad de dar respuesta a las preguntas de investigación y a la hipótesis.

En Guatemala, la entrada en vigencia de las normas de valoración entre partes relacionadas presentó bastantes inconvenientes, en principio para lograr la entrada en vigencia de las mismas, ya que luego de su creación por medio de Ley de Actualización Tributaria, se suspendió su vigencia de forma temporal por medio del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, y no fue sino hasta el período fiscal del año 2015 que volvieron a recobrar su vigencia, realizándose la primera declaración a finales del primer trimestre de ese mismo año.

En general su implementación no ha sido aceptada por los contribuyentes, quienes lejos de considerarla como una buena medida, consideran que únicamente representa un impacto económico para ellos. No únicamente porque puede incrementar la cantidad de impuesto sobre la renta que van a pagar, sino que además el cumplimiento es más difícil porque se necesita la intervención de profesionales de la contabilidad y el derecho para lograr realizar un estudio de precios de transferencia adecuado, lo que implica costos altos para lograr cumplir con las normas.

En general las leyes tributarias lo que buscan es limitar el poder tributario y evitar que la Administración Tributaria cometa arbitrariedades en contra de los contribuyentes, sin embargo la finalidad principal de la implementación de las normas de valoración entre partes relacionadas es netamente recaudatoria. Es decir que en el afán de incrementar la recaudación tributaria, se implementaron estas normas que otorgan a la Administración Tributaria facultades de fiscalización sobre los registros contables del contribuyente que son utilizados para determinar el impuesto a pagar.

Aunque es importante que existan este tipo de controles unilaterales para garantizar que el Estado no se vea afectado por las alteraciones que los contribuyentes puedan hacer sobre la información de sus operaciones y de esta forma evitar que resulte una menor tributación para el Estado, también es importante que sobre las facultades que tiene la Administración Tributaria para ejercer estos controles, existan limitaciones y requisitos legales claramente establecidos, para evitar extralimitaciones por parte de la misma y que los contribuyentes se vean afectados de forma injusta.

Para el caso de Guatemala a la Superintendencia de Administración Tributaria, se le otorga la facultad de comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas han sido valoradas en cumplimiento del principio de libre competencia, y para que pueda efectuar los ajustes cuando considere que la valoración utilizada entre las partes afecta la tributación en el país o un diferimiento de imposición.

Es precisamente la facultad de realizar ajustes que posee la Superintendencia de Administración Tributaria la que genera dificultad para los contribuyentes, porque no obstante la ley obliga a que estos se realicen a través del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración, se presenta el inconveniente sobre la forma en que la administración tributaria realiza la determinación de oficio, pues esto se ve afectado directamente por el método que utilicen para aplicar el principio de libre competencia y el análisis de comparabilidad que realicen.

Si la Administración Tributaria no tiene fácilmente acceso a información adecuada de operaciones comparables, será muy difícil que puede encontrar una operación comparable con la que pueda determinarse un precio que cumpla en realidad con el principio de plena competencia, además de que aun encontrando una operación que pueda ser comparable, para ella será difícil realizar los ajustes correspondientes si desconoce los factores que inciden directamente en la variabilidad de los precios. De esa cuenta sus cálculos pueden resultar poco fiables y la base que utilizará para realizar los ajustes no será la adecuada, por lo que en consecuencia el precio que determine que cumple con el principio de plena competencia no será correcto.

Al momento de realizar el análisis de comparabilidad de operaciones, la Superintendencia de Administración Tributaria debe actuar de la misma forma en que lo haría el contribuyente al momento de establecer que operación utilizará como base para fijar un precio de transferencia que cumpla con el principio de libre competencia. Para esto debe analizar ciertos factores, dependiendo de su relevancia económica o grado en que pueden incidir en la variabilidad de los precios o márgenes de las operaciones y, en su caso, realizar los ajustes correspondientes que permitan eliminar las diferencias existentes entre las mismas.

Para que la Administración Tributaria pueda realizar adecuadamente el análisis de comparabilidad, debe contar con acceso a bases de datos internacionales que contengan información adecuada al respecto, pues solo de esta forma puede garantizarse que los procedimientos de ajustes que se inicien tengan cierto grado de confiabilidad para ambas partes de los mismos.

Sin embargo, aun teniendo acceso a bases de datos calificadas, existen otras limitantes para la Administración Tributaria, ya que debe analizar también ciertos factores, dependiendo de su relevancia económica, que pueden incidir en la variabilidad de los precios fijados. Sin embargo para la Administración Tributaria es difícil lograr establecer este tipo de factores y valorarlos adecuadamente al momento de realizar ajustes en las operaciones, por lo que corre el riesgo de que los procedimientos de ajustes que inicie resulten injustificados. Esto no solamente afecta al contribuyente, a quien hace incurrir en gastos contables, legales y de tiempo para evacuar las audiencias correspondientes, sino que además resulta perjudicial para la propia Administración Tributaria ya que invierte recursos estatales en procedimientos que la mayor parte de las veces son ganados por el contribuyente, además pierde credibilidad y se ve reducido su poder de coacción ante los contribuyentes.

Al hacer referencia a los factores que deben tomarse en cuenta para realizar un adecuado análisis de comparabilidad la Administración Tributaria debe realizar las consideraciones siguientes:

Debe analizar las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación, es decir que debe establecer cuales son aquellas características que los bienes o servicios comparten y que pueden considerarse similares. Principalmente debe enfocarse en características como marca,

tipo, variedad, línea, estilo, modelo, origen, material, función, entre otras características particulares de cada bien o servicio, sobre los que puede de forma general realizar un análisis de comparabilidad.

En este punto surge también para la Administración Tributaria un problema muy complejo, que se da particularmente cuando los bienes o servicios que son parte de las operaciones están compuestos por bienes intangibles, como por ejemplo: licencias, uso de marca, el know how, patentes, entre otras, los cuales no se transfieren ordinariamente entre partes independientes. De esa cuenta para la Administración Tributaria resulta muy complicada ubicar operaciones comparables y, aún si llega a ubicarlas, difícilmente logrará establecer cuál es el precio real que estos pueden tener en el mercado, pues muchas veces es una asignación contractual.

El problema en este caso, no es únicamente el de determinar el precio de transferencia entre las partes vinculadas, sino que para lograrlo se vuelve en extremo difícil lograr establecer y justificar cuál es el método más adecuado, si es que puede establecerse que hay alguno, con el que puede obtenerse un precio que se ajuste al principio de libre competencia.

Otro factor que debe considerarse es cuáles fueron las responsabilidades, riesgos y beneficios que asumió cada una de las partes vinculadas en las operaciones, pues si no establece adecuadamente cuál fue el grado de participación que tuvo cada una de las partes podría sesgarse su análisis al ser netamente objetivo y no ponderar el grado de participación de cada una de las partes. Con esta finalidad debe realizar un análisis exhaustivo de los términos contractuales, en base a los cuales se realizaron las operaciones, que le permita detallar las condiciones para cada una de las partes.

También es importante que considere cuál es la situación económica del momento y características de los mercados relacionados, que puedan haber incidido en la variabilidad de los precios o márgenes de los bienes o servicios. Esto es sumamente importante porque si la Administración Tributaria desconoce estos factores, puede utilizar como comparables operaciones de otros

mercados que se encuentran bajo condiciones económicas diferentes, lo que representaría un diferimiento en los cálculos que no sería justificable.

Si la Administración Tributaria no considera los factores anteriores, así como algunos otros que puedan afectar económicamente a las operaciones que se comparan, obtendrá operaciones que considera comparables que no serán suficientemente precisas para hacer los cálculos. Como consecuencia podría llegar a realizar ajustes de forma arbitraria al contribuyente, ya que sus cálculos y en consecuencia las bases utilizadas para realizarlos estarán mal aplicadas.

Pudo observarse durante el desarrollo de la investigación que el mayor desarrollo en cuanto las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, ha sido el que ha llevado a cabo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la cual está integrada por más de 30 países que ya han adoptado la implementación de los precios de transferencia, tomando como referencia las directrices establecidas por la misma.

Esta alto grado de aceptación de los precios de transferencia, se debe a que debido al exponencial aumento en la globalización, estos han tomado una importancia muy alta tanto para los contribuyentes como para los gobiernos a través de sus Administraciones Tributarias, los que buscan garantizar que las transnacionales no desvíen sus utilidades a otras jurisdicciones que no estén sujetos a control tributario y que como consecuencia se perciban las cantidades adecuadas de tributación en su país.

Es importante resaltar que las directrices de precios de transferencia que manejan los países miembros de la OCDE se aprobaron inicialmente en el año 1995 y a partir de entonces se les han venido realizando modificaciones según las experiencias de la aplicación que han tenido todos los países miembros de la misma. Dentro de estas modificaciones se han incorporado elementos tan novedosos como los procedimientos amistosos para la resolución de controversias que se generen dentro del ámbito de los precios de competencia y se han mejorado las técnicas para la selección de los métodos para la aplicación del principio de libre competencia.

Es precisamente sobre estos cambios realizados que se fue observando que la legislación guatemalteca en materia de precios de transferencia, aunque si utiliza como base estas directrices, no ha incorporado una buena parte de las instituciones que se incluyen en las directrices de la OCDE, lo cual se considera poco técnico considerando el tiempo durante el que se han venido desarrollando estas directrices.

No es conveniente que se considere la experimentación como un método para ir modificando la ley, cuando existen normativas referenciales que han sido objeto de un vasto análisis y que se han ido adaptando de acuerdo a los inconvenientes y necesidades que los diferentes países han ido determinando.

Se considera oportuno hacer énfasis en el hecho de que la legislación guatemalteca no contiene instituciones tan importantes como los procedimientos amistosos para la resolución de controversias, lo que sin lugar a dudas incrementa el índice de procedimientos administrativos y judiciales que la Administración Tributaria aplicará, considerando que estos son los únicos métodos de los que dispone para este fin.

Para complementar el análisis y los resultados de la presente investigación, se practicó un sondeo a diez consultores en normas de valoración entre partes relacionadas, considerados expertos porque dedican sus actividades profesionales a este ramo, por lo que se considera que sus opiniones son de gran importancia y soporte para esta investigación.

La pregunta número 1 era la siguiente: ¿Considera usted que la implementación de las normas de valoración entre partes relacionadas, establecidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, afecta a los contribuyentes?

De los profesionales consultados 10 respondieron que sí, constituyendo el 100% de las personas a las que se les practicó el sondeo, sin obtener ningún resultado en el que respondieran que no.

Derivado del análisis de las respuesta y justificaciones aportadas a la primera pregunta que se realizó, se pudo establecer que los profesionales consideran que la implementación de las normas

de valoración entre partes relacionadas si afecta a los contribuyentes, considerando la mayoría que se le afecta principalmente con el incremento del costo de cumplimiento, debido a la realización del estudio de precios de transferencia. Algunos otros mencionaron que también se le afecta cuando la Administración Tributaria realizan ajustes que no estén debidamente justificados, ya que en algún momento podría llegar a determinársele un impuesto que no corresponde y obligarlo a realizar un pago que no corresponde.

De esa cuenta la percepción general de la aplicación de los precios de transferencia es negativa y se considera que está trae efectos negativos para el contribuyente, mientras que lo que se debe buscar con la implementación de nuevas normas tributarias aparte de incrementar la recaudación es que éstas presenten la mayor simplicidad posible para facilitar su cumplimiento.

La pregunta número 2 era la siguiente: ¿Considera usted que la Superintendencia de Administración Tributaria puede actuar de forma arbitraria al realizar ajustes a la valoración de operaciones entre partes relacionadas? Justifique su respuesta.

De los profesionales consultados 9 respondieron que sí, constituyendo un 90 % de las personas a las que se les practicó el sondeo, mientras que solamente 1 respondió que no, representando un 10% de las personas a las que se les practicó el sondeo.

Derivado del análisis a las respuestas y justificaciones aportadas a segunda pregunta que se realizó, se obtuvo como resultado general que los profesionales consideran que la Superintendencia de Administración Tributaria puede incurrir en arbitrariedades al realizar ajustes a la valoración de operaciones entre partes relacionadas, debido a que se le otorgaron facultades muy amplias para aplicarlas. Además consideran que para que los ajustes puedan ser realizados adecuadamente la Administración Tributaria debe contar con personal altamente capacitado en el tema y que tengan acceso a suficiente información sobre operaciones entre partes independientes y relacionadas, por lo que debe crearse una base de datos nacional y tener acceso a bases de datos internacionales.

Debe tomarse también en consideración que es responsabilidad de la Superintendencia de la Administración tributaria actuar responsablemente en el cumplimiento de sus facultades de

verificación, realizando los procedimientos de la forma más técnica posible y con apego total a lo que establece la ley, para lograr resultados precisos que le permitan establecer con certeza si procede o no iniciar un procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria por la Administración. De esta forma se evita el desperdicio de los recursos estatales, humanos y económicos y, además, no se afecta al contribuyente con procedimientos injustificados.

La pregunta número 3 era la siguiente: ¿Considera que el contribuyente cuenta con alguna forma de protección para evitar ajustes arbitrarios por parte de la Administración Tributaria al aplicar las normas de valoración entre partes relacionadas? Justifique su respuesta.

De los profesionales consultados 8 respondieron que sí, constituyendo un 80 % de las personas a las que se les practicó el sondeo, mientras que solamente 2 respondieron que no, representando un 20% de las personas a las que se les practicó el sondeo.

Al analizar las respuestas y justificaciones aportadas por los profesionales, se obtuvo un resultado importante, ya que la mayoría considera que la modalidad que los contribuyentes deben preferir para evitar que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda incurrir en ilegalidades es aplicar el Acuerdo de Precios por Anticipado. Considerando que a través de estos pueden fijarse previamente los precios que utilizaran los contribuyentes para realizar sus operaciones, con aprobación previa de la Administración Tributaria, evitando futuros ajustes.

Debe considerarse también la actualización de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas para que, aunque Guatemala no sea parte de la OCDE, tome como referencia las directrices establecidas por estas e incorpore instituciones como el procedimiento amistoso para la resolución de controversias. Esto implicaría beneficios tanto para los contribuyentes, como para la Administración Tributaria, creando una fase previa que evite recurrir a los procedimientos administrativos y judiciales por cuestiones que pueden ser resueltos de otra forma.

La pregunta número 4 era la siguiente: ¿Considera que aplicar las normas de valoración entre partes relacionadas representa un avance en materia de recaudación tributaria para el Estado? Justifique su respuesta.

De los profesionales consultados 9 respondieron que no, constituyendo un 90% de las personas a las que se les practicó el sondeo, mientras que solamente 1 respondió que sí, representando un 10% de las personas a las que se les practicó el sondeo.

Del análisis de las respuestas y justificaciones que aportaron los profesionales sometidos al sondeo, se estableció que la mayoría opinan que la aplicación de las normas de valoración entre partes relacionadas, no representa un avance en materia de recaudación tributaria para el Estado. Al respecto consideran que el incremento en la recaudación que podrá obtenerse en la recaudación no será determinante, mientras que por otro lado se incrementará el índice de procesos administrativos y judiciales acumulados, lo que repercutirá también en costos para el Estado.

Sobre la pregunta anterior también es importante mencionar que para que la implementación de los precios de transferencia represente un avance para la recaudación del Estado, deben regularse adecuadamente y completamente las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, especificando mejor las formas de aplicar los métodos para evitar que los contribuyentes incurran en malas prácticas en la aplicación de las mismas.

La pregunta número 5 era la siguiente: ¿Considera que en un corto plazo se logrará el cumplimiento general de los contribuyentes que se considera que tienen operaciones con partes relacionadas según lo establecido en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República? Justifique su respuesta.

De los profesionales consultados 10 respondieron que no, constituyendo un 100% de las personas a las que se les practicó el sondeo, como consecuencia no se obtuvo ninguna respuesta que fuera sí.

Al analizar las respuestas consignadas por los profesionales a esta última pregunta, se determinó que todos consideran que en un corto plazo no se logrará el cumplimiento general de los contribuyentes que se considera que tienen operaciones con partes relacionadas según lo establecido en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

De las justificaciones planteadas por los profesionales respecto a la pregunta realizada, se estableció que consideran que es difícil que se logre el cumplimiento general por parte de los

contribuyentes, porque estos no han sido debidamente informados sobre la aplicación de estas normas pues no se les ha realizado la socialización adecuada de las mismas. Por esta razón existen aún muchos contribuyentes que no saben que estas normas entraron en vigencia, otros saben que están vigentes pero no han comprendido como aplicarlas correctamente y algunos otros ni siquiera saben establecer si les son aplicables.

Es importante que la Superintendencia de Administración Tributaria incremente la divulgación que se ha realizado sobre las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, para lograr que los contribuyentes comprenden de una mejor manera si son consideradas como partes relacionadas y en consecuencia deben cumplir con las mismas, además de comprender en qué consisten las normas y como deben aplicarse los métodos de valoración, de lo contrario difícilmente podrá alcanzarse la aplicación general de las mismas.

La pregunta número 6 era la siguiente: ¿En qué rango de precios considera que se encuentra el costo que representa para el contribuyente la realización de un estudio de precio de transferencia?

a) Q.500.00 a Q.2,500.00; b) Q.2,501.00 a Q.5,000.00; o c) Q.5,001.00 a Q.7,500.00

De los profesionales consultados 3 respondieron que el rango de precios que pagaban los contribuyentes por un estudio de precios de transferencia era de Q.500.00 a Q.2,500.00; 7 respondieron que el rango era de Q.2,501.00 a Q.5,000.00; y ninguna persona opino por el rango de Q.5,001.00 a Q.7,500.00.

Del análisis de las respuestas consignadas por los profesionales se determinó que la mayoría de los profesionales consideran que el rango en el que están los precios que los contribuyentes pagan por la realización de un estudio de precios de transferencia es entre Q.2,501.00 y Q.5,000.0 y además consideran que esto representa un alto costo para el contribuyente y dificulta el cumplimiento de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

Habiendo establecido que el rango de los precios que un contribuyente paga por la realización de un estudio de precios de transferencia es entre Q.2,501.00 y Q.5,000.00, es evidente que para el contribuyente se ha vuelto mucho más oneroso lograr el cumplimiento de las obligaciones

tributarias relacionadas con las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. Esto considerando además que no existe una relación directa entre las utilidades obtenidas por el contribuyente en sus operaciones con partes relacionadas y el costo de la realización del estudio de precio de transferencia, por lo que independientemente de cualquier factor económico, siempre se verá en la obligación de incurrir en este gasto.

Conclusiones

Las implicaciones tributarias y económicas que tiene para el contribuyente la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas son: desde el punto de vista tributario, genera un incremento en el pago de impuestos, ya que la valoración de los precios de transferencia que se utilizan como base para determinar el impuesto tienden a elevarse cuando se ajustan al principio de libre competencia; y desde el punto de vista económico vuelven más oneroso el cumplimiento de las obligaciones tributarias, porque hace incurrir al contribuyente en gastos por la contratación de profesionales que realicen el estudio de precios de transferencia.

Se comprobó que los ajustes realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, a la valoración de operaciones entre partes relacionadas, pueden ser realizados de forma arbitraria y afectar injustificadamente a algunos contribuyentes, haciendo más oneroso el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que afecta la certeza jurídica tributaria del país y desmotiva la inversión extranjera, donde el rango de precios de lo que un contribuyente puede llegar a pagar por la realización de un estudio de precios de transferencia es entre dos mil quinientos uno (Q.2,501.00), a cinco mil quetzales (Q.5,000.00), dependiendo de la cantidad de operaciones y complejidad del estudio de las mismas.

Se evidenció que la legislación guatemalteca no cuenta con un desarrollo completo de las instituciones de los precios de transferencia, en comparación con los países que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE-, en los que su legislación se ajusta a las directrices establecidas por la misma y, en consecuencia, incorporan procedimientos más avanzados para resolver controversias en materia de precios de transferencia.

Las facultades de verificación que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, en relación a la determinación de oficio de la valoración de operaciones entre partes relacionadas, le permite actuar de forma arbitraria e iniciar, sin el fundamento y la justificación debida, procedimientos de determinación de oficio de la obligación tributaria; siendo la percepción general

que la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas no representará un avance en materia de recaudación tributaria para el Estado.

Referencias

Libros

Bettinger, H. (2005). *Precios de transferencia. Sus efectos fiscales*. México: Editorial ISEF.

Bravo, J. (2008). *Derecho tributario. Escritos y reflexiones*. Colombia: Editorial Universidad del Rosario.

Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. (1994). *Gaceta No. 31, Expediente No. 231-93, Sentencia 08-02-94*. Guatemala.

De Juano, M. (1971). *Curso de finanzas y derecho tributario*. Argentina: Ediciones Molachino.

De la Garza, S. (1978). *Derecho financiero mexicano*. México: Editorial Porrúa, S.A.

Escobar, H. (2007). *Hacienda pública. Un enfoque económico*. Colombia: Sello Editorial.

García, H. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Argentina: Ediciones Depalma.

Giuliani, C. (1987). *Derecho financiero* (Vol. I). Argentina: Ediciones Depalma.

Latapí, M. (2003). *Casos prácticos sobre los precios de transferencia*. México: Editorial ISEF.

Margain, E. (1977). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México: Editorial Universitaria Potosina.

Martín, J. M. (1978). *Principios del derecho tributario argentino*. Argentina: Ediciones Contabilidad Moderna.

Martínez, L. (1976). *Derecho fiscal mexicano*. México: Ediciones Contables y Administrativas.

Menéndez, A. (2007). *Derecho financiero y tributario español*. España: Editorial Lex Nova

OCDE. (2010). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. (I. d. Fiscales, Trad.) España: Editorial Publidisa.

OCDE y Secretaría de Hacienda y Crédito Público México. (2003). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. (I. d. Fiscales, Trad.) España.

Porras, A. (1977). *Derecho fiscal (Aspectos jurídicos y contables)*. México: Textos Universitarios, S.A.

Rodríguez, R. (1986). *Derecho fiscal*. México: Editorial Melo, S.A.

Saldaña, A. (2005). *Curso elemental sobre derecho tributario*. México: Ediciones Fiscales ISEF.

Vera, M. (2014). *El precio de venta en el comercio internacional*. España.

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto 6-91, Código tributario. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto 10-2012, Ley de actualización Tributaria. Guatemala.