

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**



ERNESTO ALFONSO MONTENEGRO GAMERO

GUATEMALA, MAYO 2010

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**FISCALIZACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA
EN GUATEMALA**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestría en Consultoría Tributaria, con base en el Normativo para la elaboración de Tesis de Grado de la Escuela de Estudios de Postgrado del 22 de febrero 2005.

ASESOR:

MSc. ARDULIO LUIS VELÁSQUEZ OROZCO

POSTULANTE:

ERNESTO ALFONSO MONTENEGRO GAMERO

GUATEMALA, MAYO 2010

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

| | |
|--------------------------------------|------------|
| Lic. José Rolando Secaida Morales | DECANO |
| Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales | SECRETARIO |
| Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona | VOCAL 1°. |
| Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero | VOCAL 2°. |
| Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso | VOCAL 3°. |
| P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal | VOCAL 4°. |
| P.C. Jose Antonio Vielman | VOCAL 5°. |

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
SEGÚN ACTA CORRESPONDIENTE

| | |
|------------------------------------|---------------|
| MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez | PRESIDENTE |
| MSc. Jorge Alberto Tello Cano | SECRETARIO |
| MSc. José Antonio Diéguez Ruano | VOCAL PRIMERO |
| MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco | ASESOR |



Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Edificio S-8, Segundo Nivel, Ciudad Universitaria Zona 12
Teléfono Planta 24439500 Ext. 1462



**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, CATORCE DE ABRIL DEL AÑO DOS MIL DIEZ.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.7, Subinciso 6.7.2 del Acta 05-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 08 de abril de 2010, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 50-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 30 de noviembre de 2009 y el trabajo de Tesis de **Maestría en Consultoría Tributaria** denominado: **"FISCALIZACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA"**, que para su graduación profesional presentó el Licenciado **ERNESTO ALFONSO MONTENEGRO GAMERO**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



/Ingrid



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ACTA No. 50-2009

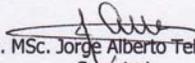
En el salón No. 1 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 30 noviembre del año 2009, a las 18:30 horas, para practicar el EXAMEN GENERAL DE TESIS del Licenciado **Ernesto Alfonso Montenegro Gamero**, Carné No. **100015654**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el punto **SÉPTIMO inciso 7.2 del Acta No. 05-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005.**-----

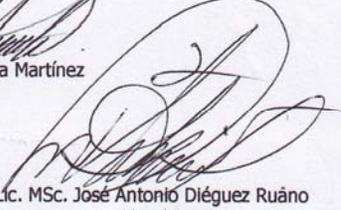
Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el postulante, denominada "**FISCALIZACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA**"-

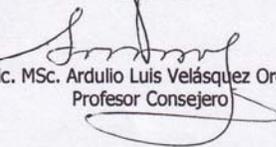
El examen fue **APROBADO** por **MAYORIA** de votos, **CON ENMIENDAS** por el Jurado Examinador.-----
Previo a la aprobación final de la tesis, el postulante deberá incorporar las recomendaciones emitidas por el Jurado Examinador, las cuales se le entregan por escrito y las presentará en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.-----

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los treinta días del mes de noviembre del año dos mil nueve.-----


Lic. MSc. Jorge Enrique Davila Martínez
Presidente


Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano
Secretario


Lic. MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Vocal I


Lic. MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Profesor Consejero


Lic. Ernesto Alfonso Montenegro Gamero
postulante

DEDICATORIA

A DIOS: Por darme la fortaleza y la fuerza para culminar con este proyecto.

A MIS PADRES: Mario René Montenegro Huertas y Elsa Hortencia Gamero de Montenegro, como recompensa a sus esfuerzos y sacrificios.

A MI ESPOSA E HIJOS: Con mucho amor, cariño y agradecimiento por la paciencia el apoyo y comprensión que me brindaron a lo largo de esta fascinante aventura.

A MIS HERMANOS Y FAMILIA: Por su cariño y apoyo incondicional.

A MIS COMPAÑEROS Y MAESTROS: Por brindarme su amistad y colaboración a lo largo de este proceso.

A La Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por darme la oportunidad de adquirir nuevos conocimientos y pertenecer a esta prestigiosa casa de estudios.

A todas las personas y entidades que tuvieron a bien colaborar para la elaboración del presente trabajo de tesis.

CONTENIDO

| | |
|-------------------|-----|
| RESUMEN..... | i |
| INTRODUCCIÓN..... | iii |

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

| | |
|----------------------------------|---|
| 1. ANTECEDENTES | 1 |
| 2. JUSTIFICACIÓN | 2 |
| 3. OBJETIVOS | 3 |
| 3.1 GENERAL | 3 |
| 3.2 ESPECÍFICOS | 3 |
| 4. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA | 4 |

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

| | |
|--|----|
| 1. PRECIOS DE TRANSFERENCIA | |
| 1.1 LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 5 |
| 1.2 ANTECEDENTES | 8 |
| 1.2.1 MÉXICO | 11 |
| 1.2.2 CHILE | 13 |
| 1.3 LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO | 14 |
| 2. OPERACIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS | |
| 2.1 OPERACIÓN VINCULADA..... | 16 |
| 2.2 SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD NIC 24 | 17 |
| 2.3 SEGÚN OCDE | 18 |
| 3. MÉTODOS PARA AJUSTAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA | |
| 3.1 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA | 19 |
| 3.2 MÉTODOS TRADICIONALES | 21 |
| 3.2.1 MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE | 21 |
| 3.2.2 MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA | 22 |
| 3.2.3 MÉTODO DE COSTO INCREMENTADO | 24 |
| 3.3 MÉTODOS ALTERNATIVOS | 25 |
| 3.3.1 MÉTODO DE REPARTO DEL BENEFICIO | 26 |
| 3.3.2 MÉTODO DEL MARGEN NETO DE LA OPERACIÓN | 28 |
| 3.4 MÉTODOS UTILIZADOS EN LA REPÚBLICA DE MÉXICO Y CHILE | 30 |
| 3.4.1 MÉXICO | 30 |
| 3.4.2 CHILE | 36 |
| 3.5 CONCLUSIÓN DE LOS MÉTODOS | 39 |
| 4. FISCALIZACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA | |
| 4.1 FASES DE LA FISCALIZACIÓN..... | 40 |
| 4.2 POTENCIAL ACCIÓN DE FISCALIZACIÓN EN GUATEMALA | 41 |
| 4.3 ESTUDIO TÉCNICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 43 |
| 4.4 REVISIÓN Y ANÁLISIS SOBRE ESTUDIO TÉCNICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA..... | 46 |
| 4.5 EI MÉTODO INTERCUARTIL | 49 |

| | | |
|-----------|--|----|
| 5. | LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL | |
| 5.1 | PARAÍOS FISCALES | 52 |
| 5.2 | DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL | 54 |
| 5.3 | PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL | 55 |
| 5.4 | RÉGIMEN DE PROTECCIÓN (SAFE HARBOUR) | 56 |
| 5.5 | ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (APP) | 59 |

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

| | | |
|----|--|----|
| 1. | HIPÓTESIS | 63 |
| 2. | DISEÑO UTILIZADO | 63 |
| 3. | UNIDAD DE ANÁLISIS | 64 |
| 4. | UNIVERSO Y MUESTRA | 64 |
| 5. | INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN APLICADOS | 64 |
| 6. | RESUMEN DE PROCEDIMIENTOS USADOS | 65 |

CAPÍTULO IV

| | |
|--|-----------|
| ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS..... | 66 |
|--|-----------|

| | |
|---------------------------|-----------|
| CONCLUSIONES | 83 |
|---------------------------|-----------|

| | |
|------------------------------|-----------|
| RECOMENDACIONES | 84 |
|------------------------------|-----------|

| | |
|--------------------------|-----------|
| BIBLIOGRAFÍA..... | 85 |
|--------------------------|-----------|

| | |
|---------------------|-----------|
| ANEXOS | 90 |
|---------------------|-----------|

ÍNDICE DE GRÁFICAS

| | | |
|----------------|--|----|
| Gráfica No. 1 | Empresas vinculadas en Guatemala..... | 66 |
| Gráfica No. 2 | Movimiento de capital de empresas vinculadas..... | 67 |
| Gráfica No. 3 | Empresas en Guatemala vinculadas con Paraísos Fiscales..... | 68 |
| Gráfica No. 4 | Movimiento de capital de vinculadas en Paraísos Fiscales..... | 69 |
| Gráfica No. 5 | Operaciones a valor justo de mercado..... | 70 |
| Gráfica No. 6 | Precios de transferencia para traslado de utilidades..... | 72 |
| Gráfica No. 7 | Valuación de eficiencia en áreas del grupo corporativo..... | 73 |
| Gráfica No. 8 | Conocimiento de la Administración Tributaria y de las empresas sobre el tema de Precios de Transferencia..... | 74 |
| Gráfica No. 9 | Influencia de los Precios de Transferencia en el crecimiento Económico..... | 76 |
| Gráfica No. 10 | Empresas Multinacionales vinculadas con empresas en Guatemala..... | 78 |
| Gráfica No. 11 | Desventaja de Guatemala respecto del resto de Centro América..... | 79 |
| Gráfica No. 12 | Conveniencia de implementar los Precios de Transferencia en Guatemala..... | 81 |

RESUMEN

Guatemala está inmersa en el proceso de la globalización de la economía, por lo que existen en el país, empresas que tienen vinculación con entidades empresariales constituidas en el exterior y en países considerados “Paraísos Fiscales”. Estas empresas producen un importante volumen de operaciones comerciales y financieras, en las cuales podrían estarse utilizando la figura de Precios de Transferencia, para manipular su información financiera, especialmente en la determinación de su renta imponible.

La aplicación de los Precios de Transferencia en las empresas, generan distorsión en las bases impositivas que podrían provocar elusión o evasión tributaria, debido a que los precios de las transacciones que pactan entidades que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a un mismo propietario, pueden tener diferencias significativas en aumentos o disminuciones, comparado con el precio de mercado que pactarían empresas totalmente independientes. Los precios de transferencia no siempre respetan y siguen las reglas de una economía libre, es decir, no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

Por lo anterior, en el año 2008 el Organismo Ejecutivo propuso la implementación de una novedosa regulación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como parte de una reforma tributaria integral, en donde se tenía planificado legislar en materia de Precios de Transferencia, conforme a los principios establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sin embargo, esta iniciativa no tuvo aceptación en el pleno del Legislativo.

Se considera necesario que los contribuyentes y la Superintendencia de Administración Tributaria, tengan claridad en la aplicación y fiscalización de los Precios de Transferencia, de tal forma que ambos actores de la relación tributaria, se encuentren capacitados y en la mejor disposición para cumplir con la normativa cuando sea implementada.

En consecuencia, para fines de comprender y estar preparados con la posible reforma a la Ley del Impuesto sobre La Renta, se presentan los resultados de esta investigación, tomando como base, la teoría de orden tributario y legal vigente en América Latina, en países facultados para aplicar el control de los Precios de Transferencia, quienes han alcanzado un importante desarrollo de su regulación y por ende, poseen las herramientas jurídicas necesarias para su eficaz control.

La información documental fue complementada con el trabajo de campo realizado, utilizando como instrumento de captura de la misma, cuestionarios estructurados para profesionales conocedores del tema y que pueden emitir opinión, desde sus diferentes aristas, con el objetivo de identificar, la necesidad que se tiene en Guatemala por parte del ente fiscalizador en materia tributaria, de la incorporación dentro de la legislación guatemalteca, de las herramientas para fiscalizar los Precios de Transferencia.

Al final de la investigación se determinó que el concepto de Precios de Transferencia es nuevo en el medio guatemalteco, tanto para las autoridades fiscales como para el sector empresarial. Desde el punto de vista del ente fiscalizador, es necesario implementar un departamento especializado en tributación internacional, capaz de evaluar apropiadamente este tipo de operaciones, respetando los derechos, tanto del Estado como de los contribuyentes.

Se considera como propuesta de solución, que es necesario implementar en Guatemala controles vinculados a los Precios de Transferencia, a través de la promulgación de un Decreto Legislativo que permita a las Autoridades Tributarias, contar con los mecanismos necesarios de control y fiscalización, para comprobar que los precios a los cuales las empresas vinculadas realizan sus operaciones, están valorados a precios justos de mercado y por consiguiente, el pago de impuestos que reporten localmente sea correcto y se respete la soberanía tributaria del país.

INTRODUCCIÓN

El Objetivo del presente trabajo de investigación fue determinar la necesidad que se tiene de incorporar en la legislación vigente en materia de impuestos internos, los cambios necesarios para fiscalizar los Precios de Transferencia. Al mismo tiempo poder obtener los conocimientos básicos en la materia, para comprender su importancia en cuanto a tributación interna se refiere. El estudio no fue enfocado desde el punto de vista aduanero por lo tanto, no se contemplaron tributos de comercio exterior.

Debido al proceso de globalización, las empresas multinacionales han optado por trasladar cada vez con mayor frecuencia centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro. En estas operaciones internacionales, existen transacciones realizadas entre partes vinculadas representadas por compañías filiales, subsidiarias o en todo caso, aquellas que sin mantener vinculación jurídica directa, en el plano económico mantienen estrechas relaciones.

Es por ello que con la utilización de los Precios de Transferencia se puede violentar el Sistema Tributario de un Estado, al que por ley le corresponda el cobro de impuestos sobre las utilidades de las empresas, ya que con la simple utilización de mecanismos documentales, las empresas vinculadas pueden hacer la traslación de sus utilidades de la manera que mejor les convenga, trasladando la mayor parte de las mismas a países donde se tenga una baja o nula tributación.

El Estado de Guatemala no escapa a esta realidad, ya que existen empresas subsidiarias o filiales con su respectiva casa matriz, que debido a la vinculación de intereses que poseen, podrían estar utilizando la figura de los Precios de Transferencia para trasladar sus utilidades a otros países, aprovechando el vacío legal que se tiene en la legislación tributaria vigente.

La ausencia de una normativa parece estar generando elusión fiscal, debido a que la Administración Tributaria no cuenta con las herramientas necesarias, en primer, lugar para obtener información por parte de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, en donde demuestren que las mismas se realizan a precios justos de mercado y luego que la Administración Tributaria por medio de dicha información, pueda realizar controles cruzados para validar la razonabilidad de la misma y de ser necesario, le sea permitido realizar los ajustes necesarios a la base impositiva, para garantizar que se paguen los impuestos que por derecho le corresponden al Estado Guatemalteco.

El presente estudio consta de cuatro capítulos, en el capítulo I se presenta la problemática que dio origen a la investigación, la cual contiene aspectos relacionados con los antecedentes del problema a investigar, la justificación de la investigación, el objetivo general vinculado con la Fiscalización de los Precios de Transferencia en Guatemala y los objetivos específicos trazados.

El capítulo II presenta el Marco teórico de la investigación, que sirve de fundamento conceptual para la comprensión del tema. Se explica el concepto de los Precios de Transferencia, desde su origen hasta la actualidad, así como otros conceptos relacionados de suma importancia, se describen los conceptos de operaciones vinculadas, las cuales son el origen de los Precios de Transferencia. Así mismo, se detallan los diferentes métodos aceptados a nivel internacional, que se utilizan para ajustar los Precios de Transferencia y algunos temas relacionados con la fiscalización de los mismos, por último se explican temas íntimamente vinculados con la tributación internacional.

El capítulo III contiene todo lo relacionado al Marco Metodológico, en el cual se hace referencia a la hipótesis y el diseño que se planteó para la realización de la investigación, así mismo se presenta la unidad de análisis, el universo y la muestra utilizada para la realización del trabajo de campo, los instrumentos de medición que se utilizaron para la recopilación de información, que para el presente estudio lo constituyó un cuestionario digital con catorce preguntas y por último, un resumen de los procedimientos utilizados.

En el capítulo IV se dan a conocer los resultados obtenidos en el trabajo de campo, con el análisis de las respuestas y comentarios de los profesionales que tuvieron a bien participar en el presente estudio. Con toda la información recabada, se procedió a ordenarla y tabularla debidamente, la cual es presentarla de forma gráfica y escrita para su mejor comprensión.

Finalmente, se presentan las conclusiones a las cuales se llegó y las respectivas recomendaciones, en donde se resumen los resultados del presente estudio. Y por medio de toda la información recolectada, se confirma la hipótesis que se planteó al inicio del proceso de esta investigación.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. ANTECEDENTES

La práctica de establecer precios que transfieren la propiedad de bienes, servicios o productos financieros, distintos a los precios de mercado entre empresas vinculadas, existen en el mundo desde que se inició el crecimiento y desarrollo de los grandes grupos multinacionales, que se originaron al finalizar la Segunda Guerra Mundial, en donde se dio la expansión de la Unión Americana sobre Europa y Asia.

En este período, tuvieron gran importancia las grandes firmas multinacionales norteamericanas, con actividades variadas tales como, telefónicas, petroleras, mineras, generación de electricidad, bancos, tecnologías, entre otras. Sin embargo, también se inició el problema de la manipulación de los precios con los que dichas empresas se trasferían bienes, servicios y productos financieros, con el propósito de poder manejar su información financiera y al mismo tiempo poder manipular las bases tributarias.¹

A lo largo de los años se ha registrado una creciente expansión del flujo de mercancías entre los diferentes países del mundo y ante la demanda de los bienes y servicios producidos por las empresas multinacionales en mercados que antes no estaban abiertos al comercio internacional, las empresas multinacionales han optado por trasladar cada vez con mayor frecuencia centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro.

En estas operaciones internacionales existen transacciones realizadas entre partes vinculadas representadas por compañías filiales, subsidiarias o en todo caso, aquellas que sin mantener una vinculación jurídica directa, en el plano económico mantienen estrechas relaciones. La relevancia de las operaciones entre compañías vinculadas se evidencia con el auge de las alianzas estratégicas para el desarrollo de productos o de prestación de servicios.

En este sentido, uno de los aspectos a destacar por la incidencia en la determinación de los rendimientos de la inversión, es la carga tributaria a la que están sujetas las sociedades. Lógicamente los inversionistas buscan formas de asociación y de materializar sus transacciones cada vez más audaces, con el propósito fundamental de reducir el impacto que en sus beneficios

¹ Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia. México. ISEF. 378 p.

generan los esquemas de tributación de impuestos por cada estado, es por ello que frecuentemente utilizan la práctica de traslado de beneficios de un estado a otro, en donde la tasa impositiva del impuesto a las utilidades sea menor.

En consecuencia, estas operaciones que consisten generalmente en el intercambio de bienes y servicios entre divisiones de un mismo grupo multinacional de empresas, ha dado origen a la problemática de determinar el precio óptimo de transferencia fijado entre dichas empresas, ya que este tipo de operaciones pueden ir en franco detrimento del fisco de un determinado país, constituyéndose en simples mecanismos de evasión fiscal.

Esto ha significado a las autoridades fiscales de los diferentes países, la necesidad de vigilar que dichas empresas paguen impuestos en su jurisdicción fiscal, en una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes que realicen operaciones similares en el mismo mercado.

En virtud de lo anterior, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 1995, publicó la guía de aplicación de los Precios de Transferencia, la cual tiene como objetivo fundamental, proporcionar las directrices que regulen la utilización de los Precios de Transferencia por parte de las empresas y la forma de su fiscalización por parte de los Estados. Dicha normativa sigue vigente hasta la fecha y se ha venido actualizado al lo largo del tiempo, para que sea eficiente de acuerdo a los cambios del mercado y de la forma de hacer negocios.²

2. JUSTIFICACIÓN

La globalización económica promovió que diferentes empresas de distintos países se unieran entre sí o que empresas de un determinado país abrieran sucursales, filiales o establecimientos permanentes en otros países por varias razones, entre ellas, comerciales, tributarias, de mercado, de producción, legislación, condiciones financieras, económicas, facilidad del transporte, etc.

Estas empresas que pertenecen a un mismo conjunto económico, que generalmente se encuentran bajo órbitas fiscales diferentes, cuando realizan operaciones comerciales entre ellas, les asignan a los bienes o servicios precios diferentes a los que fijarían si las mismas fueran

² Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia. México. ISEF. 378 p.

realizadas entre partes independientes, a este tipo de operaciones se le conocen como Precios de Transferencia.

En Guatemala existen empresas subsidiarias o filiales con su respectiva casa matriz, que podrían estar utilizando la figura de los Precios de Transferencia para manipular los precios de sus transacciones y trasladar sus utilidades a otros países, sin embargo estas operaciones son perjudiciales para la recaudación de tributos internos por parte del Estado Guatemalteco.

Es por ello que el contenido del presente trabajo de investigación es importante para conocer cómo son utilizados los Precios de Transferencia a nivel internacional, cuales son las medidas adoptadas por otros países para regularlos y los métodos o herramientas de fiscalización y con ello, determinar la necesidad e importancia que se tiene localmente de incluir en la normativa fiscal, todo lo necesario para tener un adecuado control sobre este tipo de empresas.

3. OBJETIVOS

3.1 GENERAL

Realizar una investigación que oriente sobre la aplicación y alcance en materia tributaria de los Precios de Transferencia.

3.2 ESPECÍFICOS

- a) Investigar la teoría básica de los Precios de Transferencia, para entender que son, cuál fue su origen, cómo funcionan a nivel internacional, métodos de ajuste y la normativa fiscal que se utiliza para su control y fiscalización.
- b) Cuantificar la potencial práctica en Guatemala de los Precios de Transferencia y la importancia de sus operaciones y volúmenes de capital que trasladan hacia el exterior.
- c) Establecer la aplicación de los Precios de Transferencia en Guatemala por grupos Multinacionales.
- d) Medir el nivel de conocimiento sobre la existencia de los Precios de Transferencia y señalar los impactos que podría tener para el país implementar su fiscalización.

4. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

Mediante la aplicación de los Precios de Transferencia se tiende a presentar alteraciones a las bases impositivas que pueden llevar a elusión o evasión tributaria, debido a que el precio de las transacciones que pactan empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona, puede tener diferencias significativas en aumento o disminución, comparado con el precio de mercado que pactarían empresas totalmente independientes, por lo tanto, el precio de transferencia no siempre sigue las reglas de una economía de mercado, es decir, no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

No se duda que con la práctica y utilización de los Precios de Transferencia, se puede erosionar el cobro de impuesto sobre las utilidades de las empresas, ya que con la simple utilización de mecanismos documentales, las empresas vinculadas pueden hacer la traslación de sus utilidades de la manera que mejor les convenga, trasladando la mayor parte de las mismas a países donde se tenga una baja o nula tributación.

En la actualidad existen estados que contemplan una clara vocación agresiva a los Precios de Transferencia, lo que implica un importante desarrollo de su regulación y por ende poseen las herramientas jurídicas necesarias, para tratar de recaudar los impuestos que le corresponden, sin embargo, existen otros países en los cuales dicha regulación es mínima o inexistente, como es el caso del Estado de Guatemala.

La ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala no cuenta con una normativa específica sobre el tema, únicamente hay vagas referencias tal como lo establece el artículo 2 “quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional”. Por lo tanto, el traslado de utilidades generadas en el país, que se pudiera estar haciendo por medio de la utilización de los Precios de Transferencia, violenta el campo de aplicación de la ley y por ende, debiese estar sujeto a los ajustes y sanciones correspondientes.

Hay un verdadero problema para las autoridades tributarias, que es el no contar con una Legislación en la materia, lo que hace que se encuentren con la dificultad de no poder determinar con propiedad, sobre la base de métodos de valoración adecuados, si efectivamente una empresa está utilizando los Precios de Transferencia para trasladar utilidades y en caso que efectivamente se esté actuando de forma fraudulenta, se pueda formular los ajustes y aplicar las sanciones que procedan según la Ley.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

1. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1 LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los Precios de Transferencia pueden definirse como el precio fijado para un producto o servicio, que son negociados entre empresas o partes vinculadas mediante alguna relación que implique algún tipo de poder de decisión. Este valor puede tener efectos económicos para las empresas que intervienen en la relación comercial, así como para las administraciones tributarias y para terceros.

Según diferentes autores el concepto de Precios de Transferencia tiene varias definiciones así:

- a) Los Precios de Transferencia son el proceso de fijar y verificar que los precios sobre las transferencias internacionales de la venta, licencia o renta de los bienes o servicios entre las empresas relacionadas, sean las que correspondan en el mercado nacional o internacional para determinar las obligaciones fiscales.³

- b) El precio de transferencia es aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes.⁴

- c) Los Precios de Transferencia son los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son transferidos entre empresas que se encuentran vinculadas económicamente. En términos contables como el precio que carga un segmento de la organización (departamento, división etc.) por un producto o servicio que proporciona a otro segmento de la misma. La necesidad de fijarlos se encuentra motivada por la

³ Standard & Poors, citado por Latapi Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia. México. ISEF. 373 p.

⁴ Pere Mole, citado por Kojanovich, M. 2005. Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 31 de jul. 2009. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf.

existencia de un centro único de decisión que excluye o puede excluir la fijación de un precio de mercado acordado entre partes independientes.⁵

- d) El precio de transferencia es el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización, con una clara razón económica de evaluar el desempeño de las entidades integrantes del grupo.⁶

De acuerdo a las definiciones anteriores, se puede decir que el concepto de precio de transferencia tiene varias concepciones, de acuerdo a la perspectiva o el efecto económico que de éste resulte.

Desde el punto de vista de las empresas, los Precios de Transferencia son el precio que una compañía carga a otra compañía vinculada por la transferencia de bienes o servicios, sin embargo dichos precios son reales o razonables de acuerdo al mercado y se utilizan fundamentalmente para medir la rentabilidad de un segmento de la operación global del grupo y les permite determinar si les es más rentable realizar las operaciones con sus filiales o por el contrario, realizar sus negocios con empresas no vinculadas.⁷

En cambio, desde el punto de vista de la Administración Tributaria los Precios de Transferencia y las normas que los rigen, tienen por objeto evitar la manipulación de la base imponible de una jurisdicción fiscal, estableciendo reglas sobre el manejo que se les debe dar, evitando así que se menoscabe su recaudación tributaria que considera tiene derecho dada su soberanía fiscal.⁸

Al permitirse a las autoridades fiscales de diversos países revisar y objetar los valores de los bienes y servicios que se fijan, cada una buscará obtener el mayor recaudo de impuestos directos y evitar que las empresas multinacionales trasladen las utilidades a otras regiones con una carga impositiva menor o nula. Por tal razón, los Precios de Transferencia desde la óptica de la

⁵ Rizzo, S., citado por Kojanovich, M. 2005. Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 31 de jul. 2009. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf.

⁶ Hamaeckers, H. 1999. Precios de transferencia, antecedentes estado actual. perspectivas. (en línea). Portugal. Consultado el 6 ago. 2009. Disponible en: http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=author_see&id=1024&PHPSESSID=c43833ec8ae1297bd627068bc8cdcdb5#

⁷ Barbosa Mariño, J. 2006. El régimen de Precios de Transferencia en Colombia. (en línea). Colombia. Consultado el 3 de ago. 2009. Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/825/82511102.pdf>

⁸ *Ibíd.* Pág. 1.

administración tributaria son un mecanismo para que se pague el impuesto en el lugar donde efectivamente se genere.

Los dos elementos fundamentales para que se confeccionen los Precios de Transferencia son: primero, que exista vinculación entre las empresas que efectúan las operaciones y segundo, que se de entre empresas de distintos países que realicen operaciones internacionales. Sin embargo también se pueden dar Precios de Transferencia entre compañías vinculadas que se ubiquen en un mismo país y aun más, si existen diferentes regímenes de tributación sobre las rentas.

La ubicación de dichas partes o entidades en diferentes jurisdicciones tributarias determina la necesidad de establecer los rendimientos correspondientes a la transacción económica valuable a las partes asociadas, función que desempeña entre otros mecanismos la regulación tributaria de los Precios de Transferencia.

En este sentido, se entiende que los precios fijados en las transacciones entre partes de un conjunto vinculado, no son la consecuencia del libre funcionamiento del mercado; y por razones principalmente fiscales, se desvían de los que habrían convenido empresas independientes por operaciones similares.

La utilización de los Precios de Transferencia persigue uno o varios objetivos, entre los cuales se pueden mencionar:⁹

- a) Movimiento internacional de fondos, ya que permiten que las empresas multinacionales trasladen fondos de un país a otro utilizando precios más altos o más bajos en función de su interés.
- b) Penetración en nuevos mercados o reducción de la competencia.
- c) Evaluación de la gestión de las filiales o sucursales cuando la empresa se encuentra organizada en centros de producción, de decisión o de beneficios, de tal manera que se pueda medir el desempeño de las entidades integrantes del grupo.
- d) Reducción del pago de aranceles en la importación o aprovechamiento de subsidios a la exportación.

⁹ Rosa Rando, V. s.f. Fiscalidad internacional Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 3 de ago. 2009. Disponible en: http://iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/rando.pdf

- e) Minimización de los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio, desviando beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte.
- f) Disminución del impuesto a las rentas de las sociedades en su conjunto, esto se conoce como planificación fiscal internacional, por medio de la cual las empresas multinacionales persiguen el objetivo de reducir la carga impositiva global del grupo.

Como se menciono con anterioridad por medio del uso de los Precios de transferencia, las empresas vinculadas puede manipular su información financiera y base de cálculo de impuestos, generalmente el mecanismo de utilización puede ser en dos vías, se pueden utilizar en la compra o en la venta, de acuerdo a la planificación fiscal que tengan las empresas.

En la compra, la empresa del exterior vende bienes o presta servicios a una empresa local vinculada a precios sobrevaluados, el efecto es que la empresa local se le incrementan sus costos y las ventas serán las mismas, debido a que vende directamente a terceros, con esta operación se reduce su margen de utilidad y por ende obtiene baja carga tributaria, sin embargo, efectivamente se está haciendo traslado de rentas, las cuales quedan en el país de la empresa que funcionó como proveedor.

Por el contrario en la venta, una empresa local vende a su empresa vinculada en el exterior a precios subvaluados en comparación a los de mercado, en esta situación la empresa local tiene ventas bajas al mismo costo, el efecto de la operación es la reducción del margen de utilidad y menor pago de Impuestos, por lo tanto, la renta de la subfacturación se está trasladando al país en donde se encuentra registrada la empresa que juega el papel de cliente.

Para mejor comprensión del efecto de los Precios de Transferencia, se presenta en el anexo 1, el caso práctico de dos empresas vinculadas. Se ejemplifica la forma en que podrían realizar sus operaciones y el efecto económico de las mismas, tanto para las empresas vinculadas como para las Administraciones Tributarias de los países involucrados.

1.2 ANTECEDENTES

La práctica de establecer precios que transfieren la propiedad de bienes, servicios, intangibles o productos financieros, distintos a los precios de mercado entre empresas vinculadas, existen en el mundo desde que se inició el crecimiento y desarrollo de los grandes grupos multinacionales, que

se originaron al finalizar la Segunda Guerra Mundial, en donde se dio la expansión de la Unión Americana sobre Europa y Asia.¹⁰

El plan Marshall fue el principal plan de los Estados Unidos para la reconstrucción de los países europeos después de la Segunda Guerra Mundial, que a su vez estaba destinado a contener un posible avance del comunismo. La iniciativa recibió el nombre del secretario de Estado de los Estados Unidos George Marshall.¹¹

Este plan llevó y desarrolló a las grandes firmas multinacionales norteamericanas con actividades variadas tales como, telefónicas, petroleras, mineras, generación de electricidad, bancos, tecnologías, etc. El problema de la manipulación de los precios con los que se transferían bienes, servicios intangibles y financieros se fue acrecentando, su práctica generaba en principio una fuerte distorsión en la información financiera y al mismo tiempo una manipulación severa de las bases tributarias.

En este sentido, el primer esfuerzo normativo del que se tiene registro es el estudio que presentó la Asociación Nacional de Contadores de los Estados Unidos (NAA) por sus siglas en inglés (National Association of Accountants) en el año de 1956. Este estudio revelaba que la mayoría de los cuarenta grupos trasnacionales revisados manipulaba sus precios de venta inclusive por arriba del costo más margen promedio de venta, obteniendo como resultado una tasa de retorno que reflejaba una buena gestión pero que a fin de cuentas se trataba de una manipulación fraudulenta de las transaccionales de las empresas del grupo.

Los años setentas fueron una década marcada por el embargo petrolero que impusieron los Países Árabes al mundo entero. Este fenómeno revivió nuevamente los cuestionamientos en este sentido, la discusión se centró en el efecto que representaban en las finanzas de los grupos multinacionales las distintas tasas de impuestos en operaciones fuera de sus fronteras. Durante estos años, por primera vez en la historia de la humanidad, las administraciones tributarias del Reino Unido y de la Unión Americana incorporaron métodos para evitar la posible elusión fiscal que los grupos empresariales multinacionales podrían practicar manipulando sus Precios de Transferencia.

La década de los ochentas y los noventas fueron en sí los períodos en los cuales se desarrollaron con mayor amplitud estas tecnologías, al mismo tiempo, se adoptaron como legislación por el

¹⁰ Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia. México. ISEF. 378 p.

¹¹ Wikipedia. s.f. El Plan Marshall. (en línea). Consultado el 5 de ago 2009. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Plan_Marshall

grueso de los países en desarrollo y algunos en vías de desarrollo. La investigación académica, a diferencia de las décadas anteriores, fue acompañada de una herramienta muy poderosa con la que antes no se contaba y era la computadora. Con esto y la publicación de la información de más de 30 millones de empresas que cotizaban en mercados abiertos por todo el mundo que proporcionan información pública, fue posible realizar los estudios sobre este tema con mayor profundidad y exactitud.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ante la efervescencia y la problemática que empezó a representar este tema, publicó en el año de 1979 su estudio sobre Precios de Transferencia titulado “Transfer Pricing and Multinacional Enterprice”, con el que buscaba dar a conocer los efectos de la práctica del uso de los Precios de Transferencia. Para 1984 publicó un estudio que apoyaba el anterior titulado “Tree Taxation Sigues About Transfer Princing”: para 1993 la OCDE publicó la propuesta de regulación de los Estados Unidos de Norteamérica y finalmente para 1995 publicó la guía de aplicación de los Precios de Transferencia titulada “Transfer Pricing Guideline for Multinacional Enterprice and Tax Administration”, la cual sigue vigente hasta la fecha y se ha venido actualizado al lo largo del tiempo.

Esta guía es de suma importancia, pues constituye las reglas de operación para fijar o estudiar los Precios de Transferencia, a diferencia de las leyes fiscales, las cuales son por naturaleza punitivas. La guía publicada por la OCDE norma la relación entre el grupo multinacional y la autoridad tributaria administradora, recomienda que en su aplicación debe buscarse en principio la eliminación del problema de la doble tributación, ocasionado eventualmente por esta práctica y que ésta sólo se puede dar, cuando exista defraudación eminente de algunas de las partes involucradas.¹²

En lo que respecta a Latinoamérica, México es el único país miembro de la OCDE y la República de Chile está en proceso de calificación para adherirse, por esta razón es importante conocer su historia en la materia y la forma en que estos países regulan y fiscalizan los Precios de Transferencia, de tal forma que se pueda comprender el proceso que puede llevar la implementación de dicha regulación.

En la región Centro Americana, en junio 2007 fue aprobada en Managua por el Comité de Ministros y Secretarios de Finanzas de los países de América Central, República Dominicana y Panamá una ley que establecía un modelo de fijación de Precios de Transferencia uniforme.

¹² Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia. México. ISEF. 378 p.

Este documento aún no ha sido distribuido para comentarios públicos, sin embargo, constituye un modelo que se aplicaría a los contribuyentes y grupos económicos que operen en toda la región y tiene la misión expresada por el Ministro de Hacienda de Nicaragua, de desarrollar un marco jurídico fiscal que regule las transacciones entre partes relacionadas y especialmente aquellas que formen parte del mismo grupo multinacional.¹³

1.2.1 MÉXICO ¹⁴

En México el concepto de Precios de Transferencia se adoptó debido a que se convirtió en un país altamente globalizado y con un número mayor de exportaciones e importaciones de los Estados Unidos de Norte América y Canadá, al mismo tiempo que se incrementó la constitución de empresas transnacionales. Al darse este fenómeno de un país con una economía abierta al mundo, se vuelve necesaria la aplicación de instrumentos que permitan a las autoridades fiscales, tener un adecuado control en lo que respecta a la recaudación de impuestos.

En lo que a la legislación mexicana compete, los Precios de Transferencia tienen su primer antecedente en el año de 1986 y 1987, cuando en los artículos 64 y 64 Bis de la ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en ese período, se establecía: “La Secretaria de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas a la enajenación.

El artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año de 1992 facultaba a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a determinar presuntamente ingresos y para estimar el precio de la contraprestación de las operaciones celebradas entre partes vinculadas, cuando el precio o la contraprestación pactada hubiera sido diferente a lo pactado por operaciones idénticas o similares, en transacciones independientes, con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares.

Estas reformas pretendían regular un aspecto específico, que aunque muy discutido a nivel mundial, en ese momento México carecía de regulación particular. Así mismo atacar una práctica que cada día cobraba mayor fuerza, como la manipulación de la base impositiva para efectos del

¹³ Kreston Isas. 2008. Centroamérica Reglamentaciones de Precios de Transferencia. (en línea). México. Consultado el 9 de ago 2009. Disponible en: <http://www.isas.com.mx/uploads/reglas%20de%20pt%20en%20centroamerica.pdf>

¹⁴ Rodríguez García, J. 2005. Los Precios de Transferencia y su relación con el principio de capacidad contributiva. Tesis. Lic. Derecho Fiscal. UDLAP. (en línea) México. Consultado el 29 de ago. 2009. Disponible en: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/capitulo5.pdf

ISR por parte de empresas vinculadas entre si, para el único efecto de disminuir la carga tributaria del grupo relacionado.

El artículo 64 de la ley del ISR vigente en 1995 establecía que: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar presuntamente la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

El artículo 64-A de la ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 1996, definía como partes relacionada el que una persona física o moral, residente en México o en el extranjero, posea intereses en los negocios de otra persona, o bien existan intereses comunes entre ambas o inclusive, cuando una tercera persona tenga intereses en los negocios o bienes de aquellos.

El artículo 64 de ese mismo ordenamiento, indicaba que la Secretaría de Hacienda puede modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en el que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los casos siguientes:

- a) Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- b) Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- c) Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

La legislación Mexicana ha sufrido una serie de reformas conforme ha adquirido mayor experiencia del tema de los Precios de Transferencia, si embargo estas últimas reformas de los artículos 64 y 64-A fueron producto de las recomendaciones expedidas por la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE), ya que México es un Estado miembro desde el 18 de mayo de 1994, cuando se convirtió en el miembro número 25 de la OCDE; por medio del Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la

aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio del mismo año.

1.2.2 CHILE

En la República de Chile el tema de los Precios de Transferencia inició a desarrollarse debido al fenómeno de la globalización de la economía y del incremento de la creación de empresas multinacionales, fue así como en el año de 1998 El Congreso Nacional de Chile incorporó el Artículo N° 38 en la Ley de la Renta, el cual regula todo lo referente a la materia.¹⁵

Además, fueron emitidas las Circulares N° 3 de 1998 y la N° 72 de 2002, que instruyen acerca de la forma en que debe determinarse la renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimiento permanente de empresas extranjeras que operan en Chile.¹⁶

Según Álvaro Meklenburg, el artículo 38 de la Ley de La Renta, ha demostrado ser insuficiente, ya que la principal característica de las legislaciones anti Precios de Transferencia, es que obligan al contribuyente a justificar con estudios económicos, todos los precios que se cobren por productos o servicios, cuando estos sean vendidos o prestados a entidades relacionadas. En Chile, por el contrario, la carga de la prueba recae en el Servicio de Impuestos Internos (SII); es decir, éste debe probar que los precios cobrados entre entidades relacionadas no son “de mercado”. Esta tarea, dado el número y complejidad de transacciones, es casi imposible de realizar. De hecho, el Servicio de Impuesto Internos ha hecho muy pocas fiscalizaciones en esta materia.¹⁷

Claudio Salcedo expresa que es preocupante la desinformación sobre los Precios de Transferencia que presentan las empresas, particularmente al momento de pactar o negociar sus precios en transacciones con entidades vinculadas o que forman parte de un grupo multinacional. Así mismo, indica que a pesar que el tema está regulado en el artículo 38 de la Ley de la Renta, no ha sido tan eficaz en su ejecución por parte del SII. Por lo tanto sería ideal contar con una normativa más completa para entregar certeza jurídica a los contribuyentes y además que ésta se cumpla para no

¹⁵ SII (Servicio de Impuestos Internos, CL). s.f. Precios de transferencia. (en línea). Chile. Consultado el 23 de sep. 2009. Disponible en: http://www.sii.cl/portales/inversionistas/info_inversionistas/precios_transferencia.htm

¹⁶ Ibíd. Pág. 1.

¹⁷ Macklenburg, A. 2009. Precios de transferencia: ¿es necesario legislar?. (en línea) Chile. Consultado el 23 de sep. 2009. Disponible en: http://www.deloitte.com/view/es_CL/cl/servicios/tax-legal/press-release/67b453a622701210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

tener problemas cuando Chile ingrese formalmente a la OCDE, como parte del selecto grupo de las 30 economías más potentes del mundo.¹⁸

En mayo del 2007, el consejo ministerial de la OCDE empezó a analizar la posibilidad de que Chile ingresara al selecto grupo. A raíz de varias reuniones y viajes que realizaron miembros del gobierno y el cumplimiento de los requisitos y estándares de desarrollo financiero, salud, educación, transporte y comercio exterior, el país destacó frente a, Eslovenia, Israel y Rusia. Ahora resta esperar que a fines del 2009 o a fines del gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet, que Chile esté presente en dicho organismo.¹⁹

1.3 LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO²⁰

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en adelante OCDE, es un foro único integrado por los gobiernos de 30 países miembro que son, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

Estos países son representantes de economías democráticas y por medio de la OCDE, pueden comparar sus experiencias y buscar respuestas a problemas económicos y de regulación impositiva que tienen en común, dicha institución persigue identificar las mejores prácticas y trabajar para coordinar políticas económicas y sociales tanto a nivel nacional como internacional, con el objetivo de enfrentar los desafíos económicos y sociales de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades.

La OCDE nació de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la cual se creó en 1947 con el apoyo de los Estados Unidos y Canadá para coordinar el plan Marshall para la reconstrucción de Europa, tras la Segunda Guerra Mundial. Creado como un socio económico para la OTAN, la OCDE tomó posesión de la OEEC en 1961 y desde entonces su misión ha sido ayudar

¹⁸ Salcedo, C. 2009. Las empresas desconocen como funcionan los Precios de Transferencia. (en línea). Chile. Consultado el 23 de sep. 2009. Disponible en: http://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin_informativo/11_06_2009/contenido_tributario_contable_laboral_7.htm

¹⁹ *Ibíd.* Pág. 1.

²⁰ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). Más Información sobre la OCDE. (en línea). México. Consultado el 7 de sep 2009. Disponible en: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,es_36288966_36288120_36954951_1_1_1_1,00.html

a los gobiernos a alcanzar un crecimiento económico sostenible de sus economías y su fuerza laboral y aumentar los niveles de vida de sus habitantes, manteniendo al mismo tiempo, la estabilidad financiera para el desarrollo de la economía mundial.

Desde su creación se hace un llamamiento a la OCDE para asistir a las economías en expansión de sus países miembros y otros países en vías de desarrollo económico y a contribuir al crecimiento del comercio mundial desde una base multilateral y no discriminatoria. La Secretaría de la OCDE en París lleva a cabo estudios y análisis a la solicitud de sus 30 países miembros. Los representantes miembros se reúnen e intercambian información en los comités creados en diversos temas y el poder de decisión recae sobre el consejo de la OCDE.

Los representantes de los 30 países miembros se reúnen en comités especializados, en donde se comparten ideas y se revisan los progresos llevados a cabo en políticas específicas en áreas como la economía, el comercio, la ciencia, el empleo, la educación y los mercados financieros, existen alrededor de 200 comités, grupos de trabajo y grupos expertos.

Las discusiones de la OCDE a veces se convierten en negociaciones en donde los países miembros acuerdan reglas en materia de cooperación internacional. Estas pueden culminar en acuerdos formales como por ejemplo la lucha contra la corrupción, la exportación de créditos, el movimiento de capitales; o pueden resultar en estándares y modelos para la fiscalidad internacional o recomendaciones y lineamientos cubriendo la gobernación corporativa o prácticas medioambientales.

Existe también el Centro para la Cooperación con los no Miembros y sirve como foco central para establecer un diálogo sobre las políticas entre la OCDE y las economías de los países no miembros de todo el mundo. Coordina un gran número de programas relacionados con los temas clave de la OCDE en áreas como un mejor ambiente para las inversiones, la gobernabilidad pública y corporativa, el comercio, la agricultura, la competencia y la fiscalidad.

Veinticuatro países no miembros participan como observadores regulares o completos en comités de la OCDE, a los que se suman otros cincuenta comprometidos en diversas actividades y que pueden solicitar membresía permanente previa evaluación positiva. En lo que respecta a Latinoamérica en mayo de 2007, el Consejo Ministerial de la OCDE empezó a analizar y discutir el acceso de la República de Chile.

El Comité de Asuntos Fiscales, que es el órgano principal de la OCDE en materia de políticas fiscales, ha elaborado numerosos informes relativos a la aplicación de los artículos que afectan la tributación de las empresas multinacionales y a otras empresas. El Comité ha fomentado la aceptación de una interpretación común de estos artículos para reducir el riesgo de una tributación inapropiada y suministrar medios adecuados a fin de resolver los problemas que surgen por la interacción de las leyes y las prácticas de los diferentes países.²¹

2. OPERACIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS

2.1 OPERACIÓN VINCULADA

El concepto de operación vinculada o controlada o de operaciones entre vinculados económicos, es un elemento esencial a la hora de hablar de los Precios de Transferencia, ya que constituye uno de los elementos fundamentales de su existencia.

Según María Luisa Esteve Pardo, una operación vincula, es aquella que al amparo de relaciones comerciales o financieras cuyas condiciones difieren de las que pactarían sociedades independientes en situación de libre competencia, comportan traslaciones indirectas de beneficios de unas a otras. Dentro de ellas se entienden comprendidas compras o ventas a precios fijados más altos o más bajos, préstamos a un interés distinto al habitual en los mercados financieros e incluso sin interés, facturación por servicios ficticios, imputación de excesivos costos de dirección.²²

Por lo tanto una operación vinculada se presupone que es realizada entre partes relacionadas, que por su peculiar interconexión, podrían resultar interesadas en otorgar unas características de negociación diferentes de las que se hubieran convenido con una tercera persona o empresa independiente.

²¹ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

²² Esteve Pardo, M. 1996. Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios, España. p. 131.

2.2 SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD NIC 24²³

La NIC 24 titulada Información a revelar sobre partes vinculadas, tiene por objetivo asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del ejercicio, puedan haberse visto afectados por la existencia de partes vinculadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

Esta norma establece que, una transacción entre partes vinculadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

Así mismo define que una parte se considera vinculada con la entidad si dicha parte encaja en los conceptos de vinculación que allí se establecen, entre los cuales están:

- a) Que una empresa tenga control directo o indirecto sobre la otra desde el punto de vista de la administración o participación económica importante.
- b) Es una asociada de la entidad
- c) Es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los partícipes
- d) Es personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante
- e) Es un familiar cercano de una persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d)
- f) Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentra en los supuestos (d) o (e) ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto.
- g) Es un plan de prestaciones post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

Indica la norma que las relaciones entre partes vinculadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Y que dicha relación, puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados de una entidad, ya que las partes vinculadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación no emprenderían. Es por ello la importancia de la aplicación de

²³ IASB (International Accounting Standards Board, UK). 2005. Norma Internacional de Contabilidad No.24. (en línea). Reino Unido. Consultado el 14 de ago 2009. Disponible en: <http://educacion.facea.udec.cl/facea/normativa/Actualizacion%20Area%20Contable/Normativa%20Contable/Normativa%20Internacional/NIIF%20y%20NIC/NIC24.pdf>

esta norma para que los Estados Financieros utilizados por terceros, presenten la información necesaria para evaluar los efectos de la vinculación entre las partes.

2.3 SEGÚN OCDE

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) existe vinculación económica cuando:²⁴

- a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente de la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante.

- b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante y, en uno y otro caso, 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, podrían incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

De acuerdo a la OCDE el elemento definidor de la vinculación se da por la participación directa o indirecta en la dirección, control o capital de una de las partes sobre otra. Esta participación se puede dar en dos casos, por ejemplo que una empresa matriz tiene control o participación sobre su sucursal o filial, o el otro caso, que se trate de empresas hermanas, que sin ser legalmente matriz y filial, se tenga pleno control de una empresa sobre la otra.

La definición de entidades asociadas se realiza de forma amplia por referencia a la participación de una empresa directa o indirectamente en otra empresa, sin embargo no indica el grado de participación, por ejemplo determinado porcentaje de capital social, porcentaje de votos, o por un determinado rubro que determine si son o no empresas vinculadas.

²⁴ Carmona, N. y Calderón J. 2008. Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea. España. Edición Fiscal CISS. 1240 p.

3. MÉTODOS PARA AJUSTAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Derivado de la vinculación entre empresas relacionadas es posible que se realicen operaciones especiales, diferentes a las que se podrían pactar entre empresas independientes, es por ello que la OCDE en sus “Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias” presenta un mecanismo que asegura la asignación correcta de resultados entre jurisdicciones a efectos de determinar el ejercicio de la competencia tributaria correspondiente a cada una de las jurisdicciones tributarias afectas.

Estas guías se convierten en el punto de referencia para realizar los ajustes necesarios a los resultados de empresas que estén realizando operaciones con empresas vinculadas, a pesar que las mismas no constituyen la base legal para la practica de dichos ajustes, sino que únicamente contienen una referencia para su realización conforme a lo dispuesto en la normativa tributaria interna de los estados contratantes.

Las guías tratan de poner en acuerdo a los Estados Contratantes del tratamiento tanto financiero por parte de las empresas, como fiscal por parte de las administraciones tributarias, sobre los ajustes a los Precios de Transferencia, en este sentido cada Estado puede preparar su normativa legal interna para ajustar los Precios de Transferencia, pero teniendo como límite lo derivado del convenio de la OCDE.

3.1 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA ²⁵

El principio de plena competencia en idioma ingles “arm’s Length”, establece que la utilidad o beneficio de una transacción entre partes vinculadas debe estar en el mismo rango que se hubiera obtenido en una operación comparable entre partes independientes. Es por ello que las empresas vinculadas para evitar que se les realice un ajuste en sus operaciones, deben demostrar que han llevado las operaciones entre ellas, en las mismas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, es decir a precios normales de mercado.

La OCDE ha desarrollado los mecanismos de fijación de los Precios de Transferencia basados en el principio de plena competencia, por medio de los cuales se busca el precio que hubiera sido

²⁵ García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

acordado en condiciones normales por empresas separadas e independientes, sin embargo esto exige desarrollar un análisis de comparabilidad entre la transacción vinculada efectuada y la transacción teórica realizada de una situación de independencia.

Las directrices elaboradas por la OCDE reconocen la imposibilidad de fijar con carácter preciso dicha valoración, por lo que admite que las directrices tienen como misión la búsqueda de rangos de Precios de Transferencia aceptables y conforme al principio de plena competencia, quiere decir que no es posible encontrar un precio único y exacto, sino más bien aceptable.

Para poder realizar la comparación entre operaciones se deben tomar en consideración los siguientes elementos:

- a) Las características del bien, servicio o elemento objeto de la transacción, tomando en cuenta sus características físicas, jurídicas, calidad, volumen, naturaleza, forma de la operación, o en caso de activos, duración, grado de protección y beneficios esperados.
- b) El análisis funcional de la operación, atendiendo a las funciones desarrolladas por las partes, tomando en cuenta los activos o inversiones utilizadas y los riesgos efectivamente asumidos por cada parte.
- c) Las condiciones contractuales de la operación, como complemento al análisis funcional, atendiendo a las condiciones que efectivamente han regido la operación y no las aparentemente pactadas y que no han sido observadas.
- d) La existencia de mercados similares, a efecto de determinar la posibilidad de efectuar la comparación.
- e) Las estrategias empresariales de las partes, posibilidades de negocio, penetración de mercado y otras estrategias empresariales que condicionan las políticas de precios de las empresas.

En el análisis de los métodos para aplicar el principio de plena competencia o de precio normal de mercado abierto, existen los métodos llamados tradicionales y los considerados alternativos, los cuales se constituyen en la herramienta principal para detectar o comprobar el uso de Precios de Transferencia.

3.2 MÉTODOS TRADICIONALES

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

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

Sin embargo, no siempre se encontrarán operaciones comparables que permitan una solución tan directa, de tal forma que a veces será necesario comparar otros indicios menos directos como los márgenes brutos, derivados de operaciones vinculadas y de operaciones no vinculadas, para determinar si las condiciones entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia.²⁶

3.2.1 MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE²⁷

Este método consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada a fin de aplicar el método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes, primero, ninguna

²⁶ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

²⁷ *Ibíd.* Pág. 60.

de las diferencias si las hay, entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado y dos, pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia.

Puede resultar difícil encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio. Al considerar si son comparables unas operaciones vinculadas y otras no vinculadas, debería ponderarse el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más importantes de la empresa propias de la actividad y no sólo el grado de comparabilidad del producto.

Cuando existen diferencias entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las dos empresas que efectúan tales operaciones, será difícil determinar unos ajustes suficientemente precisos que eliminen los efectos de esas diferencias sobre el precio. Las dificultades que surgen al intentar realizar dichos ajustes precisos no deberían llevar a descartar automáticamente la posible aplicación del método del precio libre comparable.

Se requieren todos los esfuerzos posibles para ajustar los datos de tal forma que puedan ser utilizados apropiadamente en el método del precio libre comparable. Como sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa del método del precio libre comparable está condicionada por el grado de precisión con que puedan realizarse los ajustes para lograr la comparabilidad.

3.2.2 MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA

Este método (resale price method), que es conocido como precio de reventa menos margen, básicamente se basa en el precio por el cual un producto adquirido por una empresa asociada se vende a una empresa independiente, implica encontrar un margen bruto en la reventa sobre una determinada operación.

El método resulta aplicable cuando la entidad vinculada que recibe la mercancía o el producto, lo revende a terceros independientes y puede calcularse el margen de reventa que se aplica en el mercado, descontando a dicho margen los gastos operacionales del precio final de la operación.

De esta forma se obtiene el precio de mercado de la operación realizada entre las entidades vinculadas.²⁸

Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una operación comparable, la fiabilidad del método del precio de reventa puede estar afectada si existen diferencias importantes en la forma en que las empresas asociadas y las independientes realizan sus actividades mercantiles. Tales diferencias posiblemente serían aquéllas que afectan a los niveles de costos considerados, que bien pueden tener incidencia en la rentabilidad de una empresa, pero que no afectan necesariamente al precio al que se compran o se venden sus bienes o servicios en el mercado libre.

Este tipo de características debería ser analizado al determinar si una operación no vinculada es comparable cuando se aplica el método del precio de reventa. El método del precio de reventa depende también de la comparabilidad de las funciones desempeñadas, puede resultar menos fiable cuando hay diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas y entre las partes que intervienen en las operaciones y esas diferencias tienen un efecto sensible en el indicador utilizado para medir las condiciones de plena competencia.

Cuando existen diferencias importantes que afectan a los márgenes brutos obtenidos en operaciones vinculadas y no vinculadas, deberían realizarse ajustes para tener en cuenta esas diferencias. El alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la fiabilidad relativa del análisis realizado conforme al método del precio de reventa en cualquier caso particular.

Es más fácil determinar un margen de reventa apropiado cuando el revendedor no añade sustancialmente valor al producto. En cambio, puede ser más difícil utilizar el método del precio de reventa para llegar a un precio de plena competencia cuando, antes de la venta, los bienes son objeto de una nueva transformación o se incorporan a un producto más complejo de tal modo que pierden su identidad o se transforman.

El margen de reventa exige particular cuidado cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto, propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede ser evaluada fácilmente.

²⁸ García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

El margen de reventa es más exacto cuando se ha obtenido poco tiempo después de que el revendedor comprara los bienes. Cuanto más tiempo transcurre entre la compra inicial y la reventa, más posibilidades hay de que se deban tener en cuenta otros factores, tales como, variaciones en el mercado, en los tipos de cambio, en los costos, etc.²⁹

3.2.3 MÉTODO DE COSTO INCREMENTADO

Este método (cost plus method) parte de la determinación de los costos en que ha incurrido la empresa vinculada que juega el papel de proveedor de los activos o de los servicios en una operación vinculada. A este costo se añade un margen de utilidad para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado que se obtiene puede ser considerado como el precio de plena competencia de la operación vinculada original.³⁰

El método del costo incrementado presenta algunas dificultades para su aplicación correcta, en particular en la determinación de los costos. Aunque sin duda una empresa debe cubrir sus costos en un determinado período de tiempo para poder mantener su actividad, esos costos pueden no ser determinantes de la utilidad que deba obtenerse en un caso concreto y en un año cualquiera.

En tanto que las sociedades se ven frecuentemente influidas por la competencia a bajar sus precios en relación con los costos de producción de los bienes o de prestación de los servicios, existen otras circunstancias en las que no se aprecia un vínculo entre el nivel de costos en que se ha incurrido y un precio de mercado por ejemplo, cuando se ha realizado un descubrimiento muy valioso y su propietario ha incurrido en costos de investigación bajos para lograrlo.

Al aplicar el método del coste incrementado se debe prestar atención y aplicar un margen comparable a una base de costos comparable. Por ejemplo, si el proveedor, al que se hace referencia en la aplicación del método del coste incrementado, cuando desarrolla su actividad utiliza activos empresariales arrendados, la base de costos puede no ser comparable sin ajustes si el suministrador en la operación vinculada es propietario de sus activos.

²⁹ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

³⁰ García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

Como sucede en el método del precio de reventa, el método del coste incrementado se fundamenta en la comparación del margen del coste incrementado logrado por el proveedor de bienes o servicios asociado y el obtenido por una o más entidades independientes respecto de operaciones comparables. Por tanto, deben analizarse las diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que tienen efectos en el importe del margen para determinar qué ajustes deberían realizarse en los márgenes correspondientes de las operaciones no vinculadas.

A estos efectos es particularmente importante considerar las diferencias en los niveles y tipos de gastos de explotación y otros gastos, incluyéndose los gastos de financiación asociados con las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por las partes o con las operaciones que se comparan. Este método resulta aceptable en aquellas empresas de servicios, como las comisionistas o las que elaboran productos semiterminados como las cadenas de montaje.³¹

3.3 MÉTODOS ALTERNATIVOS

A diferencia de los métodos tradicionales o clásicos que descansan en la comparación entre operaciones para determinar el importe de la transacción, en los métodos alternativos denominados “Métodos del beneficio de la operación”, se intenta calcular el importe del beneficio o utilidad de la operación.

Sin embargo, sólo se aceptan aquellos métodos que resulten compatibles con las exigencias del principio de empresa separada y de independencia “at arm’s length”. De ahí que se rechacen aquellos métodos de determinación del rendimiento basados en el reparto global según una fórmula preestablecida. Según la OCDE la aplicación de los métodos alternativos es viable, una vez que no resulte adecuado o resulte imposible la aplicación de los métodos tradicionales.³²

Un método del beneficio de la operación estudia los beneficios que se derivan de determinadas operaciones vinculadas. Los métodos del beneficio de la operación son el método de reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación. Es muy poco frecuente que las empresas

³¹ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

³² García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

realicen operaciones donde la utilidad sea una condición establecida o impuesta en sus operaciones.

De hecho, las empresas raramente, si es que lo hacen en alguna ocasión, emplean un método del beneficio de la operación para fijar sus precios. No obstante, la utilidad derivada de una operación vinculada puede ser un indicador importante para conocer si la operación se ha visto afectada por condiciones distintas de las que hubieran establecido empresas independientes en circunstancias comparables.

Por ello, en casos excepcionales en que la complejidad del mundo de los negocios dificulta en la práctica el modo de aplicar los métodos tradicionales de la operación, la aplicación de los métodos del beneficio de la operación pueden aportar una aproximación en materia de Precios de Transferencia que resulte consistente con el principio de plena competencia. Sin embargo, los métodos del beneficio de la operación pueden no aplicarse de forma automática sencillamente por la dificultad de obtener la información.

En ningún caso deben emplearse los métodos del beneficio de la operación de tal forma que lleven a una sobreimposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la media; o en sentido contrario, rebajar la imposición a las empresas que generen unos beneficios superiores a la media. No existe justificación alguna, según el principio de plena competencia, para aplicar un impuesto adicional a las empresas que obtengan resultados menos favorables que la media cuando ello se deba a factores comerciales.³³

3.3.1 MÉTODO DE REPARTO DEL BENEFICIO

En este método se determina el resultado obtenido globalmente en una operación económica repartiendo dicho resultado entre las entidades vinculadas afectadas por la operación, permitiendo un desplazamiento del beneficio de una entidad a otra. Para proceder a dicho reparto, debe realizarse un análisis funcional de las actividades realizadas por las empresas implicadas así como sus aportaciones al resultado final. Para proceder a la repartición de la utilidad se pueden tomar

³³ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

ciertos elementos tales como los gastos, activos fijos, procesos realizados, cantidad de empleados, riesgos tomados por cada parte y otros.³⁴

Cuando las operaciones se hallan muy relacionadas, no es factible evaluarlas de forma separada en circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir la constitución de una sociedad de personas y acordar una fórmula de reparto de los beneficios. Así pues, el método del reparto del beneficio trata de eliminar la incidencia que sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada, fijando un reparto de la utilidad que normalmente no habrían acordado empresas independientes.

Una de las ventajas del método de reparto del beneficio es que no suele basarse directamente en operaciones estrechamente comparables, por lo que cabe emplearlo entre operaciones en las cuales no se puede encontrar un precio de operación estrechamente comprable, bastando un análisis funcional de las empresas vinculadas. El análisis permite ajustar los beneficios entre ambas empresas afectadas y no sólo una de ellas, por lo que el ajuste primario, que es el que realiza el Estado que está verificando la razonabilidad de los Precios de Transferencia, debería tener el cuidado de eliminar los riegos de doble imposición internacional

En consecuencia, el método de reparto del beneficio ofrece flexibilidad al contemplar hechos y circunstancias específicas y posiblemente únicas, de las empresas asociadas, que no se producen entre empresas independientes; a la vez que mantiene una aproximación al principio de plena competencia en la medida en que refleja lo que empresas independientes hubieran hecho presumiblemente en las mismas circunstancias.

Otra ventaja reside en que, al amparo del método de reparto del beneficio, es menos probable que una de las dos partes de la operación vinculada obtenga un resultado excepcional e improbable en términos de beneficios, dado que ambas partes de la operación son evaluadas. Este aspecto adquiere especial relevancia cuando se analiza la aportación de las partes con relación a los activos intangibles empleados en las operaciones vinculadas.

El método de reparto del beneficio presenta también un cierto número de inconvenientes, uno de ellos es que los datos externos del mercado, considerados en la determinación de la aportación que efectúa cada empresa asociada a las operaciones vinculadas, no se relacionan con estas

³⁴ García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

operaciones tan estrechamente como cuando se emplean otros métodos. Cuanto más oculta sea la relación de los datos externos empleados en la aplicación del método de reparto del beneficio, más subjetiva será la asignación de los beneficios.³⁵

3.3.2 MÉTODO DEL MARGEN NETO DE LA OPERACIÓN

Este método surge como una combinación de los métodos del precio de reventa y el del costo incrementado. El mecanismo de este método consiste en determinar que el margen neto que obtiene la empresa en una operación vinculada debiera fijarse tomando como referencia el margen neto que la misma empresa obtiene en operaciones comparables no vinculadas. Cuando no sea posible comparar dicho margen con operaciones de la misma empresa, se deben comparar con los márgenes obtenidos por empresas comparables independientes.

Para realizar la comparación con otras empresas es necesario hacer un análisis funcional de las empresas vinculada contra la empresa independiente que servirá de comparación, para determinar si las operaciones son comparables y que ajustes deben practicarse para obtener resultados confiables.³⁶

Una de las ventajas del método del margen neto de la operación es que los márgenes netos por ejemplo, el rendimiento de los activos, la relación entre beneficio de explotación y ventas y otros posibles indicadores de beneficio neto, son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones, lo cual no es el caso con el precio.

Los márgenes netos pueden ser más tolerantes que el margen bruto con respecto a algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas. Las diferencias entre empresas, desde la óptica de las funciones desempeñadas, se suelen reflejar en las variaciones de los gastos de explotación. En consecuencia, las empresas pueden tener un amplio abanico de márgenes brutos y a pesar de ello obtener un nivel similar de beneficios netos.

³⁵ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

³⁶ García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

Otra ventaja práctica es que no hay que fijar las funciones desarrolladas ni las responsabilidades asumidas por cada una de las empresas asociadas. Así mismo, tampoco es necesario homogeneizar los documentos contables de los participantes en la actividad empresarial, ni imputar costos a todos los participantes. En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes.

El método del margen neto de la operación presenta también ciertos inconvenientes, quizás el más importante es que el margen neto de un contribuyente está influido por diversos factores que no tienen incidencia, o la tienen en menor medida, sobre los márgenes brutos. Estos elementos dificultan la fijación exacta y fiable de los márgenes netos de plena competencia, por ello es importante suministrar indicaciones detalladas acerca del establecimiento de la comparabilidad para este método.

Asimismo, puede que sea difícil identificar los beneficios y los gastos de explotación relacionados con las operaciones vinculadas que posibilitan la fijación del rendimiento financiero empleado como indicador de los beneficios de las operaciones. Los funcionarios de la Administración tributaria pueden disponer de más información obtenida de actuaciones con otros contribuyentes, sin embargo, al igual que con cualquier otro método, sería injusto aplicar el método del margen neto de la operación basándose en este tipo de información.

El método del margen neto de la operación plantea otro problema y es que suele aplicarse sólo a una de las empresas asociadas. Un análisis practicado sólo desde la óptica de una de las partes no distingue este método de la mayoría de los demás, puesto que el método del precio de reventa y del coste incrementado también adolecen de lo mismo.

Sin embargo, el hecho de que numerosos factores, ajenos a los Precios de Transferencia, puedan afectar a los márgenes netos y reducir la fiabilidad de este método, convierte en más problemático este carácter unilateral. Un análisis unilateral puede ignorar, a efectos de comparaciones, la rentabilidad global del grupo multinacional derivada de las operaciones vinculadas.

También puede llevar a imputar a un miembro de un grupo multinacional un nivel de beneficio que, implícitamente, fija unos niveles de beneficios increíblemente bajos o altos para los demás miembros del grupo. Aunque el impacto sobre los beneficios de las otras partes de la operación no sea siempre un factor decisivo en la fijación del precio de transferencia, puede jugar un papel de comprobación adicional de los resultados obtenidos.

Surgirán grandes dificultades para determinar el ajuste correlativo adecuado, cuando se aplique el método del margen neto de la operación, especialmente cuando no sea posible reconstruir un precio de transferencia. Es el caso, por ejemplo, de un contribuyente que opera con empresas asociadas tanto para vender como para comprar, a efectos de una misma operación vinculada. En esos extremos, si el método del margen neto de la operación señala que la utilidad del contribuyente debe ajustarse al alza, puede existir incertidumbre respecto a cuál es la empresa asociada que debe ver ajustados a la baja sus beneficios.³⁷

3.4 MÉTODOS UTILIZADOS EN LA REPÚBLICA DE MÉXICO Y CHILE

3.4.1 MÉXICO

Según el Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dice “Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes vinculadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”³⁸

Continúa el artículo indicando que las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes vinculadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero.³⁹

Según la ley se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.⁴⁰

³⁷ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

³⁸ Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. 2002. Ley del Impuesto Sobre la Renta. México. 283

p.
³⁹ *Ibíd.* Pág. 191

⁴⁰ *Loc. Cit.*

El artículo 215 también indica que para hacer una correcta interpretación de lo dispuesto, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995 o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.⁴¹

El artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:⁴²

- I) Método de precio comparable no controlado:
Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- II) Método de precio de reventa:
Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
- III) Método de costo adicionado:
Consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.
- IV) Método de partición de utilidades:
Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

⁴¹ Ibíd. Pág. 192

⁴² Loc. Cit.

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
 - b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.
- V) Método residual de partición de utilidades:
Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:
- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,
 - b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
 - 1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
 - 2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- VI) Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación:
Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones

comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

La ley indica que los contribuyentes deben aplicar en primer lugar el método del precio comparable no controlado, sin embargo si este método no resulta apropiado para determinar que las operaciones se encuentran a precios de mercado, entonces podrán utilizar otro de los métodos que sea el que mejor refleje los precios de mercado que utilicen partes independientes en operaciones comparables, dependiendo del tipo de operación que se desarrolle y de la información disponible para el contribuyente.⁴³

La aplicación de dichos métodos deberá tomar en cuenta las características de las operaciones, las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por cada parte relacionada involucrada en las operaciones, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocios; con el objeto de que las utilidades generadas por dichas operaciones sean distribuidas bajo condiciones de mercado entre los participantes.

La fracción XII del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas residentes en el extranjero, a obtener y conservar documentación comprobatoria respecto de las operaciones que realicen con partes vinculadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comprobables, así mismo, allí se incluye que deben cumplir con una serie de requisitos y características en la elaboración de los informes que deben presentar acerca de este tema.⁴⁴

Aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13,000,000.00 de pesos, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de actividades profesionales no hubiesen excedido de \$3,000,000.00 no estarán obligados a conservar dicha documentación, sin embargo, si se encuentran obligados a pactar las contraprestaciones en dichas operaciones a precios de mercado.⁴⁵

En el mismo artículo 86, en la fracción XIII, se obliga a los contribuyentes a presentar una declaración informativa, como requisito para efectuar deducciones, respecto de las operaciones

⁴³ *Ibíd.* Pág. 193.

⁴⁴ *Ibíd.* Pág. 83.

⁴⁵ *Loc. Cit.*

que celebren con partes vinculadas residentes en el extranjero, efectuadas en el año calendario inmediato anterior. Dicha declaración deberá presentarse conjuntamente con la declaración del ejercicio.⁴⁶

El incumplimiento de estas obligaciones tendrá como consecuencias: sanciones administrativas para los contribuyentes (multas), rechazo de las deducciones que no estén sustentadas con los informes correspondientes o la determinación por parte de las autoridades fiscales de los precios o utilidades derivadas de las operaciones vinculadas. Derivado de esta situación, es probable que se presenten consecuencias adicionales en otros impuestos, como son el impuesto al activo y el impuesto al valor agregado.

La Legislación Mexicana, también contempla el tema de los Precios de Transferencia sobre las operaciones que se realicen dentro del país entre residentes, ya que en la fracción XV del artículo 86, indica que tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes vinculadas “Residentes en México”, deberán determinar sus ingresos y deducciones, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.⁴⁷

Para estos efectos, estos contribuyentes deben aplicar cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Como se puede observar, esta disposición obliga a todos los grupos empresariales a llevar a cabo los análisis de Precios de Transferencia respecto de las operaciones que celebren con sus partes vinculadas “Nacionales”, de manera similar a como lo hacen con sus partes vinculadas extranjeras.

En el artículo 216 – Bis, de la ley del Impuesto Sobre la Renta regula ampliamente el tema de Precios de Transferencia para las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila. Indica que se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan, no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:⁴⁸

- I) Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes

⁴⁶ Loc. Cit.

⁴⁷ Ibíd. Pág. 84.

⁴⁸ Ibíd. Pág. 194.

relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (i) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de esta Ley en concordancia con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995 o aquellas que las sustituyan, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (ii) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley.⁴⁹

II) Obtenga una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) siguientes.⁵⁰

a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora. Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere este inciso podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero.

De acuerdo a la revisión del año 2006 que hizo la OCDE sobre los sistemas de Precios de Transferencia en México, indico que el país ha desarrollado un programa impresionante para las

⁴⁹ Loc. Cit.

⁵⁰ Loc. Cit.

maquiladoras con el cual se ha dado la oportunidad de elegir entre las reglas de puerto seguro (Safe Harbour) o los Acuerdos de Precios Anticipados (APAs).⁵¹

A causa del tamaño y de la importancia de la industria maquiladora para la economía mexicana, las autoridades han estudiado este tema con mayor atención, por lo tanto se le reconoce a México que ha desarrollado procesos únicos y conocimientos que podrían ser de interés para otras economías miembro o no miembros de la OCDE con estructuras industriales similares.⁵²

En el mismo informe, dentro de sus principales conclusiones la OCDE indica que México se ha convertido en el líder de América Latina con respecto a la legislación de los Precios de Transferencia y a su aplicación. Ya que el país decretó el principio del valor del mercado en su legislación en 1996, tomando como referencia los lineamientos de 1995 con propósitos de interpretación, considerando los principios de valor de mercado de la OCDE.⁵³

Vale la pena mencionar que a la fecha, dentro de los 30 Estados miembros de la OCDE, únicamente México figura como país miembro de Latinoamérica, el resto de miembros son países europeos, Estados Unidos de América, Canadá y algunos países del pacífico como son, Australia, Japón, Nueva Zelanda y República de Corea. Esto pone en relieve el desarrollo y el avance que ha tenido México en el tema de los Precios de Transferencia, digno de imitar por el resto de países latinoamericanos.⁵⁴

3.4.2 CHILE

En la República de Chile los Precios de Transferencia están regulados en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual se regulan los supuestos o presunciones de la vinculación entre compañías, que es la base para que se de la probabilidad de la existencia de Precios de Transferencia y los métodos para fiscalizarlos. Indica el artículo 38 que “La renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras

⁵¹ OCDE (Organización Europea de Cooperación Económica, FR). 2006. Revisión sobre los Precios de Transferencia en México. (en línea). México. Consultado el 1 de sep 2009. Disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/34/0/36741632.pdf>

⁵² *Ibíd.* Pág. 3.

⁵³ *Ibíd.* Pág. 2.

⁵⁴ OCDE (Organización Europea de Cooperación Económica, FR). s.f. Los Países miembros de la OCDE. (en línea). México. Consultado el 1 de sep 2009. Disponible en: http://www.oecd.org/document/21/0,3343,es_36288966_36288120_36441429_1_1_1_1,00.html

que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país”.⁵⁵

Según la ley se presume que existe vinculación cuando una empresa constituida en el extranjero participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile, o viceversa. Asimismo cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero. Se presume que existe vinculación cuando se dan las siguientes características:⁵⁶

- Empresas que pacten contratos de exclusividad.
- Acuerdos de actuación conjunta.
- Tratamientos preferenciales.
- Dependencia financiera o económica.
- Depósitos de confianza.
- Transacciones con empresas constituidas en un país o territorio incorporado en la lista de paraísos tributarios de la OCDE.

El Servicio de Impuestos Internos cuando determine que existe vinculación entre las empresas de acuerdo a las características anteriores y que los elementos contables de las empresas vinculadas no permitan establecer los resultados, están facultados para determinar la renta afecta aplicando los siguientes métodos.⁵⁷

a) RENTABILIDAD RAZONABLE

Este método se aplica a los ingresos brutos de la agencia la proporción o porcentaje que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y sus ingresos brutos, determinados todos los rubros conforme a las normas de la ley. Podrá también fijar la renta afecta, aplicando al activo de la agencia, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

b) COSTO DE PRODUCCIÓN MÁS UN MARGEN RAZONABLE DE UTILIDAD

Este método parte de la determinación de los costos de producción en los que ha incurrido la empresa vinculada que juega el papel de proveedor de los activos o de los servicios en una operación vinculada. A este costo se añade un margen razonable de utilidad y el

⁵⁵ Congreso Nacional de Chile. 2009. Ley Sobre Impuesto a la Renta. Chile. 105 p.

⁵⁶ *Ibíd.* Pág. 43.

⁵⁷ *Ibíd.* Pág. 42.

resultado que se obtiene puede ser considerado como el precio de plena competencia de la operación vinculada.

Para el caso de la rentabilidad razonable y el costo de producción más un margen razonable de utilidad, se realiza una comparación entre las transacciones de empresas vinculadas versus los precios de las transacciones y condiciones pactadas entre empresas no vinculadas, en la comparación se debe considerar:

- Las características de los bienes o servicios.
- El tipo de operación.
- El entorno económico.

c) **PRECIO DE REVENTA**

Este método se utiliza cuando los precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, a sus agencias o empresas vinculadas, no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no vinculadas, entonces puede considerarse los precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes.

Para el caso del precio de reventa, el margen de tal precio puede ser obtenido de una transacción comparable no controlada, recurriendo a fuentes tales como:

- Las compras del revendedor de bienes similares a empresas independientes.
- Las ventas de bienes similares del proveedor relacionado a empresas independientes, localizadas en el mismo u otros mercados dentro o fuera de su jurisdicción tributaria.
- Las ventas de empresas independientes de bienes similares a otras empresas independientes.

Si la agencia no realiza igual tipo de operaciones con empresas independientes, el SII tiene facultades para ajustar fundadamente los Precios de Transferencia sobre la base de la información de los valores respectivos que existan en el mercado internacional en relación a los mismos productos o servicios. Sin embargo, se requiere recopilar información acerca de la empresa para realizar un diagnóstico previo, que contenga datos como rentabilidad, competidores, funciones, etc.

Los contribuyentes deberán mantener un registro con la individualización de las personas o empresas con que realicen algún tipo de operación vinculada y deben conservar los registros contables y la documentación que dé soporte a dichas operaciones, para posteriores revisiones cuando sea requerido por parte del Servicio de Impuestos Internos.⁵⁸

Para complementar lo regulado sobre Los Precios de Transferencia en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Tributario Chileno en su artículo 63 indica que, el Servicio de Impuestos Internos hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse. El Jefe de la Oficina del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior.⁵⁹

Así mismo el artículo 64 del Código Tributario le da la facultad al Servicio de Impuestos, para tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliera con las exigencias que se le formulen o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.⁶⁰

3.5 CONCLUSIÓN DE LOS MÉTODOS ⁶¹

Para determinar si un precio de transferencia es un precio de plena competencia, es conveniente utilizar como primera opción los métodos tradicionales y no los métodos basados en la utilidad de operación. En la actualidad, la experiencia demuestra que en la mayoría de los casos, pueden aplicarse los métodos tradicionales basados en las operaciones.

Sin embargo, se producen casos en los que los métodos tradicionales no pueden aplicarse solos o excepcionalmente, no pueden aplicarse en absoluto. Estos casos deben considerarse como una última opción. Únicamente surgen cuando no existen suficientes datos de operaciones no vinculadas, probablemente debido a un comportamiento por parte del contribuyente, nada

⁵⁸ *Ibíd.* Pág. 43.

⁵⁹ Congreso Nacional de Chile. 1974. Código Tributario. 105 p.

⁶⁰ *Loc. Cit.*

⁶¹ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

cooperativo en la aplicación de estas directrices o cuando esos datos no se consideran fiables o las circunstancias de la situación económica son muy particulares.

En estos extremos, consideraciones prácticas abogan por la aplicación de un método alternativo o del beneficio de la operación, individualmente o en combinación con los métodos tradicionales. Sin embargo, incluso en última instancia, no sería oportuno aplicar un método del beneficio de la operación sin verificar previamente su fiabilidad.

4. FISCALIZACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.1 FASES DE LA FISCALIZACIÓN

La fiscalización por parte de la Administración Tributaria sobre los Precios de Transferencia varía en cada país, esto por diferencias en sus legislaciones y procedimientos de fiscalización propios de cada estado. Las administraciones tributarias de los países cuentan con sistemas informáticos que les permiten identificar, cambios drásticos en la utilidad fiscal y comprobar los márgenes de utilidad de los contribuyentes o identificar transacciones atípicas de forma casi inmediata. Entre los factores más significativos en la determinación del riesgo para ser sujeto de una auditoría de Precios de Transferencia, se tienen:

- a) Cambios drásticos en la determinación de los Precios de Transferencia.
- b) Presentación de múltiples declaraciones complementarias.
- c) Pérdidas fiscales recurrentes.
- d) Volumen de las operaciones.
- e) Complejidad de las transacciones.

Por ejemplo, en México el procedimiento de fiscalización inicia con una revisión de gabinete, en la cual inicialmente se le solicita información al auditor externo del contribuyente que dictaminó para efectos fiscales, se le solicitan los papeles de trabajo con el objetivo de revisar si el Contador Público mencionó en su informe si el contribuyente auditado no cumplió con su obligación de preparar documentación comprobatoria en materia de Precios de Transferencia.

En caso de que el contribuyente no cuente con dicha documentación y el Contador Público no lo haya mencionado en su informe, este último puede hacerse acreedor a una sanción, entre otras, inhabilitación del registro de contadores autorizados para emitir dictamen fiscal, por dos años o de

forma definitiva por reincidencia o participación en la comisión de un delito de carácter fiscal, el cual puede dar origen a amonestaciones de forma pecuniaria y penal.

Posteriormente el fisco analiza la documentación de Precios de Transferencia del contribuyente, dictamen fiscal, declaraciones del ejercicio y declaración informativa de operaciones con partes relacionadas, mejor conocida como estudio de precios de transferencia.

En función de toda la información recabada y analizada en la revisión de gabinete, se puede realizar una presencia física al contribuyente que permita un análisis de aspectos más específicos de las operaciones del contribuyente celebradas con partes vinculadas.⁶²

4.2 POTENCIAL ACCIÓN DE FISCALIZACIÓN EN GUATEMALA

En Guatemala el tema de la fiscalización de los Precios de Transferencia carece de una normativa específica que proporcione a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), las herramientas legales necesarias para realizar una inspección profunda, detallada y lo más importante, con una metodología aceptada internacionalmente en la materia.

Sin embargo, de acuerdo a algunos artículos del Decreto 6-91 del Congreso de la Republica Código Tributario, los cuales serán abordados a continuación, se puede interpretar que aunque no se menciona tácitamente lo referente a fiscalización de operaciones con empresas vinculadas, SAT tiene la potestad de investigar sobre la información que considere necesaria para verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria y poder de alguna manera, verificar que las empresas que realizan operaciones con vinculadas, utilicen precios razonables de mercado.

El artículo 98 del Código Tributario titulado Atribuciones de la Administración Tributaria, indica que la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones 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 y para tales efectos podrá utilizar varios procedimientos de revisión.⁶³

⁶²Horwath Castillo Miranda. 2006. Boletín de Precios de Transferencia 0106. (en línea). México. Consultado el 10 de dic 2009. Disponible en:

http://www.delineandoestrategias.com/html/prensa/notas/02CumReg_contaduria_precios

⁶³ Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto 6-91 Código Tributario. Guatemala. 71 p.

Según el numeral 3, podrá 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.⁶⁴ Puede interpretarse que SAT podría solicitar que se le indique por ejemplo si un contribuyente tiene o no algún tipo de relación de negocios con empresas vinculadas, para poder iniciar al proceso de fiscalización de Precios de Transferencia.

El numeral 8, indica que podrá 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. Así mismo, el numeral 9 indica que podrá 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.⁶⁵

De acuerdo al numeral 8 y 9, SAT tiene la facultad de calcular y determinar precios o costos utilizados por un tercero y que pueden servir de base para hacer comparaciones con los usados por un contribuyente sujeto de fiscalización. Básicamente aquí se habla de la utilización del método del Precio Libre Comparable, el cual consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables.

Así mismo, se habla de encontrar índices de rentabilidad, de utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica. Estos procedimientos pueden ser equiparables a los métodos tradicionales del Precio de Reventa o del Costo Incrementado y a los métodos alternativos, los cuales se basan de encontrar el beneficio o utilidad de las operaciones. Como se puede observar, lo que se requiere es precisar con mayor detalle, los procedimientos o métodos que se pueden utilizar en la determinación de los índices.

El numeral 11 indica que SAT podrá solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y

⁶⁴ *Ibíd.* Pág. 35.

⁶⁵ *Ibíd.* Pág. 36.

de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.⁶⁶

Según este numeral, efectivamente el ente fiscalizador podría solicitar o utilizar información por ejemplo del sector privado, para realizar estudios de carácter tributario o para aplicar con equidad las normas tributarias; entiéndase el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. En este sentido, se puede interpretar que podría tal como se hacen en otros países, consultar información que se tiene a nivel internacional para determinar comparativos, que le pudieran servir para validar si un contribuyente está o no utilizando precios de transferencia de forma anómala.

Por último, el artículo 98 “A” numeral 3, indica que la Superintendencia de Administración Tributaria, puede proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información, aquella de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario.⁶⁷

En este sentido, SAT podría solicitar información eminentemente tributaria acerca de un contribuyente registrado en Guatemala, sobre sus operaciones con empresas vinculadas que funcionen en países en donde SAT tenga convenios de intercambio de información, misma que sería valiosa por ejemplo en la utilización del Método de Reparto del Beneficio, el cual consiste en determinar el resultado obtenido globalmente en una operación económica, repartiendo dicho resultado entre las entidades vinculadas afectadas por la operación y permitiendo un desplazamiento del beneficio de una entidad a otra, con el objeto de determinar que las utilidades reportadas en el país son reales.

4.3 ESTUDIO TÉCNICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El estudio técnico de Precios de Transferencia, es un proceso mediante el cual se analizan las circunstancias generales y específicas de una determinada operatoria para definir el método a aplicar y cumplir con el estándar internacional del principio de plena competencia, en la fijación del precio de bienes tangibles, intangibles o servicios entre empresas vinculadas.

⁶⁶ Loc. Cit.

⁶⁷ *Ibíd.* Pág. 37.

El objetivo del estudio técnico de Precios de Transferencia consiste en identificar y definir cuáles son las actividades, funciones, riesgos y resultados de las empresas vinculadas en los países en donde actúan. Por medio del estudio se pretende:

- a) Revelar y comprender la forma en que se efectúa la operatoria entre las partes vinculadas.
- b) Describir cómo se forman los precios en particular para ese negocio que se analiza.
- c) Analizar las condiciones de los mercados donde se actúa.
- d) Analizar toda la documentación legal y financiera de la empresa, estados financieros, documentación contable y extracontable, entre otros. Así como la estructura y los circuitos administrativos para reconocer las actividades, las funciones, los resultados y los riesgos asumidos por las empresas vinculadas.
- e) Definir en forma preliminar los posibles comparables, los métodos que se puedan utilizar y la forma de aplicarlos.
- f) Aplicar los métodos, analizar los resultados, descartar resultados con desvíos exagerados o con problemas.
- g) Elegir el mejor método y el o los métodos de soporte.
- h) Exponer adecuadamente y en lo posible graficar el rango de resultados definitivos.
- i) Preparar el informe final con el detalle de todo lo actuado.

El estudio técnico debe elaborarse básicamente cuando existen operaciones internacionales en las cuales intervienen empresas vinculadas. En algunas jurisdicciones fiscales también se solicita cuando existen operaciones con empresas radicadas en territorios considerados Paraísos Fiscales.

Una vez concluido el estudio técnico, se clarifican las circunstancias internas y externas del negocio y se comprende plenamente cómo se forman los precios de los bienes o servicios negociados. Esto permite evitar situaciones de conflicto con el Fisco, ya que se le presenta información valiosa para que puedan comprender a cabalidad el giro del negocio y el origen de las operaciones. Así mismo, en caso de inspecciones, la empresa se encuentra en condiciones de sustentar debidamente los precios predeterminados sin sufrir ajustes.⁶⁸

El contenido del Estudio Técnico de Precios de Transferencia varía según los requerimientos trazados por cada país, sin embargo, a manera de ejemplo se presenta la información que se le

⁶⁸ Rizzo, S. 2007. El Estudio de Precios de Transferencia. (en línea). Uruguay. Consultado el 11 de dic 2009. Disponible en: http://www.cpa.com.uy/downloads/eventos/precios_transf/susana_rizzo.pdf

solicita a los contribuyentes en la Republica del Perú, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta, específicamente en su reglamento.

- a) Información de las transacciones con partes vinculadas:
 - 1. Acuerdos o contratos que rigen las relaciones entre las partes vinculadas.
 - 2. Productos y/o servicios ofrecidos y mercados en los que actúa, con descripción de la actividad productiva y de los flujos económicos que soporta (negocio, productos, proveedores o clientes).
 - 3. Intangibles involucrados, trascendencia económica y propiedad de los mismos.
 - 4. Distribución entre las partes intervinientes del resultado de la operación que se deriva de la aplicación del método de valoración utilizado.
 - 5. Estructura organizacional del grupo y de las empresas o entidades que lo integran a nivel nacional y/o mundial.

- b) Información económico- financiera del contribuyente:
 - 1. Estados financieros
 - 2. Presupuestos y proyecciones de su actividad y desarrollo.
 - 3. Descripciones de los flujos financieros fundamentales.

- c) Información funcional:
 - 1. Descripción de las funciones realizadas por la empresa o entidad al interior de un grupo económico o no, en relación con las funciones globales realizadas por las partes en su conjunto, entre ellas, distribución, control de calidad, publicidad y marketing, recursos humanos, inventarios, investigación y desarrollo.
 - 2. Descripción de los riesgos asumidos por la empresa o entidad desde cuya perspectiva se prepara la documentación.
 - 3. Activos asignados a la empresa o entidad.

- d) Operaciones a las que se aplica precios de transferencia:
 - 1. Descripción desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero, de las operaciones a las que se aplican precios de transferencia.
 - 2. Compra y/o venta de bienes, prestación de servicios, transferencia de intangibles u otras operaciones económicas a terceros independientes, durante el ejercicio materia de evaluación.

- e) Elección del Método y Análisis de Comparabilidad:
1. Información disponible sobre operaciones idénticas o similares de otras empresas o entidades que operan en los mismos mercados y de los precios, de ser conocidos, que las mismas aplican en operaciones comparables, con partes independientes, a las que son objeto de análisis.
 2. Descripción de las fuentes de las cuales se ha tomado la información.
 3. Justificación de la selección de la información realizada.
 4. Determinación y descripción del método de valoración que se utiliza, destacando las circunstancias económicas que deben entenderse básicas para su aplicación.
 5. Justificación y cálculo de los ajustes realizados.
 6. Valor y/o rango de precios o márgenes de utilidades que se derivan de la aplicación del método utilizado.

Este listado de información mínima en ningún caso constituye limitación para que se introduzca información adicional que a juicio del ente fiscalizador, ayude a un mejor análisis del valor o rango de precios que resultan de la aplicación del método elegido.⁶⁹

4.4 REVISIÓN Y ANÁLISIS SOBRE ESTUDIO TÉCNICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El análisis sobre el Estudio Técnico de Precios de Transferencia es un trabajo que ejecuta el Contador Público y Auditor, como parte del proceso de auditoría fiscal que realiza en una empresa, proceso necesario para poder emitir un dictamen fiscal, el cual es requisito indispensable que tiene el contribuyente para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria.

En México, el dictamen fiscal es una herramienta que ofrece un Contador Público Registrado, al cual la autoridad fiscal le encomienda que revise si una empresa está cumpliendo o no con las disposiciones fiscales, de tal forma que el Contador Público pueda expresar su opinión, respecto de la situación financiera y fiscal de una empresa a determinada fecha o período.

En este sentido, el profesional es un brazo más de la autoridad fiscalizadora para estar continuamente vigilando a los contribuyentes. La autoridad fiscal en todo caso, es quien traslada el

⁶⁹ Congreso de la República del Perú. 2006. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (en línea) Perú. Consultado el 15 de dic 2009. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap19.htm>

costo financiero al particular, ya que obliga a ciertos contribuyentes en razón de su ingreso o de su capital de trabajo, a obtener dictámenes de Contador Público Registrado, para lograr su cometido.⁷⁰

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), emitió un boletín respecto al trabajo que debe realizar el Contador Público en la revisión de estados financieros, para efectos de Dictamen Fiscal, respecto del Estudio Técnico de Precios de Transferencia y demás información de operaciones con partes vinculadas.

El IMCP considera que el Contador Público, no es necesariamente especialista en esta materia, por lo cual por medio de dicho boletín, se da a conocer una guía con los requisitos mínimos que los Contadores Públicos Registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) deben revisar, cuando la empresa auditada le proporciona el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, con partes relacionadas que llevó a cabo para cumplir con lo que la Ley establece.

Guía de revisión de requisitos mínimos

a) Requisitos de Forma.

Será necesario verificar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas, además, se tendrá que contar con un cuadro que muestre la estructura corporativa del grupo, que permita evidenciar la relación entre las empresas del grupo al que pertenece el contribuyente. Se deberán observar facturas, contratos y demás documentación que soporte las operaciones, así como cotejar montos declarados, contra registros contables del contribuyente y contra los mostrados en los estudios.

b) Requisitos de Fondo.

El estudio del contribuyente deberá contar con un análisis de las funciones realizadas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por cada tipo de operación realizada con partes relacionadas. Así mismo, se deberá observar si para la selección y aplicación del método bajo el cual se analiza un determinado tipo de transacción, se realizó una discriminación de los métodos y se explique por qué se utilizó.

Si para la aplicación del método se utilizó información y documentación de operaciones comparables, hacer pruebas respecto a la misma. Si se utilizó información de empresas

⁷⁰ Mendoza Constantino, J. 2009. El Dictamen Fiscal en México. (en línea). México. Consultado el 21 de dic 2009. Disponible en: <http://www.expresochiapas.com/noticias/mas-opiniones/6280-el-dictamen-fiscal-en-mexico.html>

comparables, observar que el estudio contenga la información financiera y que se señale cuál es la fuente de tal información.

En caso de que el contribuyente haya implementado estrategias de mercado, como estrategias de penetración a nuevos mercados o de nuevos productos, o bien estrategias de permanencia o de ampliación de mercado, éstas deberán estar plasmadas y en la medida de lo posible, cuantificadas en el estudio.

c) Operaciones especiales.

- 1) En el caso de operaciones de financiamiento, verificar que el monto del principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa de interés, hacen sentido de negocios.
- 2) En el caso de prestación de servicios, evaluar la naturaleza del servicio y si involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
- 3) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, evaluar elementos como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien, para determinar si la operación ínter compañía, hace sentido de negocios.
- 4) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, investigar si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
- 5) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o, en su caso, la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

El boletín indica que esta guía para la revisión de los estudios de precios de transferencia, incluye en forma enunciativa más no limitativa, los aspectos que en opinión del IMCP, se consideran indispensables que revise el Contador Público Registrado, cuando los contribuyentes auditados hayan celebrado operaciones con partes relacionadas.⁷¹

⁷¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. S.f. El Estudio de Precios de Transferencia entre partes relacionadas y el Dictamen para efectos Fiscales. (en línea). México. Consultado el 20 de dic 2009. Disponible en: <http://www.ccpccancun.org.mx/folios/Anexo%20Folio%2067.pdf>

4.5 EI MÉTODO INTERCUARTIL

De acuerdo a la normativa fiscal de algunos países, se permite la aplicación de métodos estadísticos para establecer un rango de precios de plena competencia, dentro del cual debe entonces encontrarse el precio que se está revisando, este rango puede ser utilizado para determinar:

- a) Precios
- b) Montos de contraprestaciones
- c) Márgenes de utilidad

Cuando el precio o en su caso el margen de utilidad se encuentre dentro del rango de plena competencia, se consideran como pactados con o entre partes independientes, en otras palabras, cuando los precios o en su caso los márgenes se encuentran dentro los rangos ajustados mediante métodos estadísticos, entonces se considera que cumplen con el principio de plena competencia y por lo tanto, cumplen con lo dispuesto en materia de Precios de Transferencia.

En el caso que dichos precios o márgenes de utilidad se considera que no cumplen con el principio de plena competencia y por ende que no se cumple con lo dispuesto por la legislación, entonces se considerará que el precio o margen de utilidad, será la mediana y en base a ello se practicará por parte de la autoridad fiscalizadora, el ajuste correspondiente cuando así proceda.

En México por ejemplo, en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el penúltimo párrafo indica que, “de la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos”.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

El método estadístico aceptado por la Administración Tributaria Mexicana es el Método Intercuartil, el cual se encuentra en la Resolución Miscelánea del Impuesto Sobre la Renta en la Regla 3.9.1, la cual establece la utilización de dicho método. Para calcularlo se deben seguir los pasos siguientes:

- a) Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
- b) A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
- c) Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre dos.
- d) El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente, al número entero secuencial del resultado obtenido en el rubro anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
3. Al resultado obtenido en el numeral anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este inciso.

- e) El percentil veinticinco, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre dos. Para efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia el rubro C.

- f) Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil veinticinco.

Cuando el percentil veinticinco sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinará de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
 2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal del percentil veinticinco.
 3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.
-
- g) El percentil setenta y cinco, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia el rubro C la unidad y al resultado se le adicionará el percentil veinticinco, obtenido en el rubro E de esta regla.

 - h) Se determinará el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil setenta y cinco.

Cuando el percentil setenta y cinco sea un número formado por entero y decimales, el límite superior del rango se determinará de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto

de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.

2. El resultado obtenido conforme al numeral anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil setenta y cinco.
3. Al resultado obtenido en el numeral anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados que se asemejen más a las operaciones del contribuyente o al contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.⁷²

Para una mejor interpretación del cálculo del Método Intercuartil, se presenta en el anexo No. 3 el caso práctico de una empresa que piensa adquirir de su casa matriz, unidades de aire acondicionado, para lo cual realiza una revisión de los precios existentes en el mercado, de tal forma que en la operación con su vinculada se respete el principio de plena competencia y de esta manera se evite algún tipo de contingencia fiscal.

5. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

5.1 PARAÍOS FISCALES

Desde el momento en que las empresas emplean los Precios de Transferencia para trasladar utilidades a Estados con menor carga tributaria con el objetivo de pagar menos impuestos a nivel

⁷² Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre Precios de Transferencia 2003. México. ISEF. 378 p.

global, surge la importancia dentro del tema, de los Paraísos Fiscales, ya que son Estados en donde se tiene una baja o nula tributación, por lo cual las empresas vinculadas los utilizan para trasladar a estos países la mayoría de sus beneficios posibles.

Según Oscar Mascarilla Miró, los paraísos fiscales son territorios cuya ventaja comparativa, en un mundo global, es el secreto bancario, entendido como un lugar donde los agentes económicos pueden evitar impuestos o mantener otras actividades no legales.⁷³

Los Paraísos fiscales son aquellos países en los que unos residentes extranjeros, empresas o personas ricas colocan su dinero para evitar pagar impuestos en sus territorios de origen.⁷⁴

Según el criterio utilizado por la OCDE, un paraíso fiscal es una jurisdicción que no grava con impuestos a las rentas del capital o que las grava muy poco y que presenta además una de las tres características siguientes: falta de transparencia, la negativa a proporcionar información a las autoridades extranjeras y la posibilidad de crear empresas ficticias.⁷⁵

Las empresas generalmente multinacionales utilizan los paraísos fiscales por varias razones, sin embargo a efectos de relacionarlos con los Precios de Transferencia, el objetivo primordial es ocuparse que el impuesto final sobre las rentas o beneficios que aparecen en sus estados financieros consolidados sea el menor posible, tratando de disminuir o eliminar su carga fiscal.

Una forma en la que se aprovecha un paraíso fiscal es trasladándose o haciéndose residente a efectos fiscales del mismo. Otra opción, es establecer una entidad jurídica separada o subsidiaria por ejemplo una compañía extraterritorial OFFSHORE en el paraíso fiscal. Los activos se transfieren a la nueva compañía o entidad ubicada en el paraíso fiscal, por medio de Precios de Transferencia que considere adecuados la entidad vinculada, de forma que los beneficios reales puedan ser realizados o las rentas cobradas en el paraíso fiscal.⁷⁶

Muchos países, generalmente pequeños, han convertido esta posibilidad en una fuente de negocio ofreciendo a las empresas muy favorables condiciones fiscales e impositivas. La estabilidad política de estos pequeños países y la discreción en muchas veces secreto, suelen ser argumentos que usan sus gobiernos para atraer capitales y empresas hasta su territorio, con la excusa de promover el desarrollo económico, sin embargo esta práctica va en detrimento de otros Estados.

⁷³ Mascarilla, O. 2003. Los Trilemas de la Globalización. España. 140 p.

⁷⁴ Chavagneux, C., Palan, R. y Sarret, J. 2007. Los Paraísos Fiscales. España. Editorial el Viejo Topo. 139 p.

⁷⁵ *Ibíd.* Pág. 41.

⁷⁶ *Loc. Cit.*

5.2 DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble imposición internacional es aquella situación por la cual una renta o un bien resultan sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo, por la misma causa y recae sobre el mismo sujeto pasivo.⁷⁷

En este sentido, las administraciones tributarias de los países, derivado de la fiscalización por medio de la aplicación de los diferentes métodos, podrían tomar la decisión de ajustar un precio de transferencia conocido como “ajuste primario”. Y por ende, ajustar la base imponible del impuesto sobre la renta, sin embargo este ajuste por cuestiones de justicia y equidad tributaria debería tener un ajuste correlacionado en el otro país que interviene en la operación, es decir, si un país incrementa un precio generando mayor utilidad, el otro país relacionando debería aceptar ese incremento en un más costo, rebajando la base imponible y por ende menos impuesto sobre la renta, de lo contrario se estaría generando una doble imposición internacional, debido a que se estaría grabando una parte de la misma renta en dos estados diferentes.

Como se indicó anteriormente, la doble imposición va en perjuicio de la empresa vinculada que sufre el ajuste a sus rentas, sin embargo existe otra variante en donde la doble imposición podría ir en perjuicio del fisco. Por ejemplo, si el país A impone el ajuste primario y por políticas fiscales la empresa estuviese exenta de Impuesto Sobre la Renta, el ajuste primario no la afectaría impositivamente, ya que a pesar que se incrementen los ingresos, estos no están afectos al impuesto a la renta.

Sin embargo, si el país B acepta el ajuste correlacionado, a la empresa se le estaría reconociendo más costos y por ende pagando menos impuesto a la renta. En este caso, la empresa vinculada resulta beneficiada porque a nivel global de sus operaciones pagó menos impuesto sobre la renta y por el contrario, se genera un efecto negativo en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de uno de los estados relacionados en la operación.

Desafortunadamente, no existe una armonización tributaria entre los países, derivado de las asimetrías fiscales que existen entre los mismos, es por ello que para contrarrestar el problema de la doble imposición internacional, algunos países en beneficio de sus contribuyentes han adoptado políticas unilaterales para contrarrestar el problema de la doble imposición internacional. Otros países han optado por la implementación de convenios internacionales, para ponerse de acuerdo

⁷⁷ Sánchez García, N. s.f. La Doble Imposición Internacional. (en línea). España. Consultado el 18 de ago 2009. Disponible en: http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf

sobre el tratamiento tributario que se les dará a operaciones que tengan los contribuyentes entre los países que los suscriben.

De acuerdo a la OCDE en su modelo de convenio y de sus comentarios, indica que lo correcto es que el ajuste correspondiente debe realizarlo el otro Estado contratante que no realiza el ajuste primario, es decir que si un estado contratante realiza un ajuste primario, elevando los ingresos o minorando los gastos, parece lógico que deba ser el otro Estado el que eleve los gastos o minore los ingresos de forma correlativa.⁷⁸

Para una mejor interpretación sobre el efecto de la Doble imposición Internacional, se presenta un caso práctico en el anexo 2, en donde se analizará el impacto del ajuste primario y el correlacionado para un contribuyente que realiza operaciones entre Estados Unidos y Guatemala.

5.3 PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

La planificación fiscal es una estrategia cuidadosamente diseñada, que tiene como finalidad evitar, demorar o reducir al máximo el pago de impuestos de una persona o empresa. Respetando en todo momento la legalidad vigente, este procedimiento aprovecha vacíos legales, imprecisiones en las leyes y diferencias en las regulaciones tributarias de los diferentes países, con el fin de obtener una reducción de impuestos.⁷⁹

Las empresas han incrementado de manera importante sus transacciones internacionales y han proliferado las compañías multinacionales, como consecuencia, a los gobiernos de los diferentes países les cuesta cada vez más ejercer un control tributario eficiente sobre sus ciudadanos y empresas, debido a que gran parte de las operaciones afectan a más de un país.

Las legislaciones a menudo han quedado obsoletas o sufren importantes vacíos legales ante la proliferación de situaciones para los que no estaban pensadas y nuevas formas de negocio que antes simplemente no existían. La falta de uniformidad entre las leyes de los países puede llevar a la paradoja de que una misma actuación puede ser ilegal en un país y sin embargo totalmente legal en otro.

⁷⁸ García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf

⁷⁹ Paraísos-fiscales.info. 2008. La Planificación Fiscal Sofisticada. (en línea). Consultado el 18 de ago. 2009. Disponible en: <http://www.paraisos-fiscales.info/ingenieria-fiscal.html>

En este nuevo escenario cobra una importancia creciente la llamada Planificación Fiscal Internacional, ya que no se restringe al ámbito de un país, sino que aborda las cuestiones tributarias y legales desde un punto de vista global. Cuando la planificación fiscal internacional adquiere su máximo grado de desarrollo, se habla de “ingeniería fiscal”, debido a que se planifica y lleva a cabo proyectos de gran complejidad, en donde no sólo se estudian y conocen al detalle las legislaciones tributarias de los distintos estados y territorios, sino que aprovechan sus ventajas, ambigüedades y vacíos legales para desarrollar estrategias fiscales que favorezcan a las empresas.

De esta manera y valiéndose entre otros de los paraísos fiscales, acuerdos bilaterales y tratados de doble imposición consiguen evitar o al menos reducir considerablemente, la cantidad de impuestos que deben pagar las personas o empresas en su conjunto. La planificación fiscal internacional encuentra terreno fértil entre las diferencias o asimetrías de los ordenamientos impositivos que pueden, en buena medida, depender de la competencia fiscal que se pueden desarrollar entre los estados. Dicha competencia, al igual que la creación de los paraísos fiscales, están teóricamente justificados por los gobiernos, con el objetivo de atraer inversión extranjera y promover desarrollo económico.

En este sentido, los Precios de Transferencia son un mecanismo de planificación fiscal, ya que permiten el traslado de utilidades de un estado a otro, aprovechando la competencia fiscal de los países y por ende de los beneficios o bondades en términos fiscales que cada uno ofrezca, con el objetivo principal de disminuir la carga impositiva de las empresas vinculadas.

5.4 RÉGIMEN DE PROTECCIÓN (SAFE HARBOUR)

La aplicación del principio de plena competencia exige la búsqueda de numerosos elementos de hecho y conlleva a menudo, un amplio margen de apreciación. Posiblemente presente incertidumbre e imponga a los contribuyentes y a las Administraciones Tributarias una pesada carga administrativa que puede agravarse por la complejidad de las reglamentaciones y de las formalidades que los contribuyentes deben respetar. Estos hechos han llevado a los países miembros de la OCDE a considerar la oportunidad de establecer regímenes de protección en el área de los Precios de Transferencia.⁸⁰

⁸⁰ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

Las dificultades que suscita la aplicación del principio de plena competencia pueden ser atenuadas si, en determinados casos, los contribuyentes se adaptaran, en sus Precios de Transferencia, a un conjunto de reglas simples bajo las cuales los Precios de Transferencia serían automáticamente aceptados por la Administración Tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como "régimen de protección", "puerto seguro" o en idioma inglés como "safe harbour" o "safe haven". En materia tributaria, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria, haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple.⁸¹

En el caso concreto de los Precios de Transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección, se sitúa entre la exoneración total para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de Precios de Transferencia y su reglamentación y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección.⁸²

Estas reglas podrían imponer a los contribuyentes el establecimiento de sus Precios de Transferencia o de sus resultados de una determinada manera; por ejemplo, aplicando un método simplificado de fijación de los Precios de Transferencia establecido por la Administración Tributaria, o cumpliendo determinadas disposiciones relativas a la difusión de la información o al mantenimiento de información, respecto de las operaciones con empresas asociadas. Tal procedimiento requiere una participación más sustancial por parte de la Administración Tributaria, ya que será necesario el seguimiento del cumplimiento por parte del contribuyente de las reglas de procedimiento.⁸³

Un ejemplo de Safe Harbor se encuentra en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México, en donde indica que se considera que la industria maquiladora de exportación, cumple con su obligación fiscal en materia de Precios de Transferencia, liquidando un impuesto mínimo equivalente al 6.9% sobre sus costos y gastos y apegándose a lo dispuesto por esta la Ley.⁸⁴

Otro ejemplo de régimen de protección se encuentra en Brasil, en donde la ley establece que las operaciones de exportación con personas vinculadas, quedan sujetas a arbitraje sólo cuando el precio promedio de venta de los bienes, servicios o derechos efectuadas durante el respectivo período de determinación de base de cálculo de impuesto a la renta, fuera inferior al 90 % del

⁸¹ Ibid. Pág. 129.

⁸² Loc. Cit.

⁸³ Loc. Cit.

⁸⁴ Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre Precios de Transferencia 2003. México. ISEF. 378 p.

precio promedio aplicado a la venta de los mismos bienes, servicios o derechos, en el mercado brasileño, durante el mismo período, en condiciones de pago semejantes. Quiere decir, si no se configura esta situación, el contribuyente cuenta con el denominado “puerto seguro”.⁸⁵

Según la OCDE La utilización de los regímenes de protección tienen factores a favor de su utilización y problemas que se podrían dar, entre los cuales menciona:⁸⁶

a) FACTORES A FAVOR DE LOS REGÍMENES DE PROTECCIÓN

1) Facilidad para el cumplimiento de obligaciones

Los regímenes de protección podrían facilitar sensiblemente el cumplimiento de las obligaciones eximiendo a los contribuyentes de ciertas disposiciones. Concebidos como un mecanismo de facilitación, los regímenes de protección permiten una mayor flexibilidad sobre todo cuando no existen precios de plena competencia equivalentes o comparables. Dentro de un régimen de protección, los contribuyentes conocerían por anticipado el rango o intervalo de precios o los márgenes de utilidad que debe respetar la empresa para beneficiarse de este régimen.

El cumplimiento de tales condiciones requeriría meramente la aplicación de un método simplificado, predominantemente una medida de rentabilidad que evitaría al contribuyente la búsqueda de elementos comparables, ahorrando de esta manera el tiempo y los recursos que de otra forma debería haber dedicado a la determinación de los Precios de Transferencia.

2) Certidumbre

Otra ventaja de los regímenes de protección residiría en la certidumbre de que los Precios de Transferencia del contribuyente fueran aceptados por la Administración Tributaria. Los contribuyentes a los que se permite el beneficio del régimen de protección tendrían la seguridad de no estar sujetos a una auditoría o a una nueva reevaluación en relación con sus Precios de Transferencia. La Administración Tributaria aceptaría automáticamente, sin otro examen, todo precio o resultado que no sobrepasase el límite autorizado o que cayese

⁸⁵ Kajonovich, M. s.f. Precios de transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 21 de sep. 2009. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf

⁸⁶ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

dentro de un rango preestablecido. A estos efectos los contribuyentes podrían obtener los parámetros pertinentes que permitiesen determinar un precio de transferencia o un resultado considerado aceptable por la Administración Tributaria. Podría tratarse, por ejemplo, de una serie de márgenes comerciales o de indicadores de utilidad correspondientes a un sector específico.

3) Simplificación Administrativa

Un régimen de protección simplificaría la tarea de la Administración Tributaria. Una vez establecido el grupo de contribuyentes beneficiarios del régimen de protección, estos contribuyentes no requerirían más que de una inspección mínima de sus Precios de Transferencia o de los resultados de sus operaciones vinculadas. La Administración tributaria podría entonces asignar más recursos a la inspección de otras operaciones y de otros contribuyentes.

b) PROBLEMAS QUE PLANTEA LA UTILIZACIÓN DE LOS REGIMENES DE PROTECCIÓN

1) La aplicación del régimen de protección en un país determinado puede afectar no solamente el cálculo del impuesto en esa jurisdicción, sino que también puede repercutir sobre el cálculo del impuesto para las empresas asociadas de otros países.

2) Es difícil establecer criterios satisfactorios para los regímenes de protección y en consecuencia pueden potencialmente producir precios o resultados que no sean conformes al principio de plena competencia.

En conclusión, las Administraciones Tributarias deben ponderar cuidadosamente la relación de costo beneficio, de la implementación de los regímenes de protección para una categoría determinada de contribuyentes.

5.5 ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (APP)⁸⁷

Los acuerdos previos sobre Precios de Transferencia (APP) también son conocidos como “Acuerdos anticipados sobre Precios de Transferencia (APAs)”, estos, son contratos suscritos entre un

⁸⁷ León Valdés, C., 2009. Como se negocia un acuerdo anticipado. (en línea). Colombia. Consultado el 7 de sep 2009. Disponible en: <http://www.stribble.net/blog/?p=114#more-114>

contribuyente o empresario y las autoridades tributarias locales con el propósito de convenir, con anterioridad a la realización de transacciones entre vinculadas económicas o partes relacionadas, los criterios para la valoración de tales operaciones, sobre todo en lo referente a métodos de estimación de valores de mercado, ajustes de corrección, determinación de empresas y transacciones comparables y bienes o servicios sujetos a la metodología de Precios de Transferencia, entre otras cosas.

Un acuerdo anticipado es una iniciativa del contribuyente e implica negociaciones entre este y una o varias Administraciones Tributarias, por lo cuál dichos acuerdos se clasifican en unilaterales y bilaterales o multilaterales. Un acuerdo es unilateral cuando la Administración Tributaria y el contribuyente bajo su jurisdicción lo establecen sin la intervención de otras Administraciones Tributarias que podrían estar afectadas por las operaciones comerciales entre empresas vinculadas, sin embargo, se acostumbra en estos casos, informar acerca del proceso de trámite de un acuerdo anticipado a las autoridades competentes de las demás jurisdicciones interesadas para que se pronuncien y se constituyan en parte dentro del procedimiento ya iniciado.

Así mismo, para evitar la posibilidad de una doble imposición internacional, generalmente se prefiere la suscripción de acuerdos anticipados bilaterales o multilaterales, con la actuación de dos o más países, pues de esta manera se reduce el riesgo de doble imposición, además los convenios así negociados garantizan la asignación justa y equitativa de las rentas, que en realidad correspondan a cada jurisdicción fiscal.

Una de las cuestiones claves en el concepto del APP es la correspondiente a su grado de especificidad al establecer los Precios de Transferencia de un contribuyente a lo largo de cierto número de años, ya que esta información es requerida para fundamentar predicciones de eventos futuros que sirven de base para su cálculo. La fiabilidad de una predicción depende de los hechos y circunstancias de cada caso particular, por lo tanto los contribuyentes y las Administraciones tributarias deben prestar gran atención a la fiabilidad de las predicciones al plantearse el enfoque de un APP desechando las no fiables, las cuales no deberían incluirse.⁸⁸

Para la OCDE la aplicación de los acuerdos previos sobre Precios de Transferencia puede tener algunas ventajas y desventajas, entre las cuales se citan algunas.⁸⁹

⁸⁸ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.

⁸⁹ *Ibíd.* Pág. 143.

a) VENTAJAS DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1) Un programa de APP puede ser muy útil para los contribuyentes porque elimina la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales. Asumiendo que se han respetado las hipótesis fundamentales, el APP constituye para los contribuyentes implicados, un factor de seguridad jurídica para el régimen tributario de las operaciones sujetas a Precios de Transferencia, a las que se refiere el APP y durante un período de tiempo determinado, el cual se puede prorrogar o renegociar.

2) Los APP constituyen la ocasión para que las Administraciones Tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en un espíritu de cooperación. La posibilidad que se ofrece de examinar problemas fiscales complejos en un ambiente más sereno que el de una inspección de Precios de Transferencia, puede favorecer la libre circulación de informaciones entre todas las partes implicadas con la finalidad de llegar a un resultado que sea jurídicamente correcto y realizable en la práctica.

3) Un APP puede evitar a los contribuyentes y a las Administraciones Tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los Precios de Transferencia. Habiéndose llegado a un APP, las Administraciones Tributarias necesitarán menos recursos para subsiguientes inspecciones de las declaraciones fiscales del contribuyente, porque tendrán más información sobre sus operaciones.

4) Los APP bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble imposición o de no imposición jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los Estados implicados. Por el contrario, los APP unilaterales no aportan certidumbre en la reducción de la doble imposición, porque las Administraciones Tributarias afectadas por las operaciones cubiertas por el APP, pueden considerar que la metodología adoptada no da lugar a un resultado conforme al principio de plena competencia.

5) Las obligaciones de compartir información en el contexto de un programa de APP y el espíritu de cooperación que preside la negociación del APP, pueden permitir a las Administraciones Tributarias comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas a las que se dedican las multinacionales.

b) DESVENTAJAS DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1) Los APP unilaterales pueden presentar serios problemas, tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes. Desde el punto de vista de otras administraciones, pueden plantearse problemas si no están conformes con las conclusiones del APP. Así mismo los APP unilaterales pueden no reducir la incertidumbre para el contribuyente implicado, ni la doble imposición económica o jurídica para el grupo multinacional.

2) Un APP puede presentar otro posible inconveniente si se basa en predicciones concernientes a la evolución del mercado que no son fiables, sin contener las hipótesis fundamentales necesarias. Para evitar el riesgo de doble imposición, es necesario que el programa de APP permanezca flexible, porque un APP rígido puede no reflejar satisfactoriamente las condiciones de plena competencia.

3) Un dispositivo de APP puede inicialmente suponer grandes esfuerzos para los servicios encargados de la comprobación de los Precios de Transferencia, porque las Administraciones Tributarias deberán generalmente desviar recursos afectados a otras finalidades por ejemplo, inspecciones, consultas, litigios, etc. Los contribuyentes, preocupados por cumplir con sus objetivos empresariales y respetar sus calendarios, pueden demandar la conclusión de un APP en el plazo más breve posible.

4) Otro inconveniente potencial puede presentarse cuando una Administración Tributaria ha acometido un cierto número de APP bilaterales que conciernen solamente a una parte de las empresas asociadas de un grupo multinacional. Puede existir una tendencia a concluir los APP posteriores sobre bases similares a las de los acuerdos precedentes, sin tener suficientemente en cuenta las condiciones que se dan en otros mercados. Es necesario tener cuidado de no considerar los resultados de los APP anteriores como representativos de todos los mercados.

5) Un programa de APP no podrán utilizarlo todos los contribuyentes, ya que el procedimiento puede ser costoso y largo. Por lo tanto, los pequeños contribuyentes no dispondrán generalmente de los recursos necesarios, si tuviesen que invertir por ejemplo en la contratación de expertos independientes. Los APP pueden en consecuencia, contribuir solamente a resolver casos de Precios de Transferencia de gran envergadura.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

1. HIPÓTESIS

Los Precios de Transferencia generan elusión fiscal, debido a que la Administración Tributaria no cuenta con la normativa que le brinde las herramientas necesarias, para obtener información por parte de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, donde se demuestre que las mismas se realizan a precio justos de mercado y que la Administración Tributaria pueda realizar controles cruzados para validar su razonabilidad y formular los ajustes necesarios, para garantizar que se paguen los impuestos que por derecho le corresponden al Estado Guatemalteco.

2. DISEÑO UTILIZADO

El presente trabajo de investigación es de tipo descriptivo, debido a que incluye la recopilación de toda la información que se tenga al alcance, para conocer y poder emitir criterios sobre el tema de los Precios de Transferencia y su fiscalización.

Se aplicó el método inductivo partiendo de información específica y deductivo formando criterios de las generalidades del tema, tomando como base la información recabada de los distintos materiales consultados, para conocer a fondo los Precios de Transferencia y poder identificar la procedencia de que los Estados incluyan en su legislación la normativa adecuada que les permita fiscalizarlos apropiadamente.

Se trasladaron cuestionarios a personas conocedoras del tema y que pueden emitir una opinión sobre el mismo desde sus diferentes aristas, con el objetivo de identificar la necesidad que se tiene de la implementación en la legislación guatemalteca de las herramientas para fiscalizar los Precios de Transferencia.

Por último se aplicó un análisis sobre toda la información teórica recolectada y sobre la experiencia y criterios de las personas cuestionadas, de tal forma que se pudiera emitir una opinión sobre el mismo por medio de la presentación de los resultados obtenidos.

3. UNIDAD DE ANÁLISIS

En el desarrollo de la presente investigación, se seleccionó como unidad de análisis a profesionales conocedores del tema que pueden emitir una opinión independiente, así mismo, profesionales de la Superintendencia de Administración Tributaria y del sector privado, esta selección se realizó con el objetivo de conocer las opiniones de los principales actores que se encuentran involucrados en el tema de los Precios de Transferencia.

4. UNIVERSO Y MUESTRA

El universo está conformado por profesionales que prestan sus servicios en alguno de los tres segmentos que para efecto del presente trabajo de investigación fueron identificados. El primer grupo que laboren para la Superintendencia de Administración tributaria, el segundo grupo para empresas privadas y el último grupo son profesionales independientes, principalmente que trabajen en la prestación de servicios de asesoría y que por supuesto sean conocedores del tema.

La elección de los elementos de la muestra se realizó del universo de profesionales, que de acuerdo a su experiencia pueden emitir opinión sobre el tema y que tuvieron a bien participar y colaborar por medio de sus conocimientos en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

Se cuestionaron a 28 profesionales que prestan sus servicios en los diferentes segmentos descritos con anterioridad, con el objetivo de conocer la opinión que se tiene en el medio sobre los Precios de Transferencia desde diferentes perspectivas.

5. INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN APLICADOS

Para la realización del caso práctico se utilizó un cuestionario de forma digital, el cual fue trasladado a los profesionales vía correo electrónico. Dicho cuestionario se presenta en el Anexo 4, el cual contiene catorce preguntas directas y en algunas se solicitan comentarios adicionales a la respuesta, por medio de los cuales, los profesionales examinados pudieron brindar conocimientos valiosos de su experiencia en el tema.

Este instrumento permitió recabar la información necesaria, para poder sustentar la hipótesis planteada y poder concluir en los resultados y recomendaciones a las que se arribaron con el presente estudio.

6. RESUMEN DE PROCEDIMIENTOS USADOS

El estudio fue sustentado en la parte teórica con información documental de estudios, tesis, libros y material digital. En el trabajo de campo, la base de análisis fueron los resultados de los cuestionarios utilizados como instrumento de medición,

La utilización de los cuestionarios, permitió conocer la apreciación que tienen los profesionales conocedores del tema, respecto de la importancia de los Precios de Transferencia en el mercado local, derivado de la cantidad de empresas que posiblemente los están utilizando y la importancia económica de las operaciones que realizan por este medio.

El proceso de envío y recepción del cuestionario digital por medio de correo electrónico, fue de valiosa ayuda, ya que permitió obtener la colaboración de los profesionales examinados, aprovechando su disponibilidad de tiempo.

En el diseño del presente estudio, no se utilizó el muestreo probabilístico para seleccionar la muestra, debido a que es un tema delicado que se maneja muchas veces con un alto grado de confidencialidad por parte de los profesionales de los diferentes segmentos identificados, por esta razón la muestra estuvo integrada por profesionales que tuvieron a bien colaborar con la realización del estudio.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

A continuación se presenta el análisis de los resultados obtenidos del cuestionario que fue trasladado a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia. Con esta información se pretende conocer los criterios, experiencias y la opinión de estas personas, que sirvan de base para comprobar, que se tiene la necesidad de implementar la fiscalización de los Precios de Transferencia en Guatemala.

PREGUNTA 1:

¿Tiene usted conocimiento si existen en Guatemala empresas vinculadas con empresas del exterior, que se pudieran catalogar como partes relacionadas?

Gráfica No. 1



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Como resultado de esta interrogante se pudo comprobar que, efectivamente Guatemala está inmersa en el proceso de globalización de la economía, ya que de las personas examinadas, el 100% manifiestan que si existen en el país empresas que tienen vinculación con entidades empresariales del exterior. Esto significa que los Precios de Transferencia es un tema de actualidad, que se está utilizando en el medio por parte un grupo de compañías vinculadas, con sus similares en el exterior.

PREGUNTA 2:

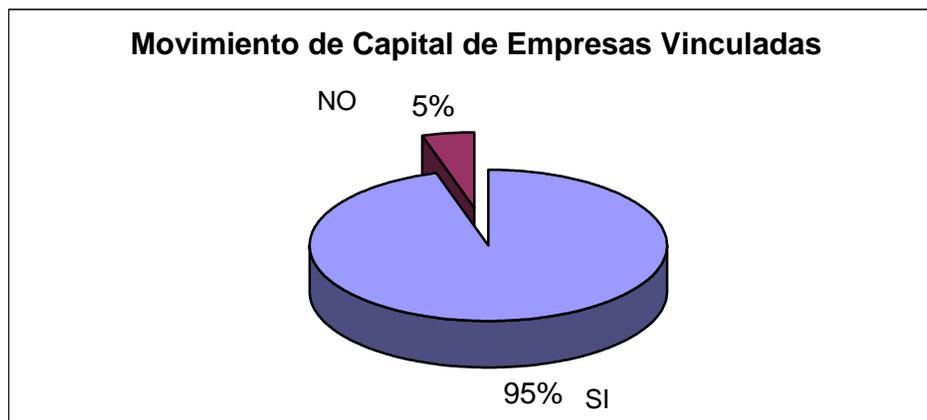
¿De acuerdo a su experiencia cuántas empresas conoce que trabajan de forma vinculada con empresas del exterior y pudieran estar usando Precios de Transferencia?

De acuerdo al conocimiento de los profesionales examinados, existen 116 empresas constituidas en Guatemala que tienen vinculación con empresas del exterior y que pudieran estar usando los Precios de Transferencia. Como se puede observar es un número importante de empresas en relación a la muestra que fueron 28 profesionales. Esto significa que existe en el país un sector importante de la economía que está utilizando este mecanismo en sus operaciones normales.

PREGUNTA 3:

¿Considera usted que las empresas vinculadas de las cuales tiene conocimiento de su existencia realizan operaciones que generen movimientos importantes de capitales entre Guatemala y otros países?

Gráfica No. 2



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

De acuerdo al resultado de esta pregunta, se concluye que el 95% de los profesionales examinados, consideran que los volúmenes de capital y las operaciones que realizan las empresas vinculadas son importantes y únicamente el 5% considera que no lo son.

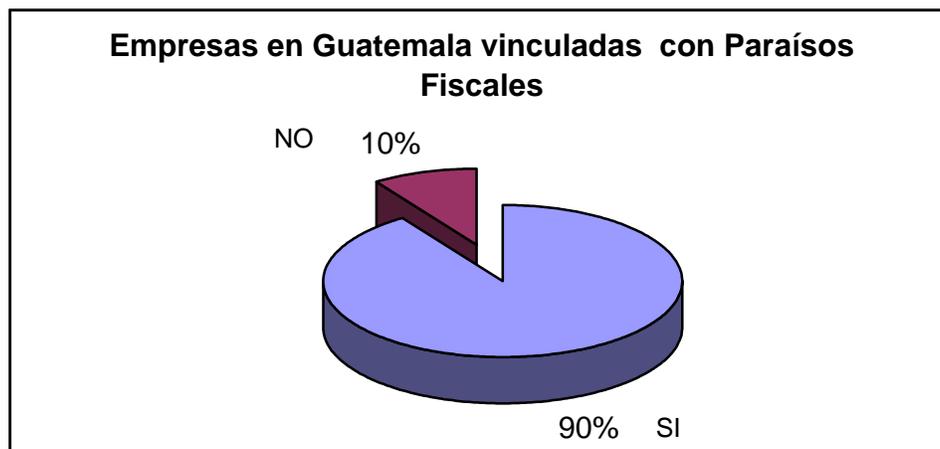
Si los capitales utilizados en las transacciones son importantes, las rentas o utilidades que pueden estar generando también lo son, lo que conlleva a pensar que si se estuviesen utilizando los

Precios de Transferencia para trasladar utilidades, las cifras que está dejando de percibir el Estado de Guatemala por concepto de Impuesto Sobre la Renta, son significativas.

PREGUNTA 4:

¿Tiene usted conocimiento si existen en Guatemala empresas que tienen partes vinculadas o relacionadas constituidas en países denominados paraísos fiscales?

Gráfica No. 3



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Como se puede observar, el 90% de los cuestionados tienen el conocimiento que existen empresas constituidas en Guatemala y que realizan operaciones con empresas vinculadas en países considerados como Paraísos Fiscales y el 10% indica que no conoce empresas que cumplan con este criterio.

De acuerdo a la teoría, los países considerados como Paraísos Fiscales son Estados en donde se tiene una baja o nula tributación, por lo cual las empresas vinculadas los utilizan para trasladar a estos países la mayoría de sus beneficios posibles. Esto indica que se tiene un alto riesgo que las empresas que realizan este tipo de operaciones, efectivamente están trasladando utilidades fuera Guatemala, evitando la carga impositiva local.

PREGUNTA 5:

¿Cuántas empresas conoce usted que están constituidas en Guatemala y que realicen operaciones con empresas vinculadas en paraísos fiscales?

La totalidad de los profesionales examinados indicaron que existen en Guatemala 70 empresas constituidas en el país y que tienen vinculación con empresas constituidas en Paraísos Fiscales y en dicha relación pudiesen estar usando los Precios de Transferencia.

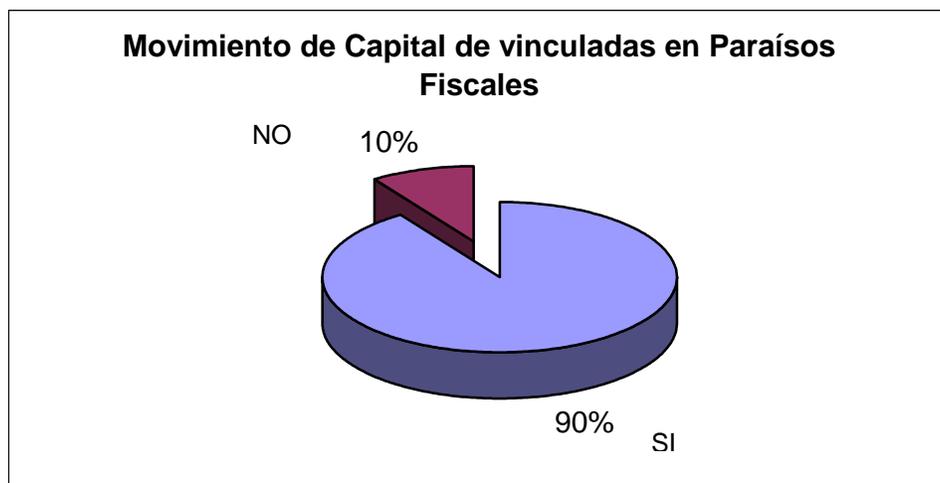
El número de empresas reportadas es importante en relación a la muestra seleccionada, lo cual significa que pudiesen existir en Guatemala, empresas vinculadas legalmente bajo la figura de Casa Matriz y sucursales en el Paraíso Fiscal, en donde el uso de los Precios de Transferencia está implícito.

Sin embargo, puede existir otro grupo de empresas que sin tener una vinculación legal o jurídica, pueden tener constituidas empresas hermanas en Paraísos Fiscales, en donde es más complicado establecer su vinculación y el resultado de la misma es en muchos casos el traslado de utilidades fuera de Guatemala, para aprovechar las ventajas impositivas del Paraíso Fiscal y obtener la mayor rentabilidad a nivel de grupo empresarial.

PREGUNTA 6:

¿De las empresas Guatemaltecas que tienen vinculación con las constituidas en paraísos fiscales, considera usted que el flujo de capital por sus operaciones son montos importantes?

Gráfica No. 4



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Como se puede observar el 90% de los profesionales examinados, consideran que existen importantes flujos de capital y de operaciones entre empresas constituidas en Guatemala y empresas vinculadas en países considerados Paraísos Fiscales y únicamente el 10% está en desacuerdo con esta afirmación.

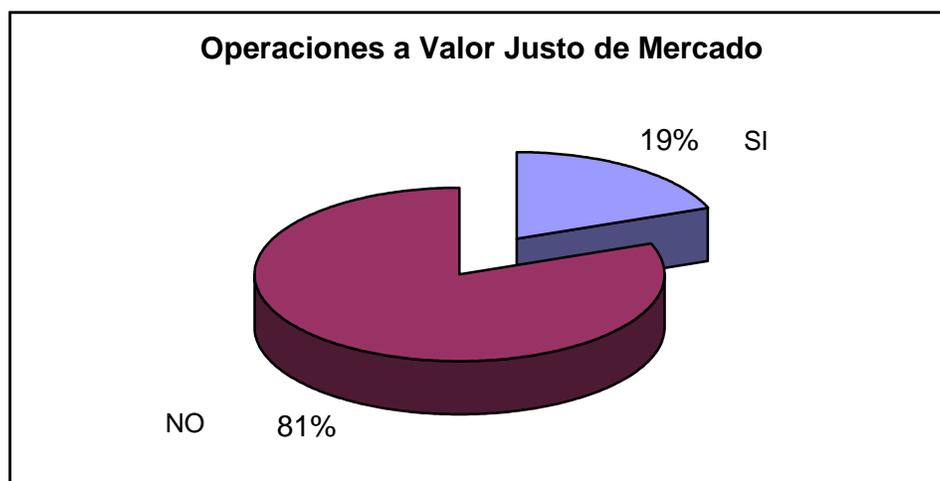
De acuerdo al resultado de esta interrogante y fundamentado en otras anteriores, se obtiene como premisa que efectivamente se tienen en Guatemala empresas que realizan altos volúmenes de operaciones en el país, que por las mismas se generan flujos de capital importantes y que derivado de estas transacciones se están obteniendo rentas afectas, las cuales pudieran estar siendo trasladadas a un Paraíso Fiscal, por medio de la constitución de empresas hermanas, o filiales en dichos países.

Este resultado, pone de manifiesto la importancia de los impuestos que posiblemente se están dejando de percibir en Guatemala, por el traslado de utilidades a un Paraíso Fiscal, así mismo, se comprende el daño económico que este tipo de países hacen a otros Estados, a pesar de la diferentes justificaciones que normalmente ellos utilizan.

PREGUNTA 7:

¿Considera usted que las operaciones que se realizan entre empresas vinculadas o relacionadas, se valoran a precios justos de mercado?

Gráfica No. 5



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Del total de profesionales examinados, el 81% consideran que las empresas no realizan sus operaciones de compra o venta de bienes o servicios con sus respectivas partes vinculadas a precios reales de mercado. Mientras que el 19% consideran que si respetan los precios comparables de mercado de acuerdo a oferta y demanda a nivel mundial.

Indicaron que las empresas vinculadas no manejan precios justos de mercado en la realización de sus operaciones, porque buscan la mayor eficiencia en el pago de impuestos y por ello manejan los precios a su conveniencia, especialmente las que están ubicadas en paraísos fiscales, este proceso lo realizan trasladando a estos lugares la mayor ganancia posible para que sea exenta de impuesto, aprovechando la relación comercial vinculada que manejan, la cual les permite manejar sus propios costos y precios de venta.

Consideran que los precios de comercialización en un alto porcentaje no son los reales, ya que son inferiores a los cuales realizarían con empresas independientes. El fin que persiguen las empresas es obtener renta pero de manera controlada, con el objeto de determinar que impuesto se desea pagar. De esta manera las empresas pueden hacer una planificación fiscal y decidir en donde quieren o les conviene reportar sus ganancias.

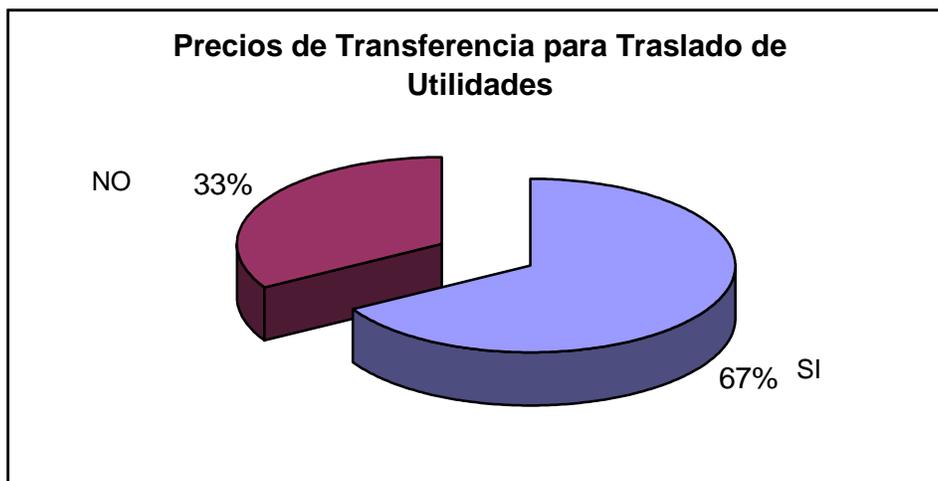
Mencionaron que algunos de los objetivos principales de la vinculaciones son, trasladar los costos más altos donde la carga impositiva es más alta, poder sacar utilidades del país, importar bienes o servicios a Guatemala con valor superior al que existen en el mercado, para aprovechar beneficios fiscales de otros países. En tal sentido en algunas operaciones los precios establecidos son menores incluso a los costos y gastos utilizados para la elaboración del producto.

También indicaron que no se están valorando las operaciones a precios justos de mercado, porque en el país no hay un efectivo control del valor de mercado de los bienes y servicios, por parte de las autoridades tributarias, lo que propicia una total anarquía.

PREGUNTA 8:

¿Considera usted que en Guatemala las empresas vinculadas están utilizando los Precios de Transferencia para el traslado de utilidades fuera del país?

Gráfica No. 6



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Una de las principales preocupaciones de los Estados es el traslado de utilidades fuera de su jurisdicción fiscal, en este sentido según la información recabada, el 67% de los profesionales indicaron que a su criterio las empresas si están utilizando los Precios de Transferencia para trasladar utilidades fuera del país, mientras que el 33% consideran que no es este el objetivo de las empresas del uso de este mecanismo entre vinculadas.

Los profesionales indicaron que es importante indicar que no en todos los casos de operaciones entre vinculadas necesariamente se persigue el traslado de utilidades, sin embargo los Precios de Transferencia son una estrategia empresarial, por medio de la cual pueden eludir su obligación fiscal, ya que el objetivo principal de las empresas es pagar Impuesto Sobre la Renta en el país donde más les convenga, aprovechando los vínculos que tienen en el exterior, buscando un país con menor nivel de tributación. La fiscalización tributaria y financiera es deficiente por parte de las autoridades tributarias guatemaltecas, debido a la inexistencia de controles adecuados y regulación legal. Por lo tanto al no existir ningún tipo de reglamentación interna, permite que grandes capitales aprovechen este vacío legal para el traslado de utilidades, de manera que Guatemala pudiera decirse que es un paraíso fiscal, porque permite estas relaciones entre empresas vinculadas sin ningún control.

Existe un grupo de empresas que realizan una serie de gastos de comercialización o financieros importantes, que incurren fuera del territorio nacional, sobre los cuales la ley tampoco se los acepta como gastos deducibles, por lo tanto esto se compensa en alguna medida con la utilización de los Precios de Transferencia.

El traslado de utilidades también puede estar relacionado con operaciones en el mercado interno, ya que existen empresas que no facturan localmente la totalidad de sus ventas, podrían decirse ganancias subterráneas, por lo tanto utilizan los Precios de Transferencia para manipular sus ventas. Existen empresas nacionales que incrementan sus costos o gastos para manipular sus utilidades, por ejemplo, reportan deducciones por pago de intereses altos con sus vinculadas, los cuales no son comparables con operaciones contra terceros.

PREGUNTA 9:

¿En función de su experiencia, opina usted que en Guatemala se crean empresas relacionadas con el propósito principal, de medir la eficiencia de las diferentes áreas de un grupo corporativo?

Gráfica No. 7



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Una de las definiciones de los Precios de Transferencia desde el punto de vista de las empresas, indica que son el precio que una compañía carga a otra vinculada por la transferencia de bienes o servicios, dichos precios son reales o razonables de acuerdo al mercado y se utilizan fundamentalmente para medir la rentabilidad de un segmento de la operación global del grupo, para determinar si les es más rentable realizar las operaciones con sus filiales o por el contrario realizar sus negocios con empresas no vinculadas.

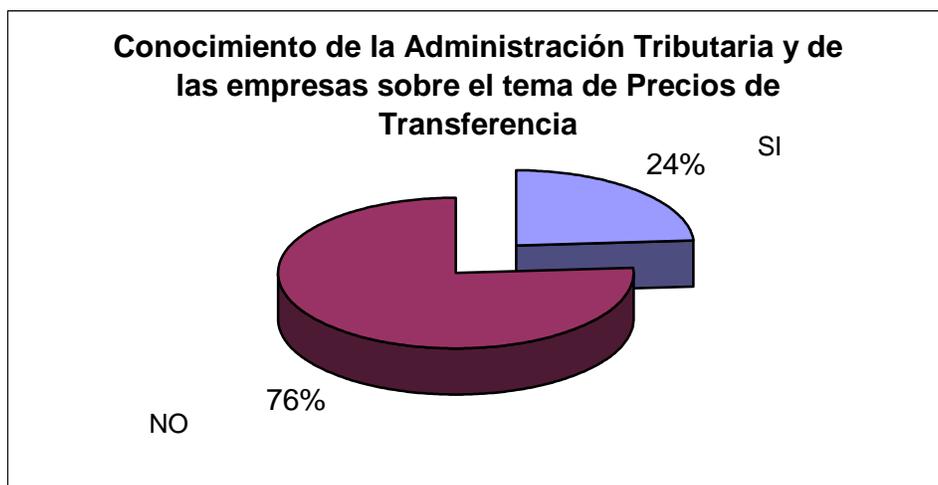
De acuerdo a los resultados obtenidos, el 29% indican que existen empresas vinculadas con diferentes propósitos, como es la expansión de sus inversiones en otros países del mundo, otras crean empresas relacionadas para obtener mayores ganancias y mantenerse fuertes en el mercado y poder medir a los segmentos débiles de su organización para poder fortalecerlos y que generen el mayor beneficio posible. Así mismo indican que el tener las empresas de un grupo segmentadas, permite que exista mayor control sobre los integrantes del grupo y mejor información para toma de decisiones. El 71% rechaza esta teoría y considera que en Guatemala las empresas no están utilizando los Precios de Transferencia para medir la eficiencia de las áreas de un grupo corporativo, ya que son creadas para el manejo de sus propios capitales.

Indican que como es conocido en Guatemala existe una cultura tributaria muy baja y hay una resistencia al pago de impuestos, por lo que en muchas ocasiones los empresarios crean partes relacionadas con el objetivo de realizar operaciones entre si que permitan disminuir su carga tributaria. En algunas ocasiones se crean empresas relacionadas para aprovechar escudos fiscales o bien trasladar utilidades a países con menos carga impositiva. Por lo regular buscan eludir o evadir impuestos y no necesariamente medir la eficiencia del grupo corporativo.

PREGUNTA 10:

¿Considera usted que en Guatemala tanto la Administración Tributaria como las empresas, tienen los conocimientos básicos y dominan el tema de Precios de Transferencia?

Gráfica No. 8



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

De acuerdo a la información recabada, el 76% de los cuestionados indicaron que en Guatemala, tanto la Administración Tributaria como las empresas no tienen los conocimientos básicos y dominan el tema de Precios de Transferencia, mientras que el 24%, consideran que los profesionales del medio, están preparados y tienen los conocimientos necesarios sobre la materia.

Opinan que en cuanto a las empresas, si tienen su cuota de conocimiento sobre el funcionamiento de los Precios de Transferencia, aunque estos sean empíricos, ya que los utilizan para jugar con los números de los Estados Financieros y poder realizar sus operaciones con objetivos previamente definidos. En cuanto a los grupos corporativos, es evidente que si conocen del tema y tienen personal especializado en la materia que les asesoran en el manejo de sus operaciones.

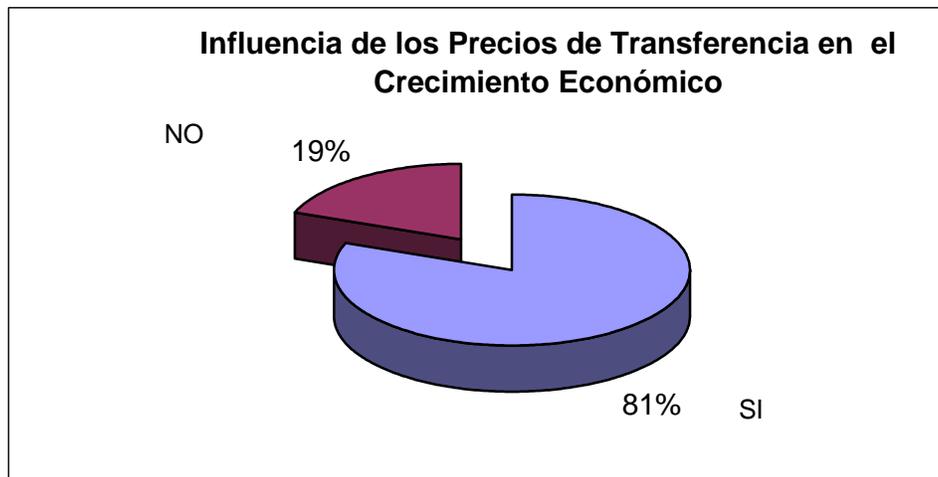
El tema es nuevo para las autoridades fiscales, sin embargo cuentan con personal que tiene el conocimiento y pueden en un momento dado fiscalizar este tipo de operaciones, sin embargo es necesario formar a más profesionales para contar con un equipo especializado en la materia y de esa forma realizar una adecuada fiscalización.

Consideran además, que el desconocimiento y la falta de interés por conocer el tema de los Precios de Transferencia en el medio, obedece a que no existe una legislación apropiada que lo regule y por lo tanto, no ha existido una situación que amerite el desenvolvimiento en torno al mismo por parte de la Administración Tributaria y los empresarios.

Sin embargo puntualizan que en cuanto a la Administración Tributaria, en estos momentos de crisis y de baja recaudación de impuestos, podría ser que se esté trabajando sobre el tema y se esté considerando incluirlo en una reforma fiscal, con el objetivo de poder fiscalizar este tipo de operaciones e incrementar los ingresos tributarios.

PREGUNTA 11:

¿Opina usted que sería conveniente desde el punto de vista de incrementar las inversiones extranjeras en el país y por ende obtener mayor crecimiento económico, que se implemente en la legislación Guatemalteca la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia?

Gráfica No. 9

Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Teóricamente a mayor inversión extranjera puede generarse mayor beneficio económico para el país. De acuerdo a los cuestionados, el 81% manifestó que la incorporación de la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia en Guatemala no debe afectar las inversiones extranjeras en el país, por el contrario, es conveniente incluirlo ya que en los países en donde existe dicha regulación, sus ingresos tributarios han aumentado considerablemente, además que es una tendencia mundial que está siendo exigida por los países industrializados.

Los empresarios a nivel mundial, buscan reglas claras sobre el tratamiento tributario de diferentes temas, por lo cual la inclusión de los Precios de Transferencia en la normativa local, daría al inversionista certeza jurídica que le permitiese una adecuada toma de decisión respecto de sus inversiones.

Sin embargo, para no afectar de forma negativa la inversión en el país, sería correcto y justo que no se consideraran únicamente los precios de venta, ya que también existen gastos reales que deberían reconocerse, por lo que este tema debe ser abordado con justicia y equidad. Así mismo dicha reglamentación debiese ser específica y puntual, para evitar burocracia y enredos legales que dificulten el cumplimiento por parte de las empresas.

Desde el punto de vista del Estado, es conveniente que se fiscalicen los Precios de Transferencia, ya que de acuerdo a los tratados internacionales que se están haciendo, cuando la imposición arancelaria este en el mínimo, se deberá enfocar por incrementar la tributación a lo interno, con lo cuál se fortalece el sistema impositivo.

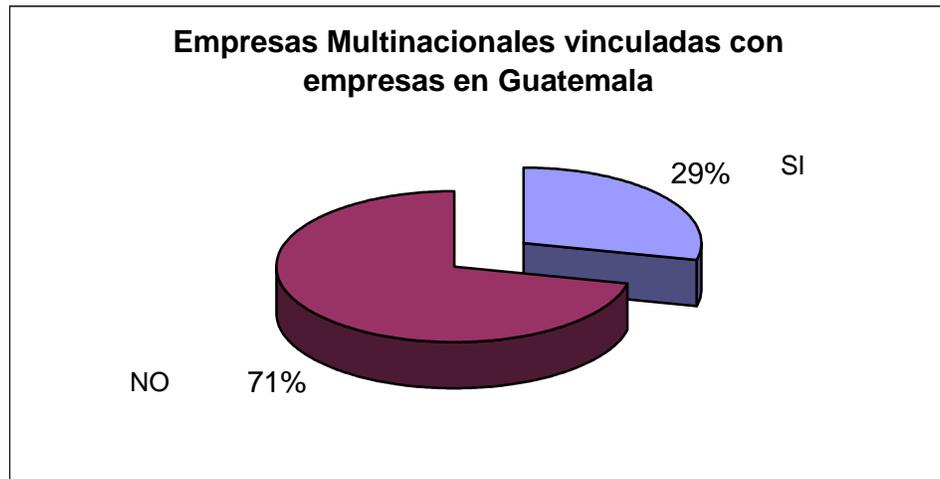
Por lo tanto, la inclusión de este tema debe ser parte de las estrategias de la Administración Tributaria para una mayor recaudación, ya que el incremento en el cobro de impuestos también es crecimiento económico, pues le permite al Estado cumplir con sus obligaciones constitucionales.

El 19% indican que la fiscalización de los Precios de Transferencia podrían desincentivar las inversiones en el país, ya que los empresarios guatemaltecos son conservadores y podrían trasladar sus capitales a otros países con similares características fiscales como las que tiene Guatemala en la actualidad, por lo que habría que negociar y llegar a consensos sobre el tema con los sectores involucrados.

Indican que no es conveniente fiscalizar los Precios de Transferencia en Guatemala porque los legisladores no entienden o no quieren entender y sería como en otras situaciones sólo algo que burocratizaría las inversiones. Sostienen que a mayor regulación fiscal aleja la inversión extranjera, ya que los Precios de Transferencia su objetivo final es el control de utilidades entre grupos corporativos, por lo tanto la regulación del mismo no es atractivo ni facilitador de la inversión.

PREGUNTA 12:

¿Considera usted que las empresas Multinacionales vinculadas con empresas constituidas en Guatemala, tienen la política de realizar sus operaciones a precios reales de mercado, respetando normativas de Precios de Transferencia aceptadas a nivel internacional?

Gráfica No. 10

Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

Según el 29% de los examinados, consideran que las empresas transnacionales aplican la normativa internacional sobre Precios de Transferencia, ya que tienen una alta cultura tributaria, por lo que generalmente las operaciones las realizan de forma correcta y lo que hacen es utilizar los diversos mecanismos legales existentes en otros países que les permitan eficientar su carga tributaria. En algunos casos las fuerzas del mercado, el prestigio de marcas o bien la influencia internacional los obliga a respetar precios de mercado.

Claro está, un factor importantísimo para que respeten los precios de mercado, es el lugar en donde estén constituidas las transnacionales, porque si fuese algún país miembro de la OCDE, esto daría la pauta de pensar que si respetan la normativa internacional, en las operaciones que realicen con sus filiales constituidas en Guatemala.

Así mismo existen empresas que en el país donde están constituidas, tienen la forma de tributación sobre la renta mundial, en este sentido no les afecta generar menos utilidad en Guatemala, ya que la misma la pueden deducir en su país de residencia, al consolidar sus operaciones.

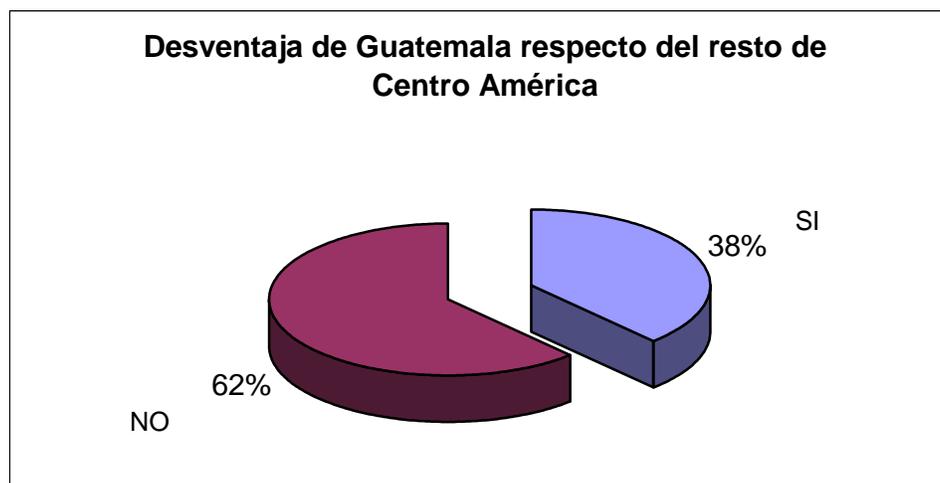
El 71% de los cuestionados manifiestan que las empresas guatemaltecas vinculadas no respetan normativas internacionales, porque localmente no existe regulación alguna, ni tampoco controles que permitan fiscalizar que se respeten los precios de mercado en las transacciones entre vinculadas. Es por ello que aprovechan los espacios legales para establecer sus empresas en Guatemala, en las cuales aumentan sus costos y gastos o modifican sus ventas, para obtener utilidades importantes sin ser detectadas.

Consideran que en la actualidad no se están respetando las normativas internacionales, sin embargo, esto se podría mejorar siempre y cuando ambas partes (Estado y empresarios) se pongan de acuerdo en relación a ser justos en el tema y que ambas partes colaboren en lo que les corresponde, sin embargo es necesario que exista mayor transparencia por parte del Estado para generar confianza en los inversionistas que los incentive a tributar lo justo, de acuerdo a las utilidades que efectivamente están generando en el país y que el gobierno haga el uso correcto del caudal tributario.

PREGUNTA 13:

¿A su criterio, si Guatemala implementara la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia quedaría en desventaja con el resto de países de la región Centro Americana, respecto a la estimulación de la inversión extranjera?

Gráfica No. 11



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

El 62% de los profesionales indicaron que la regulación de los precios en transferencia no debería afectar las inversiones en Guatemala, respecto de los demás países de Centro América, debido a que se estaría implementando regulaciones aceptadas internacionalmente, principalmente por los países miembros de la OCDE y podría ser bien visto como un país que está comprometido con la transparencia, lo que le ayudaría a ser tomado en cuenta como un lugar adecuado para invertir, teniendo en cuenta que la tendencia es la de eliminar las prebendas tributarias existentes en la actualidad.

Así mismo no debería afectar, si la regulación y fiscalización es clara y precisa, de tal forma que ofrezca al inversionista certeza jurídica, además todos los países se están encaminando a regular este tipo de operaciones, porque es parte de la globalización de la economía. En Guatemala se tienen otras ventajas además del tema tributario por ejemplo mano de obra, infraestructura, telecomunicaciones, etc. lo cual constituye también un incentivo a la inversión.

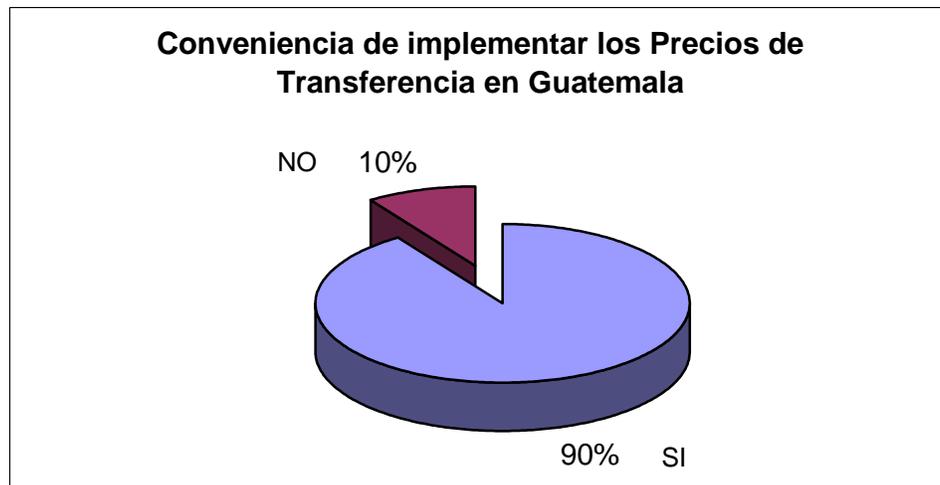
El 38% considera que sí afectaría a Guatemala implementar la regulación de los Precios de Transferencia localmente, a su criterio es necesario que se trabaje en bloque y no únicamente de forma individual como país, por lo tanto dicha regulación debiese ser instituida en toda la región Centro Americana, para evitar que se de una competencia tributaria desleal, que se traduce en una asimetría de Guatemala respecto al resto de países de la región.

Los grandes capitales se mueven a los países en donde las condiciones son aptas para crecer económica y financieramente, por tal motivo es conveniente que se pensara en una legislación tributaria uniforme en el bloque de Centro América, para el tema de los Precios de Transferencia y otros temas de comercio internacional y de esta forma evitar que se de una competencia tributaria y que finalmente sea aprovechada por los inversionistas de forma maliciosa.

PREGUNTA 14:

¿De acuerdo a su criterio, es conveniente implementar en Guatemala la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia, para ayudar en alguna medida a que se paguen en el país los impuestos que por derecho le corresponden?

Gráfica No. 12



Fuente: Datos obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de septiembre del año 2009 a profesionales conocedores del tema de Precios de Transferencia.

El 90% de los profesionales son del criterio que es conveniente implementar en Guatemala la fiscalización de los Precios de Transferencia, ya que sería una forma de fiscalizar los precios a los cuales las empresas vinculadas realizan sus operaciones y permitiría que se facture a precios reales de mercado y por consiguiente el pago de los impuestos también será lo más ajustado a la realidad y contribuirá a incrementar la recaudación tributaria, para sanear los ingresos del Estado y fomentar políticas públicas de inversión y no solo financiar el presupuesto nacional de gastos.

Además, la regulación de los Precios de Transferencia en el país, contribuye a que se le de certeza jurídica a los inversionistas y un trato por igual, de tal forma que se eliminen en alguna medida ventajas económicas y el fomento de la competencia desleal.

Es conveniente que al fiscalizar los Precios de Transferencia, se trate de no entorpecer las operaciones, de tal forma que no se afecte negativamente el flujo de capitales. Definitivamente su implementación trae consigo un incremento en la recaudación de impuestos, aunque este resultado no sea a corto plazo, ya que la implementación de la ley, el dominio del tema por parte de los

contribuyentes o empresarios y la profesionalización en la materia por parte del ente fiscalizador, llevará al igual que en otros países determinado tiempo de adaptación.

Así mismo debido a la tendencia que se tiene de rebajar los tributos al comercio exterior, es necesario fortalecer la recaudación de los tributos internos, por lo tanto la fiscalización de los Precios de Transferencia sería novedoso y de gran importancia para el país, a pesar que como se dijo anteriormente se deba esperar un tiempo para obtener resultados.

Es importante que si se implementa la fiscalización de los Precios de Transferencia localmente, también se agregue a la legislación tributaria lo concerniente a la doble tributación internacional, de tal forma que se le de un trato justo y equitativo a los contribuyentes, que se vean afectados por este tema.

Sin embargo, hay que indicar que hacen falta profesionales especializados en la materia y debido a la complejidad de dicho tema, la fiscalización podría ser de forma parcial, en vista de que para hacerla en forma total y correcta, se necesitan expertos o especialistas en diferentes áreas que abarcan las actividades empresariales.

El 10% considera que no es conveniente fiscalizar los Precios de Transferencia en Guatemala, ya que mientras los grupos corporativos mantengan el control de precios en el mercado no se debe limitar su accionar, siempre y cuando se este realizando dentro de un marco eminentemente legal, a pesar que desde el punto de vista estatal es evidente que desean incorporar su fiscalización para mejorar sus ingresos tributarios.

Así mismo, indicaron que mientras no exista consenso a nivel regional de Centro América, no es conveniente que Guatemala implemente la fiscalización de los Precios de Transferencia, porque no sería competitivo desde el punto de vista tributario, por lo tanto se tiene dependencia del resto de países que se pongan de acuerdo y que juntos incorporen el tema en sus normativas tributarias, de lo contrario la inversión emigraría a los demás países de la región.

CONCLUSIONES

1. En Guatemala existen empresas que tienen vinculación con entidades empresariales constituidas en el exterior y en países considerados Paraísos Fiscales. Dichas empresas pudieran estar utilizando los Precios de Transferencia para trasladar utilidades fuera del país y por la carencia de una regulación en la materia, se esta violentando la recaudación impositiva por concepto de Impuesto Sobre la Renta.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria al no contar con Leyes específicas en la materia, realizan una fiscalización de forma general sobre el tema de los Precios de Transferencia. En la actualidad cuentan con profesionales conocedores del tema, sin embargo, es necesario capacitar a más profesionales para formar un equipo especializado y de esta forma realizar una correcta fiscalización, respetando el derecho tanto del Estado como de los contribuyentes.
3. El tema de los Precios de Transferencia es nuevo en el medio guatemalteco tanto para las autoridades fiscales como para el sector empresarial, es por ello que existen empresas que por el mismo desconocimiento realizan operaciones posiblemente indebidas o que no están documentadas de forma correcta, sin embargo, existen otras que lo dominan a la perfección, ya que cuentan con la asesoría de profesionales expertos en la materia.
4. La Fiscalización de los Precios de Transferencia en Guatemala, al igual que en otros Estados en donde ya están funcionando Leyes que los regulan, puede afectar favorablemente la recaudación de tributos, sin embargo, este resultado positivo no será necesariamente a corto plazo, ya que la implementación de la ley, el dominio del tema por parte de los empresarios y la profesionalización en la normativa por parte del ente fiscalizador, llevará al igual que en otros países determinado tiempo de adaptación.

RECOMENDACIONES

1. Que el Organismo Ejecutivo y Legislativo apoyen el fortalecimiento de la Administración Tributaria, proponiendo y aprobando las incorporaciones o modificaciones necesarias a las Leyes Tributarias sobre la regulación de los Precios de Transferencia y otros temas estrechamente relacionados, con el objetivo que se pueda ejercer un adecuado control y fiscalización sobre las operaciones entre vinculadas, para garantizar que se respeta la soberanía tributaria del país.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador del pago correcto de los tributos, al contar con las herramientas legales respecto a la fiscalización de los Precios de Transferencia, vele por la correcta aplicación de la Ley y capacite al personal necesario que fiscalizará todo lo relacionado a la normativa.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria realice campañas de información sobre la normativa, que le permita a los contribuyentes socializar con la misma y poder preparar su información de forma oportuna y cumplir con sus deberes formales y sustantivos de forma correcta.
4. Que el Organismo Ejecutivo dentro de la normativa de control y fiscalización de los Precios de Transferencia, incluya que se tenga un período de implantación de la Ley, esto con el objetivo que tanto la Superintendencia de Administración Tributaria como los contribuyentes, conozcan el tema a fondo y preparen su plan de adaptación, de tal forma que efectivamente la normativa funcione y se obtengan resultados positivos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Barbosa Mariño, J. 2006. El régimen de Precios de Transferencia en Colombia. (en línea). Colombia. Consultado el 3 de ago. 2009. Disponible en:
<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/825/825111102.pdf>
2. Carmona, N. y Calderón J. 2008. Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea. España. Edición Fiscal CISS. 1240 p.
3. Carvajal, A. s.f. Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 15 nov. 2008. Disponible en:
http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/aquino_carvajal.pdf
4. Cifuentes Medina, E. 2003. La aventura de investigar el plan y la tesis. Guatemala. Magna Terra. 213 p.
5. Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto 6-91 Código Tributario. Guatemala. 71 p.
6. Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta. Guatemala. 16 p.
7. Congreso de la Republica del Perú. 2006. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (en línea) Perú. Consultado el 15 de dic 2009. Disponible en:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap19.htm>
8. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. 2002. Ley del Impuesto Sobre la Renta. México. 283 p.
9. Congreso Nacional de Chile. 1974. Código Tributario. 105 p.
10. _____. 2009. Ley Sobre Impuesto a la Renta. Chile. 105 p.
11. Chavagneux, C., Palan, R. y Sarret, J. 2007. Los Paraísos Fiscales. España. Editorial el Viejo Topo. 139 p.

12. Esteve Pardo, M. 1996. Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios. España. p. 131.
13. García Prats, F. 2005. Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea. (en línea). España. Consultado el 15 de jul. 2009. Disponible en: http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Cronica%20Tributaria/117_Prats.pdf
14. Hamaeckers, H. 1999. Precios de transferencia, antecedentes estado actual, perspectivas. (en línea). Portugal. Consultado el 6 ago. 2009. Disponible en: http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=author_see&id=1024&PHPSESSID=c43833ec8ae1297bd627068bc8cdcdb5#
15. Horlacher, S. s.f. Los Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 17 de noviembre 2008. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf
16. Horwath Castillo Miranda. 2006. Boletín de Precios de Transferencia 0106. (en línea). México. Consultado el 10 de dic 2009. Disponible en: http://www.delineandoestrategias.com/html/prensa/notas/02CumReg_contaduria_precios
17. IASB (International Accounting Standards Board,UK). 2005. Norma Internacional de Contabilidad No.24. (en línea). Reino Unido. Consultado el 14 de ago 2009. Disponible en: <http://educacion.facea.udec.cl/facea/normativa/Actualizacion%20Area%20Contable/Normativa%20Contable/Normativa%20Internacional/NIIF%20y%20NIC/NIC24.pdf>
18. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. S.f. El Estudio de Precios de Transferencia entre partes relacionadas y el Dictamen para efectos Fiscales. (en línea). México. Consultado el 20 de dic 2009. Disponible en: <http://www.ccpcancun.org.mx/folios/Anexo%20Folio%2067.pdf>
19. Kajonavich, M. s.f. Precios de transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 21 de sep. 2009. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf
20. Kreston Isas. 2008. Centroamérica Reglamentaciones de Precios de Transferencia. (en línea). México. Consultado el 9 de ago 2009. Disponible en: <http://www.isas.com.mx/uploads/reglas%20de%20pt%20en%20centroamerica.pdf>

21. Latapí Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre Precios de Transferencia 2003. México. ISEF. 378 p.
22. León Valdés, C., 2009. Como se negocia un acuerdo anticipado. (en línea). Colombia. Consultado el 7 de sep 2009. Disponible en: <http://www.stribble.net/blog/?p=114#more-114>
23. Macklenburg, A. 2009. Precios de transferencia: ¿es necesario legislar?. (en línea) Chile. Consultado el 23 de sep. 2009. Disponible en:
http://www.deloitte.com/view/es_CL/cl/servicios/tax-legal/press-release/67b453a622701210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
24. Mascarilla, O. 2003. Los Trilemas de la Globalización. España. 140 p.
25. Mendoza Constantino, J. 2009. El Dictamen Fiscal en México. (en línea). México. Consultado el 21 de dic 2009. Disponible en: <http://www.expresochiapas.com/noticias/mas-opiniones/6280-el-dictamen-fiscal-en-mexico.html>
26. OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, FR). 2003. Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Trad. IEF. España. 264 p.
27. _____. s.f. Los Países miembros de la OCDE. (en línea). México. Consultado el 1 de sep 2009. Disponible en:
http://www.oecd.org/document/21/0,3343,es_36288966_36288120_36441429_1_1_1_1,00.html
28. _____. Más Información sobre la OCDE. (en línea). México. Consultado el 7 de sep 2009. Disponible en:
http://www.oecd.org/document/7/0,3343,es_36288966_36288120_36954951_1_1_1_1,00.html
29. _____. 2006. Revisión sobre los Precios de Transferencia en México. (en línea). México. Consultado el 1 de sep 2009. Disponible en:
<http://www.oecd.org/dataoecd/34/0/36741632.pdf>

30. Paraísos-fiscales.info. 2008. La Planificación Fiscal Sofisticada. (en línea). Consultado el 18 de ago. 2009. Disponible en: <http://www.paraisos-fiscales.info/ingenieria-fiscal.html>
31. Pere Mole, citado por Kojanovich, M. 2005. Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 31 de jul. 2009. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf.
32. Rizzo, S., citado por Kojanovich, M. 2005. Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 31 de jul. 2009. Disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf.
33. Rizzo, S. 2007. El Estudio de Precios de Transferencia. (en línea). Uruguay. Consultado el 11 de dic 2009. Disponible en: http://www.cpa.com.uy/downloads/eventos/precios_transf/susana_rizzo.pdf
34. Rodríguez García, J. 2005. Los Precios de Transferencia y su relación con el principio de capacidad contributiva. Tesis. Lic. Derecho Fiscal. UDLAP. (en línea) México. Consultado el 29 de ago. 2009. Disponible en: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/capitulo5.pdf
35. Rosa Rando, V. s.f. Fiscalidad internacional Precios de Transferencia. (en línea). Argentina. Consultado el 3 de ago. 2009. Disponible en: http://iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/rando.pdf
36. Salcedo, C. 2009. Las empresas desconocen como funcionan los Precios de Transferencia. (en línea). Chile. Consultado el 23 de sep. 2009. Disponible en: http://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin_informativo/11_06_2009/contenido_tributario_contable_laboral_7.htm
37. Sánchez García, N. s.f. La Doble Imposición Internacional. (en línea). España. Consultado el 18 de ago 2009. Disponible en: http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf
38. SII (Servicio de Impuestos Internos, CL). s.f. Precios de transferencia. (en línea). Chile. Consultado el 23 de sep. 2009. Disponible en: http://www.sii.cl/portales/inversionistas/info_inversionistas/precios_transferencia.htm

39. Soteldo Silvia, C. 1999. Derecho Fiscal, Financiero y Tributario. (en línea). España. Consultado el 18 de nov. 2008. Disponible en: <http://noticias.juridicas.com/articulos/35-Derecho%20Fiscal,%20Financiero%20y%20Tributario/199910-transferencia.html>
40. Standard & Poors, citado por Latapi Ramírez, M. 2003. Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia. México. ISEF. 373 p.
41. Universidad de San Carlos de Guatemala. Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias. Guatemala: 2004. 75 p.
42. Wikipedia. s.f. El Plan Marshall. (en línea). Consultado el 5 de ago 2009. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Plan_Marshall

ANEXOS

ANEXO No. 1

La empresa Hardware, S.A. de C.V. ubicada en México, se dedica a la venta de computadoras portátiles y abre una sucursal en Guatemala para distribuir sus productos. Fue inscrita en el régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta con el nombre de Distribuye, S.A. En México esta empresa paga 28% de Impuesto Sobre la Renta y en Guatemala paga 31%.

| | Hardware S.A. de C.V. (México) (Cifras en Dólares) | Distribuye, S.A. (Guatemala) (Cifras en Dólares) |
|--|--|--|
| <u>Caso 1 (Utilizando precios de mercado)</u> | | |
| Ventas | \$1,000 | \$ 1,500 |
| Costo de ventas | \$ 600 | \$ 1,000 |
| Utilidad Antes de Impuesto | \$ 400 | \$ 500 |
| Tasa de Impuesto (%) | 28% | 31% |
| Impuestos Pagados | \$ 112 | \$ 155 |
| Utilidad después de Impuestos | \$ 288 | \$ 345 |
| <u>Caso 2 (Utilizando precios de Transferencia)</u> | | |
| Ventas | \$ 1,400 | \$ 1,500 |
| Costo de ventas | \$ 600 | \$ 1,400 |
| Utilidad Antes de Impuesto | \$ 800 | \$ 100 |
| Tasa de Impuesto (%) | 28% | 31% |
| Impuestos Pagados | \$ 224 | \$ 31 |
| Utilidad después de Impuestos | \$ 576 | \$ 69 |

En el caso uno la empresa está trabajando con precios de mercado, en donde el costo no lo puede manipular ya que es el costo real que le representa la compra de las computadoras y en Guatemala tampoco puede variar el precio de venta, porque no puede subirlo más allá del precio de mercado de lo contrario, no podría vender sus productos, por lo tanto el efecto de la operación en conjunto para la matriz y la sucursal, es que se obtiene una ganancia global del grupo de \$633 y paga un Impuesto Sobre la Renta de \$267.

En el caso dos, la empresa hace una planificación fiscal y aprovecha las tasas impositivas de ambos países para obtener el mayor rendimiento posible. Vende a su sucursal en Guatemala a mayor precio, esto le genera en México mayor ganancia pero a menor tasa impositiva. En Guatemala se incrementa el costo del producto y se vende al mismo precio, esto genera menor utilidad y por ende menor impuesto a pagar.

El resultado de la utilización de los Precios de Transferencia, es que la empresa en su conjunto obtiene una utilidad después de impuesto de \$645 y paga \$255 de impuesto sobre la renta. Está obteniendo \$12 más de utilidad de lo que obtuvo realizando las operaciones a precio de mercado.

De acuerdo al ejemplo anterior, se está trasladando \$124 (\$155 menos 31\$) de Impuesto Sobre la Renta que le correspondía tributar a la empresa en Guatemala hacia México, ya que si la empresa en México comercializara sus productos con un tercero en Guatemala, no podría incrementar su precio de venta a su antojo, de lo contrario saldría del mercado. Es en este momento en donde se revela el efecto de los Precios de Transferencia, afectando directamente la tributación que por derecho le corresponde a cada país.

ANEXO No. 2

Las autoridades tributarias de Estados Unidos realizan un ajuste primario derivado de una revisión de Precios de Transferencia que se le realizó a una empresa constituida en ese país y Guatemala lugar en donde esta constituida la empresa vinculada, no realiza el ajuste correlacionado por no estar contemplado dentro de su legislación.

| | Empresa A (USA) (Cifras en Dólares) | Empresa B (Guatemala) (Cifras en Dólares) |
|--|---|---|
| <u>1. NO se acepta el ajuste correlacionado</u> | | |
| Ventas | \$1,600 | \$ 2,500 |
| Costo de ventas | <u>\$1,200</u> | <u>\$ 1,600</u> |
| Utilidad Antes de Impuesto | \$ 400 | \$ 900 |
| Ajuste Primario | \$ 400 | \$ 0 |
| Utilidad después de Ajuste | \$ 800 | \$ 900 |
| Tasa de Impuesto (%) | 28% | 31% |
| Impuestos Pagados | \$ 224 | \$ 279 |
| Utilidad después de Impuestos | \$ 576 | \$ 621 |
| <u>2. SI se acepta el ajuste correlacionado</u> | | |
| Utilidad Antes de Impuesto | \$ 400 | \$ 900 |
| Ajuste Primario | \$ 400 | \$ -400 |
| Utilidad después de Ajuste | \$ 800 | \$ 500 |
| Tasa de Impuesto (%) | 28% | 31% |
| Impuestos Pagados | \$ 224 | \$ 155 |
| Utilidad después de Impuestos | \$ 576 | \$ 345 |

En el primer caso, a la empresa A se le hizo un ajuste primario por Precios de Transferencia de \$400, esto aumentó su renta imponible de \$400 a \$800, pagó \$224 de impuesto sobre la renta. En Guatemala la utilidad no tuvo variación y pagó \$279 de Impuesto, en este caso el contribuyente en su operación global pagó \$503 de Impuesto Sobre la Renta. En la segunda opción, Guatemala realiza el ajuste correspondiente aplicando un más costo de \$400 rebajando la utilidad en este monto, generando una nueva utilidad de \$500 y un Impuesto Sobre la Renta de \$155, en este caso el contribuyente en su operación global pagó \$379. La diferencia entre estos valores \$124 (\$503 - \$279) es lo que se considera doble imposición internacional, que claramente va en perjuicio del contribuyente.

ANEXO No. 3

La empresa Aire Fresco, S.A. piensa adquirir de su casa matriz 5,000 unidades centrales de aire acondicionado de 500 H.P. en un precio de Q.7,250 quetzales en promedio puestos en su planta. En este sentido ha realizado una revisión de los precios existentes en el mercado obteniendo la siguiente información:

Equipos comprables vendidos entre partes independientes
en el ultimo ejercicio fiscal

| Empresa comparable independiente | Precio Q. Unidad 500 HP |
|----------------------------------|-------------------------|
| Mencor | Q5,500 |
| Air | Q6,700 |
| Westin | Q6,100 |
| Amco | Q5,000 |
| Suis | Q5,400 |
| Sweeden | Q8,500 |
| Cooper | Q7,600 |
| Sunshine | Q7,900 |
| Capton | Q7,000 |
| Carrier | Q5,900 |

a) Ordenar los precios en forma ascendente de acuerdo con su valor.

| Numero de Elementos | Importe operación comparable |
|---------------------|------------------------------|
| 1 | Q5,000 |
| 2 | Q5,400 |
| 3 | Q5,500 |
| 4 | Q5,900 |
| 5 | Q6,100 |
| 6 | Q6,700 |
| 7 | Q7,000 |
| 8 | Q7,600 |
| 9 | Q7,900 |
| 10 | Q8,500 |

← Mediana

b) Obtener la Mediana adicionando la unidad al numero total de elementos que integran la muestra de precios, dividiendo el resultado entre 2.

$$\text{Mediana} = 10 + 1 / 2 = 5.50$$

Como la mediana tiene un número decimal el valor de la mediana se determina así:

Límite superior - límite inferior \times el número decimal + el valor entero

$$6,700 - 6,100 = 600 \times 0.5 = 300 + 6,100 = 6,400$$

- c) Determinar el percentil 25, el cual se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2.

$$\text{Percentil 25} = 5.50 + 1 = 6.50 / 2 = 3.25$$

- d) Se determina el límite inferior del rango ubicando el precio correspondiente al número entero secuencial del percentil 25.

LI percentil 25 = valor entero percentil + ((diferencia entre el límite superior y valor entero percentil) \times valor decimal) + valor entero percentil

$$\text{Límite inferior percentil 25} = 5,500 + ((5,900 - 5,500) \times 0.25) = 5,600$$

- e) Se determina el percentil 75

Mediana - unidad + Percentil 25

$$\text{Percentil 75} = 5.5 - 1 + 3.25 = 7.75$$

- f) Determinar el límite superior del rango ubicando el precio correspondiente al número entero del percentil 75.

LS percentil 75 = valor entero percentil + ((diferencia entre el límite superior y valor entero percentil) \times valor decimal) + valor entero percentil

$$\text{Límite superior percentil 75} = 7,000 + ((7,600 - 7,000) \times 0.75) = 7,450$$

- g) Después de calcular la mediana, el límite inferior del percentil 25 y el límite superior del percentil 75, la gráfica queda así:

| Numero de Elementos | Importe operación comparable |
|---------------------|------------------------------|
| 1 | Q5,000 |
| 2 | Q5,400 |
| 3 | Q5,500 |
| 4 | Q5,900 |
| 5 | Q6,100 |
| 6 | Q6,700 |
| 7 | Q7,000 |
| 8 | Q7,600 |
| 9 | Q7,900 |
| 10 | Q8,500 |

← Percentil 25 (5,600) Límite Inferior

← Mediana

← Percentil 75 (7,450) Límite Superior

Si los precios o margen de utilidad de la empresa se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados que se asemejan más a las operaciones del contribuyente, se deberán utilizar los precios o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.

En este caso el principio de plena competencia para la adquisición de equipos de aire acondicionado de 500 H.P. entre partes independientes será:

| | |
|-----------------|---------|
| Límite inferior | Q.5,600 |
| Mediana | Q.6,400 |
| Límite superior | Q.7,450 |

Por lo tanto, el precio pactado entre casa matriz y Aire Fresco, S.A. que fue de Q.7,250 quetzales por unidad está dentro del rango y por lo mismo cumple con el principio de plena competencia y se considera entonces que se pacta la operación como si fuera entre partes independientes o lo que es lo mismo, se trata de una operación a Precio de Transferencia correcto.

ANEXO No. 4

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTARÍA TRIBUTARIA

CUESTIONARIO PARA LA ELABORACIÓN DE TESIS DE POSTGRADO

TEMA: FISCALIZACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA

INSTRUCCIONES: Las interrogantes que se plantean en el presente cuestionario, tienen la intención de conocer la opinión y el criterio de algunos profesionales de acuerdo a su experiencia, acerca del manejo de operaciones entre empresas constituidas en Guatemala y que tienen vinculación con empresas del exterior generalmente bajo la figura de Casa Matriz y filiales, esto con el objetivo de determinar si estas empresas están utilizando los Precios de Transferencia en sus operaciones, los cuales pudieran estar alejados del precio real de mercado que pactarían con terceros. Con lo anterior poder concluir si es necesario incluir en la normativa tributaria Guatemalteca la fiscalización de los Precios de Transferencia.

- 1 ¿Tiene usted conocimiento si existen en Guatemala empresas vinculadas con empresas del exterior, que se pudieran catalogar como partes relacionadas?

SI NO

- 2 ¿De acuerdo a su experiencia cuantas empresas conoce usted que trabajan de forma vinculada con empresas del exterior y pudieran estar usando Precios de Transferencia?

Cantidad

- 3 ¿Considera usted que las empresas vinculadas de las cuales tiene conocimiento de su existencia, realizan operaciones que generen movimientos importantes de capitales entre Guatemala y otros países?

SI NO

- 4 ¿Tiene usted conocimiento si existen en Guatemala empresas que tienen partes vinculadas o relacionadas constituidas en países denominados paraísos fiscales?

SI NO

- 5 ¿Cuántas empresas conoce usted que están constituidas en Guatemala y que realicen operaciones con empresas vinculadas en paraísos fiscales?

Cantidad

- 6 ¿De las empresas Guatemaltecas que tienen vinculación con las constituidas en paraísos fiscales, considere usted que el flujo de capital por sus operaciones son montos importantes?

SI NO

- 7 ¿Considera usted que las operaciones que se realizan entre empresas vinculadas o relacionadas, se valoran a precios justos de mercado?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 8 ¿Considera usted que en Guatemala las empresas vinculadas están utilizando los Precios de Transferencia para el traslado de utilidades fuera del país?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 9 ¿En función de su experiencia, opina usted que en Guatemala se crean empresas relacionadas con el propósito principal, de medir la eficiencia de las diferentes áreas de un grupo corporativo?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 10 ¿Considera usted que en Guatemala tanto la Administración Tributaria como las empresas, tienen los conocimientos básicos y dominan el tema de Precios de Transferencia?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 11 ¿Opina usted que sería conveniente desde el punto de vista de incrementar las inversiones extranjeras en el país, y por ende obtener mayor crecimiento económico, que se implemente en la legislación Guatemalteca la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 12 ¿Considera usted que las empresas Multinacionales vinculadas con empresas constituidas en Guatemala, tienen la política de realizar sus operaciones a precios reales de mercado, respetando normativas de Precios de Transferencia aceptadas a nivel internacional?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 13 ¿A su criterio, si Guatemala implementara la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia quedaría en desventaja con el resto de países de la región Centro Americana, respecto a la estimulación de la inversión extranjera?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |

- 14 ¿De acuerdo a su criterio, es conveniente implementar en Guatemala la regulación y fiscalización de los Precios de Transferencia, para ayudar en alguna medida a que se paguen en el país los impuestos que por derecho le corresponden?

SI NO

Por qué?

| |
|--|
| |
| |