

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“LOS MÉTODOS Y EL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN
DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA
PARA ENTIDADES RELACIONADAS”**

TESIS

Presentada a la Junta Directiva
de la Facultad de Ciencias Económicas

POR

ZURY GABRIELA VILLATORO RUANO

Previo a conferírsele el título de

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

En el Grado Académico de

LICENCIADA

Guatemala, octubre de 2013

**MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero :	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto:	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Área Matemática-Estadística:	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Área Contabilidad:	Lic. Erik Roberto Flores López
Área Auditoría:	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Lic. Jorge Luis Reyna Pineda
Secretario:	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Examinador:	Lic. Erik Roberto Flores López

Lic. Walter Augusto Cabrera Hernández M.Sc.
Contador Público y Auditor
Formulación y Evaluación de Proyectos
IPMA Level D Certified Project Management Associate



Guatemala, 12 de abril de 2013

Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria

Señor Decano:

Con base en el nombramiento DIC.AUD. 318-2012 de fecha dos de octubre de 2012, con el cual la decanatura me designó, para actuar como Asesor de Tesis en el trabajo de la estudiante **ZURY GABRIELA VILLATORO RUANO**, en su trabajo de tesis denominado **“LOS MÉTODOS Y EL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA ENTIDADES RELACIONADAS”**, me permito informarle que se procedió a brindar la asesoría necesaria para desarrollar dicho trabajo de tesis.

El trabajo que se presenta ha sido investigado técnica y metodológicamente para garantizar la calidad de su contenido, siendo a su vez un tema de relevancia a la fecha y de importancia para la actividad productiva, económica y tributaria del país, orientada sobre un tema trascendente para entidades o partes relacionadas a nivel nacional e internacional, proporciona un aporte y guía técnica para la identificación de los métodos y el proceso para determinación de los precios de transferencia, así como el desarrollo de un estudio de precios de transferencia, para entidades o partes relacionadas en Guatemala. Satisface las exigencias académicas y constituye un valioso material como fuente de consulta a nivel técnico y profesional, en tal virtud, recomiendo que el trabajo sea aprobado para su discusión y defensa académica en el Examen Privado de Tesis de la Señorita **VILLATORO RUANO**, previo a conferirle el título de Contadora Pública y Auditora en el grado Académico de Licenciada.

Agradezco al Señor Decano la confianza que brindó al suscrito para colaborar en esta forma con las actividades académicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Lic. Walter Augusto Cabrera Hernández
Colegiado No. 3,524



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTE DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL TRECE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 12-2013 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de agosto de 2013, se conoció el Acta AUDITORIA 137-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 31 de mayo de 2013 y el trabajo de Tesis denominado: "LOS MÉTODOS Y EL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA ENTIDADES RELACIONADAS", que para su graduación profesional presentó la estudiante ZURY GABRIELA VILLATORO RUANO, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"YO Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CARRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Smp.

Ingrid
REVISALDO

DEDICATORIA

A DIOS

A Dios Padre Omnipotente creador del cielo y de la tierra, a los Ángeles y a los Santos, a la Virgen María por concederme la vida, la sabiduría, valentía y perseverancia que me permiten alcanzar esta meta.

A MI MADRE

Mirna Ruano por ser el motor de mi vida con su inigualable amor, la luz de la esperanza, por ese apoyo cálido e incondicional y por su infinita dedicación.

A MI PADRE

Gustavo Villatoro por hacer de mí una mujer fuerte a las adversidades, por sus enseñanzas y valiosamente por inspirar en mí el anhelo que me conlleva a realizarme en esta meta.

A MI HERMANO

Gustavo Adolfo Villatoro Ruano por su invaluable presencia, por todo su cariño, apoyo y amistad de hoy y siempre.

A MIS ABUELOS

Dolores de Jesús Contreras y Edmundo Ruano porque con todo su amor, apoyo y presencia a lo largo de mi vida, son también los padres que motivaron mi camino y a Dios gracias por permitirnos el vivir juntos de esta meta.

A MI FAMILIA

Saira Ruano, Consuelo López, Alejandra Juárez y a todos los que cariñosamente siempre colaboraron conmigo en todos los aspectos de mi vida y a quienes participo de este logro.

A MIS AMIGOS

Mónica Vargas, Wilfredo Véliz, Pablo García, Antonio Paz, Guillermo Contreras, Javier González, Luis Ramos, Claudia López, Danilo López, Isis Cubas, Carlos Cornejo, Magda Castillo, Axel Pojoy, Jhony Fuentes... A todos, por su buena amistad, sabios consejos e inolvidables convivencias.

A MIS HERMOSOS

Mi prima y ahijada Lucia Fernanda y mi sobrino Juan Diego, por la bendición de sus presencias en nuestra familia y cada sonrisa suya que me hace feliz.

A MIS EX COMPAÑEROS DE TRABAJO

Licda. Johanna López, Lic. Mardoqueo Vásquez por su apoyo, conocimientos compartidos y todas las buenas convivencias.

A MIS CATEDRÁTICOS

Por su contribución académica.

A MI ASESOR Y SUPERVISOR DE TESIS

Lic. Walter Augusto Cabrera Hernández M.Sc. por su asistencia, conocimientos compartidos y por ser un ejemplo de excelencia académica y profesional.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Gloriosa casa de estudios que me otorgó la dicha de pertenecer a ella y de proporcionarme sus enseñanzas.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Por permitirme el desarrollo como profesional.

ÍNDICE

Contenido	Página
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
1.1 Antecedentes de los precios de transferencia	1
1.2 Normativa internacional relativa a los precios de transferencia	6
1.2.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	6
1.2.2 Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a entidades relacionadas y Administraciones Tributarias	7
1.3 Objetivos de una política de determinación de precios de transferencia	11
1.4 Principio de libre competencia o principio de arm's length	12
1.5 Factores que distorsionan el principio de libre competencia	15
1.5.1 Doble imposición	15
1.5.2 Paraísos fiscales	15
1.5.3 Tipo de cambio	16
1.5.4 Factores que podrían obstaculizar la aplicación del principio de libre competencia en Guatemala	16
1.6 Regulaciones legales en Guatemala sobre Precios de Transferencia	17
1.6.1 Situación de los precios de transferencia en la legislación guatemalteca desde el mes de febrero 2013	31
1.6.2 Vigencia de la legislación guatemalteca relativa a los precios de transferencia	33

1.6.3	Otros artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vinculados al principio de libre competencia	35
1.6.4	Impacto fiscal de los precios de transferencia en los diferentes regímenes del Impuesto Sobre la Renta	39
1.6.5	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta - Acuerdo Gubernativo 213-2013	47
1.7	Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas	53
1.7.1	Servicios intragrupo	53
1.7.2	Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas, según la legislación guatemalteca	55
1.8	Acuerdos de precios por anticipado	55
1.8.1	Acuerdos de precios por anticipado (APA), con la Administración Tributaria	55
1.8.2	Acuerdos de reparto de costos (ARC), entre entidades relacionadas	60
1.9	Información y documentación	64
1.9.1	Disposiciones legales	64
1.9.2	Información a revelar sobre partes relacionadas - NIC 24 -	66

CAPÍTULO II MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1	Los métodos de valoración de la OCDE	71
2.1.1	Análisis de comparabilidad	71
2.1.2	Métodos de valoración	83
2.2	Valoración contable internacional	84
2.3	Métodos de valoración según la legislación tributaria guatemalteca	85

CAPÍTULO III
FASES DEL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN
DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1	Recolección, análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad	89
3.1.1	Guía número 1 - Instrumento de recolección de la información	89
3.1.2	Guía número 2 - Análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad (análisis funcional y análisis económico), selección del método para la determinación de precios de transferencia y conclusión	94
3.2	Criterios para seleccionar el método de precios de transferencia	96
3.2.1	Elaboración de informe	98

CAPÍTULO IV
LOS MÉTODOS Y EL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN
DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA ENTIDADES RELACIONADAS

4.1	Alcance del presente caso demostrativo	99
4.1.1	Un caso de estudio técnico, con enfoque en un método de precios de transferencia y el proceso para su identificación y selección por las partes relacionadas	100
	CONCLUSIONES	156
	RECOMENDACIONES	158
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	161
	ANEXOS	

ÍNDICE DE TABLAS

Contenido	Página
Tabla 1 Participación de mercado a nivel mundial de Inter Co IT	131
Tabla 2 Participación de mercado en Latinoamérica de Inter Co IT	131
Tabla 3 Libro de compras ITSA mes de enero 2012	138
Tabla 4 Libro de compras ITSA mes de febrero 2012	138
Tabla 5 Libro de compras ITSA mes de marzo 2012	139
Tabla 6 Libro de compras ITSA mes de abril 2012	139
Tabla 7 Libro de compras ITSA mes de mayo 2012	140
Tabla 8 Libro de compras ITSA mes de junio 2012	140
Tabla 9 Libro de compras ITSA mes de julio 2012	141
Tabla 10 Libro de compras ITSA mes de agosto 2012	141
Tabla 11 Libro de compras ITSA mes de septiembre 2012	142
Tabla 12 Libro de compras ITSA mes de octubre 2012	142
Tabla 13 Libro de compras ITSA mes de noviembre 2012	143
Tabla 14 Libro de compras ITSA mes de diciembre 2012	143

Tabla 15	
Precios de venta unitarios promedio de Inter Co IT a ITSA	144
Tabla 16	
Precios de venta unitarios promedio de proveedores centroamericanos a ITSA	145
Tabla 17	
Precios de venta unitarios promedio de Inter Co IT a ITSA ordenados de menor a mayor	146
Tabla 18	
Precios de venta unitarios promedio de proveedores centroamericanos a ITSA ordenados de menor a mayor	147
Tabla 19	
Rango principio de libre competencia	153

ÍNDICE DE FIGURAS

Contenido	Página
Figura 1 Situación de los precios de transferencia en Guatemala al mes de febrero 2013	31
Figura 2 Vigencia de la normativa de precios de transferencia en Guatemala	34
Figura 3 Exclusión de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital de la base imponible de las rentas de actividades lucrativas	41
Figura 4 Impacto de precios de transferencia en los estados financieros	42
Figura 5 Impacto de los precios de transferencia en el estado de resultados en un país de baja tributación	42
Figura 6 Ámbito de aplicación de precios de transferencia y su impacto en la base imponible	43
Figura 7 Impacto de precios de transferencia en los regímenes según transacciones de ingreso	44
Figura 8 Impacto de precios de transferencia en los regímenes según transacciones de costo o gasto	45
Figura 9 Comparables internos vs comparables externos	82
Figura 10 Caracterización de las entidades relacionadas	97
Figura 11 Ubicación geográfica de Innova T Guatemala, S.A.	130

Figura 12 Distribución de algunos bienes y/o servicios importados de Inter Co IT, Casa Matriz a Innova T Guatemala, S.A.	132
Figura 13 Proceso de operación de ITSA	136
Figura 14 Comparables partes relacionadas	136
Figura 15 Comparables para independientes	137

INTRODUCCIÓN

El proceso de desarrollo económico a través de la comunicación e interdependencia a nivel mundial, el desarrollo tecnológico y el crecimiento y expansión de gran escala han permitido, entre otras, la unificación de mercados, sociedades y la homogenización cultural, conocido como globalización, desde el punto de vista económico al interior de los países a través de la desregularización.

La disminución de límites se consulta en todo tipo de mercados, en las transacciones en dinero, acuerdos de libre comercio, la creación de bloques económicos y/o mercados comunes entre varios países y regiones. El fin primordial de la desregularización, vender, para lo cual limita al mundo a un solo mercado donde existen productores, vendedores y consumidores, donde las fronteras son conceptos en desuso y la capacidad de regulación de los gobiernos ha disminuido notablemente, a la par que aumenta la necesidad de ser competitivos.

Dentro del contexto de la globalización, sobresalen las empresas multinacionales, empresas que tienen operaciones de diseño, producción y distribución más allá de su país de origen, su direccionamiento estratégico, está orientado hacia el mercado mundial y el incremento de sus márgenes de utilidad, a través del establecimiento de filiales que se administren con costos reducidos.

Las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre precios de transferencia, están relacionadas con la aplicación del principio de libre competencia en la determinación de los precios de transferencia de las empresas (partes relacionadas). Su objetivo es proporcionar lineamientos de control a las Administraciones Tributarias (de los

países miembros de la OCDE y de los países no miembros) y a las empresas multinacionales proponiendo soluciones mutuamente satisfactorias a los problemas que puedan plantear los precios de transferencia, de manera que reduzcan las controversias entre las Administraciones Tributarias, así como las surgidas entre dichas Administraciones y la empresas multinacionales, evitando de esta manera procesos contenciosos costosos.

La OCDE define a los precios de transferencia como “los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas” o como 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. La existencia de este concepto, obedece a las empresas con partes relacionadas, para determinar si algunas empresas compran y/o venden productos y servicios dentro del grupo, con precios más bajos o más altos a los del valor de mercado.

Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias, porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos, por consiguiente, los beneficios gravables de las empresas con partes relacionadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales.

La presente investigación tiene como objetivo dar una introducción generalizada del principio de libre competencia, los precios de transferencia, las partes relacionadas, aspectos puntuales de relevancia, la relación de la legislación de precios de transferencia con otras regulaciones tributarias, dar a conocer los métodos y el proceso para la determinación de los precios de transferencia que tienen obligadamente que cumplir las partes relacionadas en Guatemala como consecuencia de la publicación del Decreto 10-2012 del Congreso de la

República, Ley de Actualización Tributaria, el cual se encuentra en vigencia a partir del 1 de enero del año 2013, entre otras.

Las partes relacionadas que refiere el marco legal guatemalteco, para el cumplimiento tributario deberán proporcionar un estudio técnico que permita establecer los precios de transferencia de conformidad con las actividades operativas y económicas que realizan, que de no hacerlo se encuentran expuestas a contingencias, riesgos tributarios y sanciones, derivado a que cualquier valor identificado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en las transacciones entre partes relacionadas que se encuentre sobre o debajo del valor de mercado constituirá motivos de ajustes para las partes relacionadas. En tal sentido, las partes relacionadas al aplicar correctamente el método y el proceso para la determinación de precios de transferencia que corresponda según las actividades operativas y económicas, minimizarían los riesgos de los ajustes y sanciones económicas por parte de la Administración Tributaria, en las partes relacionadas con las que interactúan.

Para una adecuada comprensión del trabajo de investigación, el contenido de la presente tesis fue estructurado técnica y metodológicamente en cuatro capítulos, los cuales se describen a continuación:

En el capítulo I, se desarrolla el marco teórico sobre los antecedentes de los precios de transferencia, la normativa Internacional relativa a los precios de transferencia, los objetivos de una política de determinación de precios de transferencia, los aspectos económicos para los precios de transferencia, el principio de libre competencia, los factores que distorsionan el principio de libre competencia, las regulaciones legales en Guatemala sobre precios de transferencia, el tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas, los acuerdos de precios por anticipado, la información y

documentación, los otros métodos destinados a evitar y resolver las controversias en los precios de transferencia, comparables internos y externos de precios de transferencia, factores que distorsionan el principio de libre competencia, situación de los precios de transferencia en la legislación guatemalteca desde febrero 2013, vigencia de la legislación guatemalteca, otros artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vinculados con el principio de libre competencia, entre otros temas relevantes.

El capítulo II, incluye el marco teórico que describe la referencia internacional y nacional, sobre los métodos de valoración de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la valoración contable internacional y los métodos de valoración según la legislación tributaria guatemalteca.

En el capítulo III, se presentan los resultados relativos al trabajo de campo desarrollado en la presente investigación, como las fases de análisis para la determinación de los precios de transferencia de acuerdo a la investigación realizada y a la teoría analizada, así mismo los criterios para seleccionar el método de precios de transferencia, también la recolección, análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad, evaluación de los precios de transferencia con base en la información obtenida de la entidad y la elaboración del informe.

El capítulo IV, presenta el aporte de la investigación sobre los métodos y el proceso para la determinación de los precios de transferencia para Guatemala, que incluye las guías técnicas siguientes: número 1, instrumento de recolección, análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad sujeta a la determinación de precios de transferencia; número 2, selección del método para la determinación de precios de transferencia. Además, incluye el caso práctico

demostrativo de la aplicación técnica de la investigación teórica y del aporte de la investigación de campo realizado.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la presente investigación, así como las referencias bibliográficas que fueron consultadas y los anexos adjuntos por su contenido de importancia en la investigación.

CAPÍTULO I

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1 Antecedentes de los Precios de Transferencia

Con la globalización de la economía, cuyo desarrollo ha sido sumamente acelerado en los últimos 20 años, ha adquirido mayor relevancia el concepto de Precios de Transferencia. Si bien el concepto surgió originalmente en transacciones entre partes relacionadas operando en una misma jurisdicción, su verdadera dimensión se ha dado en el contexto internacional, donde está orientado a solucionar dos problemas internacionales de tributación igualmente graves.

Por una parte, es frecuente que los grupos multinacionales procuren, mediante administración de los precios entre los miembros del grupo, transferir artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a paraísos fiscales, así como transferir artificialmente utilidades, de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales. Como es apenas obvio, la finalidad de tales transferencias es reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones. La contraparte de tales transferencias artificiales la constituyen los fiscos de los países que sufren las transferencias, que se ven privados de manera inequitativa, de impuestos a los que legal y justamente tienen derecho.

También sucede que los grupos multinacionales se ven afectados por una doble imposición económica internacional, cuando dos o más países atribuyen precios diferentes a una misma transacción entre entidades del grupo. “Por ejemplo, un

residente de Colombia compra maquinaria y equipo a su casa matriz, residente en los Estados Unidos de América, en US\$1, 000,000. La casa matriz reconoce el ingreso y paga los impuestos correspondientes sobre tal suma en los Estados Unidos de América. La subsidiaria colombiana causa el costo de US\$1, 000,000 que disminuirá el monto de su renta líquida al irse depreciando y disminuirá, por ende, sus impuestos en Colombia. Si las autoridades tributarias de los Estados Unidos de América consideran que el precio pactado fue inferior al que debió reconocerse según sus reglas de Precios de Transferencia, modificarían, para efectos impositivos, el ingreso de la casa matriz, digamos a US\$1, 500,000, gravándolo en consecuencia. Y si Colombia considera, según sus reglas, que el precio fue correcto, no modificaría el costo declarado para la subsidiaria. El resultado para el grupo multinacional sería una doble imposición económica, en los Estados Unidos sobre el mayor ingreso y en Colombia sobre el menor costo.” (10:3).

Lo anterior indica que tal doble o múltiple imposición económica internacional se convierte en un impedimento para las transacciones internacionales de bienes y servicios y para los movimientos de capital.

Con el fin de evitar estas distorsiones, se hace necesaria la implementación de principios relativos a los Precios de Transferencia entre entidades relacionadas, que tiendan tanto a determinar la base tributaria apropiada en cada jurisdicción como a evitar la doble imposición, con lo cual se minimizan los conflictos entre las Administraciones Tributarias de los diferentes países y se promueve el comercio y la inversión internacionales. Tales principios, deben adoptarse no de manera unilateral, sino en un verdadero contexto de aprobación internacional, para evitar así respuestas unilaterales, incompletas o inconsistentes hacia problemas multilaterales. Por lo que, se ha adoptado el Principio “*arm’s length*”, que constituye la médula de este estudio.

Es evidente, que sin la aplicación de los Precios de Transferencia, las entidades relacionadas disponen de oportunidades al trasladar utilidades desde un país con altos gravámenes tributarios a otro con bajos impuestos, ya sea por una tarifa reducida del impuesto a las utilidades de las entidades o por medio de incentivos tributarios para diversas actividades.

Los precios de Transferencia pueden ser aplicados en distintas actividades realizadas por las entidades relacionadas, siendo algunas las siguientes:

- Compraventa de materia prima
- Compraventa de productos terminados
- Ventas o cesión del uso de todo tipo de tangibles.
- Transferencia o cesión del uso de bienes intangibles
- Transferencia de tecnología
- Arrendamiento de inmuebles
- Prestación de servicios administrativos, técnicos y de asistencia técnica, de propaganda, de investigación, entre otros
- Préstamos o adelantos
- Cobro o pago de regalías
- Cuotas por licencias de patentes, software, marcas, entre otros
- Cualquier otro gasto en general incurrido por las entidades relacionadas para compensación entre sí

En la medida que el precio de estas actividades, se aleje del precio considerado en el mercado, ya sea por no aplicar Precios de Transferencia o por una inadecuada aplicación, se continuaría beneficiando a unos países y perjudicando a otros tributariamente.

Asimismo, se considera que la administración de precios entre entidades relacionadas puede deberse, también a requerimientos de flujo de efectivo, a lograr una mejor presentación de los estados financieros, por lo que esta administración de precios puede tener otras justificaciones y no solamente la de buscar beneficios fiscales. Los Precios de Transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias, dado a que por medio de su aplicación pueden determinar en gran medida los ingresos y los gastos y así los beneficios gravables de las entidades relacionadas ubicadas en distintas jurisdicciones fiscales.

En consecuencia a lo anterior, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) implementa controles que no afectan al comercio internacional, emitiendo guías y lineamientos en general acerca de Precios de Transferencia a adoptar por las Administraciones Tributarias, como un mecanismo de control fiscal de las operaciones entre entidades relacionadas. Estas regulaciones no son nuevas y se encuentran adoptadas por las Administraciones Tributarias de la gran mayoría de países a nivel mundial.

La evolución mundial de la normativa de Precios de Transferencia se puede observar a continuación:

El primer país en el mundo que adopta en su legislación fiscal los Precios de Transferencia fue la Gran Bretaña alrededor del año de 1915, seguido por Estados Unidos de América en 1917.

Para Guatemala, las referencias más cercanas de su implementación y aplicación se encuentran en México, en donde ya se tiene este tipo de legislación desde hace varios años y en El Salvador, en donde han cobrado vigencia dichas normas desde enero 2010. Es importante mencionar que

anterior a marzo de 2012, en Guatemala, no existía una legislación tributaria sobre el tema de Precios de Transferencia, aunque desde hace varios años se tenía un proyecto de Ley en el Congreso de la República sobre este tipo de regulaciones, pero el mismo no había sido aprobado.

Sin embargo, desde hace algunos años, en la práctica, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), ha estado fiscalizando y sancionando a entidades utilizando bases legales que se encuentran en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para ajustar los precios de importaciones, exportaciones o servicios que se prestan entre entidades relacionadas, aduciendo muchas veces que dichos precios no corresponden a los precios de mercado que la SAT ha determinado con base en su investigación. Aunque estas normas legales que contienen las Leyes antes indicadas, no están necesariamente orientadas a regular los Precios de Transferencia, sino para evitar acciones deliberadamente diseñadas para pagar menos impuestos.

Conforme a lo expuesto anteriormente, a partir de 2012, el Congreso de la República de Guatemala promulgó la Ley de Actualización Tributaria, que en su Libro I contempla una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigencia en enero de 2013, e indica en el Título II específicamente en su Capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas.

1.2 Normativa internacional relativa a los precios de transferencia

1.2.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es una organización internacional compuesta por más de 30 países desarrollados cuyo

objetivo es coordinar, sus políticas económicas y sociales. Fundada en 1960, “en virtud del artículo 1 de la Convención firmada el 14 de diciembre de 1960, en París, y que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) tiene como objetivo promover las políticas destinadas a:

- Lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial;
- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y no miembros en vías de desarrollo económico; y
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.” (12:4)

La sede central de la OCDE se encuentra en la ciudad de París. “Países integrantes: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, EE.UU., Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía (todos en el año 1961), Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994), República Checa (1995), Hungría (1996), Polonia (1996), Corea del Sur (1996) y Eslovaquia (2000).” (12:4)

1.2.2 Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a entidades relacionadas y Administraciones Tributarias

Estas Directrices se centran en la aplicación del principio de libre competencia para valorar los precios de transferencia de entidades relacionadas. Las Directrices pretenden ayudar a las Administraciones Tributarias (tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros) y a las entidades multinacionales, indicándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambos tipos de entidades en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre Administraciones Tributarias y entidades multinacionales y evitando litigios costosos.

Las Directrices analizan los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de libre competencia y estudian la aplicación práctica de estos métodos.

La OCDE provee guías generales, no obligatorias, modificables a cada país.

Los países miembros de la OCDE continúan adoptando el principio de libre competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (y en los convenios bilaterales que obligan, legalmente en este aspecto, a las partes interesadas en los tratados) y en el Informe de 1979.

“Se fomenta que los países miembros de la OCDE sigan estas Directrices en sus prácticas internas de precios de transferencia y se estimula a los contribuyentes para que sigan estas Directrices al valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de libre competencia. Se anima a las Administraciones Tributarias a tener en cuenta la apreciación del

contribuyente, desde un punto de vista comercial, sobre la aplicación del principio de libre competencia en sus prácticas de inspección y a desarrollar sus análisis de precios de transferencia desde esta perspectiva.” (12:17)

Conforme al tema de Precios de Transferencia, OCDE plantea las siguientes interrogantes para comprender la importancia de la aplicación de Precios de Transferencia, siendo:

“¿Por qué debería un país incorporar el principio de libre competencia en su legislación interna?

En el plano teórico, los países en desarrollo y en transición y los países de la OCDE se enfrentan esencialmente al mismo desafío en el desarrollo de legislación en materia de precios de transferencia: la protección de su base imponible tributaria sin generar doble imposición o inseguridad jurídica que puedan obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional.

La alineación de las normas internas en materia de precios de transferencia con los principios aceptados internacionalmente y establecidos en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia puede:

- Proporcionar a los países los medios que requieren para luchar contra la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción llevada a cabo por las entidades multinacionales;
- Proporcionar a las entidades multinacionales una cierta seguridad jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país en cuestión;
- Reducir el riesgo de doble imposición económica;

- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional;
- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre entidades multinacionales y entidades independientes que operen en un país.

¿Es el principio de libre competencia más favorable para las economías desarrolladas que para las economías en desarrollo y en transición?

El principio de libre competencia básicamente establece que las operaciones entre entidades relacionadas no deben verse distorsionadas por la relación especial que une a las dos partes. Como tal, el principio de libre competencia es neutral. En materia de valoración aduanera rige un principio similar.

En realidad, en materia de precios de transferencia la tensión no es tanto entre países desarrollados y países en desarrollo, como entre países de elevada tributación y aquéllos de baja tributación. La transferencia artificial de beneficios hacia países de baja tributación es un problema para muchos países, tanto miembros como no miembros de la OCDE. El principio de libre competencia y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia han sido elaborados con el fin de establecer un criterio razonable que permita resolver las controversias entre países de la OCDE relativas a la atribución de los derechos que permiten gravar los beneficios de las entidades multinacionales. Al igual que los países miembros de la OCDE, los países en desarrollo y en transición pueden utilizar el principio de libre competencia y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para determinar la parte de los beneficios de las entidades multinacionales sujeta a imposición en su jurisdicción.

Los países miembros y no miembros de la OCDE comparten el doble objetivo del principio de libre competencia (proteger la base imponible tributaria de un país y limitar el riesgo de doble imposición). En ambos casos, unirse al consenso internacional es el método más eficaz para alcanzar estos objetivos.

Por supuesto, la existencia de legislación en materia de precios de transferencia no es suficiente para resolver todas las cuestiones fiscales internacionales a las cuales se puede enfrentar un país. Si bien la normativa en precios de transferencia es parte integrante del marco normativo para abordar la evasión fiscal internacional, no reemplaza ni las normas anti-elusión ni las leyes que se aplican a las entidades extranjeras controladas que pueden ser necesarias para combatir operaciones abusivas.

¿Es la administración del principio de libre competencia demasiado compleja para las economías en desarrollo y en transición?

Con frecuencia se plantea la pregunta acerca de la complejidad de la administración del principio de libre competencia para los países que disponen de recursos administrativos limitados, y en especial, para las economías en desarrollo y en transición. Es cierto que la aplicación de este principio puede ser compleja y necesitar recursos importantes.

De hecho, la mayoría de los países miembros de la OCDE iniciaron su actividad en esta área poco a poco, desarrollando e implementando la normativa en materia de precios de transferencia de manera progresiva en el curso de las últimas dos décadas, y continuando el proceso de mejora actualmente.

La adaptación de medidas legislativas y del desarrollo de capacidades administrativas a las necesidades estratégicas y a los recursos administrativos

de cada país puede constituir uno de los factores de éxito. En general, esto significa priorizar las actividades de cumplimiento y control en materia de precios de transferencia en función de las circunstancias de cada economía, y en particular, del tipo de comercio internacional, de su complejidad y del número de grandes contribuyentes afectados; fijar objetivos de cumplimiento y control realistas y que tomen en cuenta las capacidades de la administración; y establecer condiciones de cumplimiento de la normativa que sean razonables para los contribuyentes de acuerdo con la importancia del comercio internacional.” (13:2)

1.3 Objetivos de una política de determinación de Precios de Transferencia

“Los objetivos que se esperan alcanzar mediante la aplicación de una política de determinación de Precios de Transferencia, principalmente son los siguientes:

- Movimiento internacional de fondos.
- Ingreso a nuevos mercados o reducción de la competencia.
- Disminución en el pago de impuestos o aprovechamiento de oportunidades en exportación.
- Evaluación de retirar sucursales, afiliadas o relacionadas cuando la entidad se encuentra establecida en centros de decisión o de beneficios.

- Minimización de los riesgos ante las variaciones de los tipos de cambio, desviando beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte.
- Disminución del impuesto en las utilidades de las entidades, por medio de la planificación fiscal de las entidades relacionadas con el objetivo de reducir las obligaciones tributarias de las entidades como grupo.” (4:86)

1.4 Principio de libre competencia o principio de *arm's length*

El principio de libre competencia, conocido internacionalmente como el término “*arm's length principle*”, refiere al principio por el que las transacciones entre entidades relacionadas son valoradas o efectuadas por el valor normal de mercado, es decir, como si se tratase de entidades independientes.

“Asimismo hay varias razones que explican por qué los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de libre competencia. Una de las primeras causas es que este principio ofrece un tratamiento fiscal equitativo para entidades multinacionales y para entidades independientes. Permitiendo un trato más igualitario a efectos fiscales entre entidades relacionadas e independientes que supone el principio de libre competencia y evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad. Además, el principio de libre competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas.

Aunque se ha demostrado efectivo el uso del principio de libre competencia en gran número de casos, en otros, su aplicación es difícil y complicada, como es el caso de grupos multinacionales con producción integrada de bienes altamente especializados en intangibles exclusivos y/o en la prestación de servicios especializados, debido a la poca o nula comparación que se encuentra en el mercado de estos productos, debido a su grado de exclusividad y especialización.

También se ha de tener en cuenta que algunas transacciones se dan sólo entre entidades relacionadas, y no entre entidades independientes, debido a que los grupos multinacionales tienen unas circunstancias comerciales que no se dan entre entidades independientes.” (1:41)

Además, se ha de tener en cuenta las dificultades que pueden encontrar tanto las Administraciones Tributarias como los contribuyentes para poder aplicar este principio, debido a que se necesita una gran información de datos para que tanto las Administraciones Tributarias como los contribuyentes puedan evaluar las operaciones no relacionadas y las actividades comerciales de entidades independientes y las comparen con las operaciones y actividades de entidades relacionadas. Aparte, en algunos casos la información requerida es difícil de obtener e interpretar.

Pero, a pesar de la complejidad de la aplicación de este principio, debe reconocerse que se trata del único aceptado internacionalmente como rector del análisis de los Precios de Transferencia. Ningún otro criterio goza de tal aceptación, por lo que sólo este principio limita el riesgo de que se produzca y consolide una doble imposición.

“En definitiva, la aplicación del principio de libre competencia, desde un punto de vista operativo, exige la consideración de un conjunto de aspectos básicos, siendo los siguientes:

- El precio de plena competencia debe calcularse con respecto a una operación concreta, específica y única;
- La transacción de las entidades relacionadas debe ser comparada con esta operación concreta, específica y única;
- El precio de plena competencia debe considerar todas las obligaciones contractuales y legales que sean asumidas por las partes contratantes;
- Cualquier precio de plena competencia debe basarse en un mercado abierto, libre, sin limitaciones o regulaciones restrictivas;
- En cualquier caso, deben considerarse las características subjetivas de la operación, razón por la cual el precio de plena competencia puede diferir del precio libre de mercado;
- La consideración del análisis funcional de las operaciones realizadas por las entidades (funciones de cada entidad, riesgo económico asumido, responsabilidad y activos empleados en la realización de las operaciones).” (1:45)

1.5 Factores que distorsionan el principio de libre competencia

1.5.1 Doble imposición

La doble imposición sucede cuando la misma acción de hecho da lugar a obligaciones tributarias en dos o más países, por el mismo acontecimiento y período.

Puede darse por las siguientes condiciones:

- La existencia de dos o más soberanías independientes.
- El gravamen de dos impuestos de idéntica naturaleza.
- Una misma renta objeto de imposición.
- Una misma causa de imposición.
- Un mismo período de tiempo.

1.5.2 Paraísos fiscales

Los paraísos fiscales son aquellos países con nula o baja fiscalización, constituyendo así ventajas significativas en el pago de impuestos a los participantes. Algunas de sus características son:

- Secreto bancario, financiero o bursátil
- Mínimos requisitos para constitución y funcionamiento de entidades
- Privilegios o ventas fiscales de carácter direccional
- Ausencia de nominalidad de las acciones
- Ausencia de obligatoriedad de inscripción de las acciones
- Ausencia de control por autoridades

- Régimen tributario particular para no residentes con beneficios o ventajas fiscales no extensibles a los residentes
- Ausencia de retención de impuestos en la fuente

1.5.3 Tipo de cambio

Al no existir una moneda común universal, las transacciones internacionales entre entidades relacionadas e independientes se ven afectadas por las fluctuaciones de los tipos de cambio, desviando los beneficios de países con moneda débil a países con moneda fuerte. En estas transacciones comúnmente se utiliza el dólar de Estados Unidos de América, en moneda nacional se aplica el tipo de cambio de referencia que determine y publique el Banco de Guatemala.

1.5.4 Factores que podrían obstaculizar la aplicación del principio de libre competencia en Guatemala

- Falta de reconocimiento por parte de los contribuyentes de la existencia de vinculación entre partes relacionadas
- Falta de experiencia en los contribuyentes
- Falta de documentación por parte de los contribuyentes
- Falta de doctrina y jurisprudencia a nivel local
- Pocos profesionales con especialización en el tema
- Falta de fuentes de información, aceptación de las bases de datos internacionales y los lineamientos de la OCDE como supletorios por parte de la autoridad fiscal
- Información de precios de transferencia, de comparables, entre otros, en un idioma distinto al del país en aplicación, lo que repercute en importantes costos de traducción

- Riesgo de realizar o no la selección más apropiada del método de precios de transferencia por aplicar
- Falta de información pública suficiente y disponible de los comparables para seleccionar
- Poca certeza de la forma de cálculo de los ajustes de comparabilidad a realizar
- Ausencia de documentación que respalde ciertos ajustes de comparabilidad (ejemplo, capacidad ociosa, indemnizaciones, incobrabilidad, descuentos, otros.)
- Probabilidad de la existencia de diferencias entre la información financiera pública disponible de los comparables y la información obtenida de bases de datos.
- Dificultad de segmentación de funciones, por contribuyentes con más de una función (fabricación, reventa, prestación de servicios, otros).

1.6 Regulaciones legales en Guatemala sobre precios de transferencia

De acuerdo a la publicación del Decreto 10-2012 (Ley de Actualización Tributaria) en el Diario de Centro América. Se incluye en su Libro I una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), en el Título II de Rentas de Actividades Lucrativas, el Capítulo VI “Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas.”

La Sección I presenta el Principio de Libre Competencia, específicamente del Artículo 54 al Artículo 67, donde se establece la normativa que regulará los Precios de Transferencia en Guatemala, para el efecto se citan los siguientes:

“Artículo 54. Principio de libre competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una

operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas.

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

Artículo 56. Definición de partes relacionadas.

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

1. Cuando una de ellas dirija o controle la otra. o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.
2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo

empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos entidades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano o que a través de su representante legal intervenga decididamente en la otra entidad.
- c) Pueda disponer en virtud de acuerdos celebrados con otros socios de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- e) La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean personeros, gerentes o miembros del órgano de administración de la entidad dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos entidades formen parte cada una de ellas de un grupo empresarial respecto de una tercera entidad de acuerdo con lo dispuesto en este numeral, todas estas entidades integran un grupo empresarial. A los efectos de la literal A., también se considera que una persona natural posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación o de acciones, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado. El término persona en esta sección se refiere a

personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.

B. También se consideran partes relacionadas:

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

Artículo 57. Ámbito objetivo de aplicación. El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del periodo en el que se realiza la operación y en los siguientes periodos.

Artículo 58. Análisis de operaciones comparables. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente:

1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre

competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.

2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.
3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:
 - a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.
 - b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
 - c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
 - d) Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.
 - e) Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

4. El análisis de operaciones comparables así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, determinan el método más adecuado en cada caso.
5. Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, puede agruparlas para efectuar el análisis de operaciones comparables siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También pueden agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren tan estrechamente .ligadas entre sí o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.” (8:9)

“Artículo 59. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

1. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos:
 - a) **Método del precio comparable no controlado.** Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.
 - b) **Método del costo adicionado.** Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones similares con

personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando. sí fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta.

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

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

a) Método de la partición de utilidades. Consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la

selección del criterio más adecuado se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

Cuando sea posible asignar de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplica sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

b) Método del margen neto de la transacción. Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el Principio de Libre Competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso.

Artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente:

En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.

En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo.

Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera que el mismo está relacionado con el exportador en el sentido del artículo, definición de partes relacionadas de este libro.

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

Artículo 61. Recalificación de las operaciones. La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario, si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de lo que hubieran adoptado personas independientes y la

estructura de aquella operación, tal como se presenta, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.

Artículo 62. Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas.

- Los gastos en concepto de servicios recibidos de una persona relacionada, tales como los servicios de dirección, legales o contables, financieros, técnicos o cualesquiera otros, se valoran de acuerdo con los criterios establecidos en este libro. La deducción de dichos gastos está condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en este libro.
- Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas relacionadas y siempre que sea posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se imputa en forma directa el cargo al destinatario. Si no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se distribuye la contraprestación total entre los beneficiarios de acuerdo con reglas de reparto que atiendan a criterios de razonabilidad. Se entiende cumplido este criterio cuando el método de reparto se base en una variable que tenga en cuenta la naturaleza del servicio, las circunstancias en que éste se preste así como los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por los destinatarios.

Artículo 63. Acuerdos de precios por anticipado.

1. Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas

con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

2. La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento.
3. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.
4. Este acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro (4) períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período en curso.
5. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la solicitud, sin perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento del acuerdo con el numeral 3.

Artículo 64. Comprobaciones simultáneas. Cuando los Acuerdos o Convenios Internacionales de Intercambio de Información así lo permitan y previa decisión de las Administraciones Tributarias con intereses en el caso, se pueden llevar a cabo comprobaciones de bases imponibles en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas.

Artículo 65. Principios generales de información y documentación. Son principios generales de información y documentación los siguientes:

1. Los contribuyentes deben tener, al momento de presentar la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de este libro.
2. El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de veinte (20) días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de solicitar la información adicional que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.
3. La información o documentación a que se refieren los dos artículos siguientes de este libro deben incluir la información que el contribuyente haya utilizado para determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas y estará formada por:
 - a) La relativa al contribuyente.
 - b) La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.

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

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

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

1. Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo.
2. Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza, el beneficio o utilidad que puedan producirle al contribuyente, el método de valoración acordado y su cuantificación, así como; en su caso, la forma de reparto entre las partes.
3. Análisis de operaciones comparables detallado de acuerdo con el artículo Análisis de Operaciones Comparables de este libro.
4. Motivos de la elección del método o métodos así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.
5. La documentación referida en este artículo puede presentarse de forma conjunta para todas las partes relacionadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, siempre que se respete el grado de detalle que exige el presente artículo." (8:10)

1.6.1 Situación de los precios de transferencia en la legislación guatemalteca desde febrero 2013

Artículo	Materia	Situación
54	El principio de libre competencia	Vigente
55	Facultades de la Administración Tributaria	Vigente
56	Definición de partes relacionadas	Vigente
57	Ámbito objetivo de aplicación	Vigente
58	Análisis de operaciones comparables	Vigente
59	Métodos para aplicar el principio de libre competencia	Vigente
60	Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías	Vigente
61	Recalificación de las operaciones	Suspendido
62	Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas	Vigente
63	Acuerdos de precios por anticipado	Vigente
64	Comprobaciones simultáneas	Vigente
65	Principios generales de información y documentación	Vigente
66	Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente	Vigente
67	Información y documentación relativa al contribuyente	Vigente

Figura 1. Situación de los precios de transferencia en Guatemala al mes de febrero 2013.

Fuente. Seminario Deloitte. Febrero 2013.

Véase el artículo 61. Recalificación de las operaciones en el numeral 1.9.

Al respecto la Real Academia Española define la palabra Calificación como la “acción y efecto de calificar” (16) y Calificar como el “apreciar o determinar las cualidades o circunstancias de alguien o de algo”. (16)

Asimismo, define la palabra Recalificar como el “cambiar la calificación urbanística de un terreno” (16), que para efectos del análisis del artículo 61 se considera como cambiar la calificación, apreciación y determinación de las cualidades o circunstancias de alguien o de algo.

Los términos anteriores tienen su aplicabilidad en una empresa al momento de que está califica las operaciones bajo cierta forma jurídica, de acuerdo a las condiciones y circunstancias que está considere apropiadas, sin embargo, la recalificación que es la acción que se le confiere a la Administración Tributaria por medio del artículo 61, es de cambiar la calificación realizada por la parte relacionada (contribuyente) derivado de determinar otras cualidades específicas que modifiquen la naturaleza jurídica de la operación en análisis.

Un ejemplo de calificación y recalificación, es el caso de un préstamo otorgado por una empresa matriz a su sucursal, cuyas condiciones básicas en monto del préstamo, plazos de pago y cálculo de intereses, pueden estar de acuerdo a las condiciones de mercado, no obstante si la Administración Tributaria al momento de una revisión determina que en operaciones de partes independientes no se hubiere realizado dicho préstamo a la sucursal analizada por su situación financiero económica, este préstamo debería ser recalificado como un aporte de capital y los intereses pagados como dividendos.

La suspensión del artículo 61, reduce en una parte la capacidad fiscalizadora de la Administración Tributaria, en cuanto a la limitación de los alcances de auditoría en determinar la verdadera naturaleza de la operación fiscalizada, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario.

El artículo 61 tiene relación con el artículo 31 de la Ley Antievasión II que adiciona el artículo 16 “A” del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la

República de Guatemala, fue así la primera suspensión provisional realizada por la Corte de Constitucionalidad, antes de la vigencia del Decreto 4-2012, dicho artículo no existía en el Código Tributario.

“Artículo 16 “A”. Simulación fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales cuando corresponda”. (17)

Es así que la Corte de Constitucionalidad suspendió provisionalmente el artículo 61 de la Ley, por declararse inconstitucional la figura de la Administración Tributaria como juez y parte en el proceso de recalificación.

1.6.2 Vigencia de la legislación guatemalteca relativa a los precios de transferencia

De conformidad con el Decreto 10-2012 y en observación de los artículos siguientes:

Artículo 180. Derogatorias. Se derogan:

1. El Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, y sus reformas, a partir de la vigencia del Impuesto Sobre la Renta contenido en el libro 1 de esta Ley.

Artículo 181. Vigencia. El presente Decreto fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, aprobado en un solo debate y entrará en vigencia ocho (8) días después de la fecha de publicación en el Diario Oficial, a excepción de:

1. El Impuesto Sobre la Renta contenido en el Libro 1 de esta Ley, y el cual entrará en vigencia el uno (1) de enero de dos mil trece (2013).” (8:24)

Por lo anterior, se define lo siguiente:

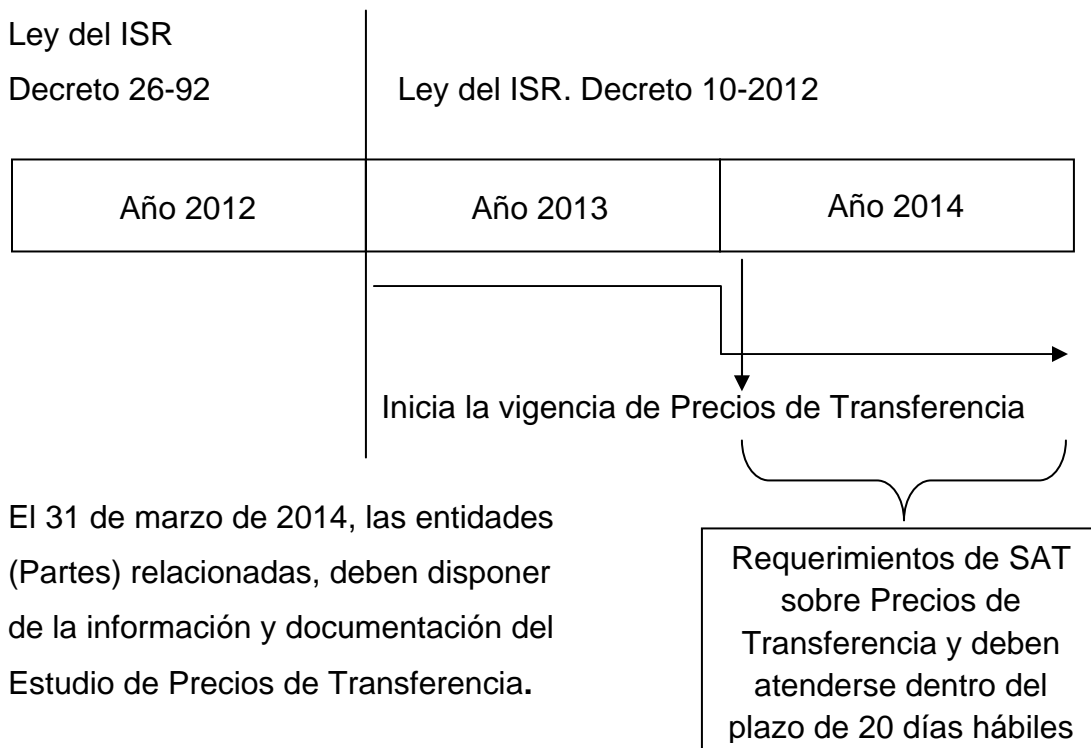


Figura 2. Vigencia de la normativa de precios de transferencia en Guatemala
 Fuente: Seminario DTT. Febrero 2013.

1.6.3 Otros artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vinculados al principio de libre competencia

Otros artículos de importancia para su observación y aplicabilidad en vinculación al principio de libre competencia son los detallados a continuación:

“Artículo 5. Presunción de onerosidad. Las cesiones y enajenaciones de bienes y derechos, en sus distintas modalidades y las prestaciones de servicios realizadas por personas individuales o jurídicas y otros entes o patrimonios que realicen actividades mercantiles, se presumen retribuidas al valor de mercado, salvo prueba en contrario. (...)” (8:5) (El subrayado es agregado).

“Artículo 6. Concepto de residente. Se considera residente para efectos tributarios:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aún cuando no sea de forma continua.
 - b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.

2. También se consideran residentes:

- a)** Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

- b)** Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser funcionarios o empleados de entidades privadas por menos de ciento ochenta y tres días (183) durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre.

- c)** Las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala, que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares o bien se trate de cargos oficiales de gobiernos extranjeros, cuando no exista reciprocidad.

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

- a)** Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.

- b)** Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en este libro, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él se ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

Artículo 7. Concepto de establecimiento permanente. Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando:

1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades.

La definición del apartado anterior, comprende en particular:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Los almacenes, las tiendas u otros establecimientos.
- g) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias.
- h) Las minas. pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales.

2. Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con éstos, pero sólo si la duración de esa obra, proyecto o actividades de supervisión exceden de seis (6) meses.

3. No obstante lo dispuesto en los numerales 1 y 2 de este artículo, cuando una persona o ente distinto de un agente independiente, actúe en Guatemala por cuenta de un no residente se considera que éste tiene un establecimiento permanente en Guatemala por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa; o,

b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente.

4. Se considera que, salvo con relación al reaseguro y reafianzamiento, una empresa de seguros tiene un establecimiento permanente si recauda primas en el territorio nacional o asegura riesgos situados en él a través de una persona residente en Guatemala.

5. Se considera que existe un establecimiento permanente cuando las actividades de un agente se realicen exclusivamente, o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre éste y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes.

6. No se considera que existe establecimiento permanente en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.” (8:5-8)

“**Artículo 83. Hecho generador.** Constituye hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes y derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Artículo 84. Campo de aplicación. Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en: ... (...).

4. Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. Constituyen rentas de capital, las provenientes de premios de loterías, rifas, sorteos, bingos o por eventos similares. En el caso de premios que no sean en efectivo, el impuesto se aplica sobre el valor de libre competencia del derecho o del bien objeto del premio.” (8:15) (El subrayado es agregado).

1.6.4 Impacto fiscal de los precios de transferencia en los diferentes regímenes del Impuesto sobre la Renta

En la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, en el Libro I que presenta la Ley del Impuesto sobre la Renta y de acuerdo al Título I donde se establecen las disposiciones generales, el artículo 4 indica lo siguiente:

“Artículo 4. Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca, independiente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

1. Rentas de Actividades Lucrativas:

Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad. ... (...).

2. Rentas del Trabajo:

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

3. Rentas de Capital:

Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala. ...(...).” (8:2)

Asimismo, el Título II, Renta de las Actividades Lucrativas en el Capítulo IV por nombre Regímenes de Actividades Lucrativas, establece en la Sección I como Regímenes, los siguientes:

“Artículo 14. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.” (8:3)

Por lo anterior, se contempla que dicha Ley excluye las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital de la base imponible de las rentas de actividades lucrativas. Tal como se representa en la figura siguiente:

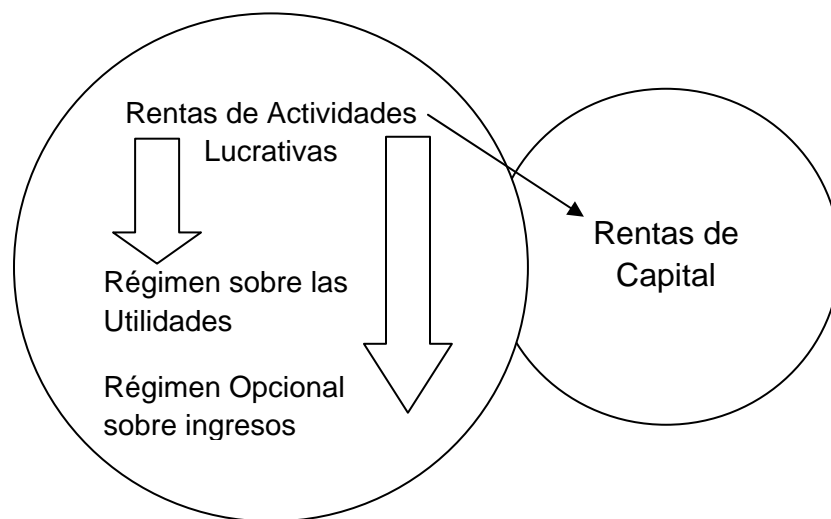


Figura 3. Exclusión de las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital de la base imponible de las Rentas de Actividades Lucrativas

Fuente: Seminario DTT Febrero 2013.

“Artículo 15. Exclusión de rentas de capital de la base imponible. Las rentas de capital y las ganancias de capital, se gravan separadamente de conformidad con las disposiciones del Título IV de este libro. ... (...)” (8:3)

Desde la perspectiva fiscal y de acuerdo a las bases legales analizadas anteriormente, los precios de transferencia tienen enfoque principal en el Estado de Resultados, como se observa en la figura que sigue a continuación:

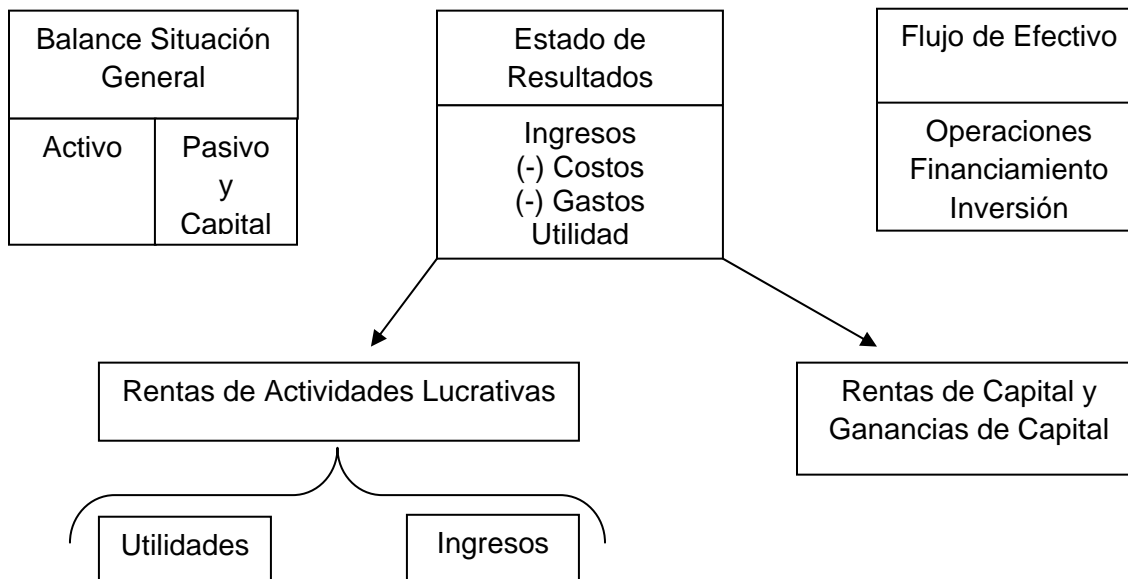


Figura 4. Impacto de Precios de Transferencia en los Estados Financieros

Fuente: Seminario DTT Febrero 2013.

Al aplicar la normativa de precios de transferencia en un país de baja tributación en comparación con otro país de alta tributación, los efectos de este impacto son reflejados en el Estado de Resultados. Para ejemplo, se observa una matriz en un país con tasa alta del Impuesto sobre la Renta y una subsidiaria con tasa baja del Impuesto sobre la Renta, se describe a continuación:

	Matriz (Tasa alta de ISR)	Subsidiaria (Tasa baja de ISR)
Ingresos	↓	Sin impacto
Costo de Ventas	Sin impacto	↓
Gastos	Sin impacto	Sin impacto
Otros	Sin impacto	Sin impacto
Renta Imponible	↓	↑

↓ = Impacto bajo ↑ = Impacto alto

Figura 5. Impacto de Precios de Transferencia en el Estado de Resultados en un país de baja tributación.

Fuente: Seminario DTT Febrero 2013.

El libro I del Decreto número 10-2012 se integra por cinco títulos, en donde las normas especiales de valoración entre partes relacionadas tienen su inclusión en el título II, tal como se observa a continuación:

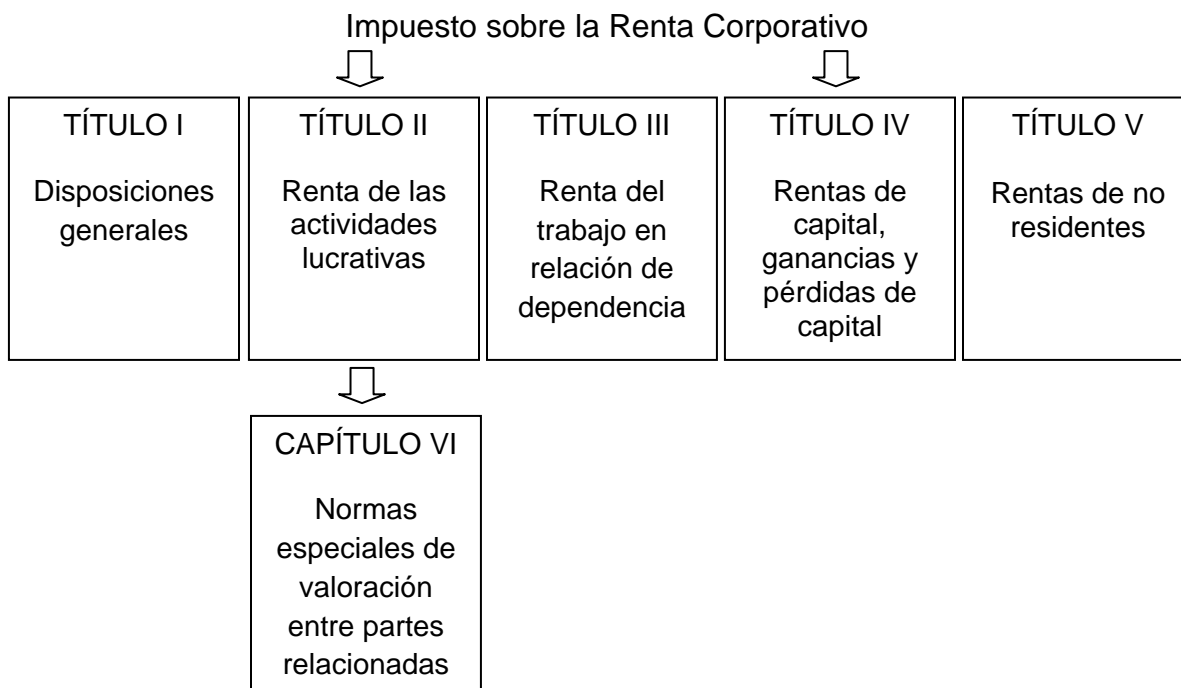


Figura 6. Ámbito de aplicación de precios de transferencia y su impacto en la base imponible
Fuente: Seminario DTT Febrero 2013.

La importancia de identificar el título dentro del cual se encuentra establecida la normativa de precios de transferencia radica en conocer cuál es el ámbito de aplicación y su impacto en la base imponible, en observación a lo establecido en el artículo 57 de la legislación, la Firma de Auditoría Lara, Aranky, Ramos y Asociados, S.C. Firma Miembro de Deloitte plantea la interrogante siguiente:

“Artículo 57. Ámbito objetivo de aplicación. El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base

imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos.” (El subrayado y resaltado es agregado) (9:110)

¿Cuándo indica **base imponible** se refiere a la determinada en el Título II?

Por encontrarse la normativa de precios de transferencia en dicho título e indicar específicamente el ámbito de aplicación dentro del capítulo VI.

¿Cuándo indica **base imponible** se refiere a la determinada bajo cualquier Título de la Ley?

Conforme a los distintos regímenes y tipos de rentas, el impacto de los precios de transferencia deriva de la situación en cada una de estas clasificaciones, considerando adicionalmente los conceptos de residente y no residente, para cada una de las diferentes transacciones de ingresos, de costos o de gastos.

En observación a lo descrito en el párrafo anterior, se presentan las principales situaciones a continuación:

Transacción de Ingreso	¿Aplica Precios de Transferencia?	
	Régimen Utilidades	Régimen Ingresos
Ingresos de actividades lucrativas con <u>terceros</u> residentes y <u>terceros</u> no residentes.	NO	NO
Ingresos de actividades lucrativas con <u>relacionadas residentes</u> .	NO	NO
Ingresos de actividades lucrativas con <u>relacionadas no residentes</u> .	SI	SI

Rentas de capital y ganancias de capital con <u>terceros</u> residentes y <u>terceros</u> no residentes.	NO	NO
Rentas de capital y ganancias de capital con <u>relacionadas</u> residentes.	NO	NO
Rentas de capital y ganancias de capital con <u>relacionadas no residentes</u> .	¿?	¿?

Figura 7. Impacto de precios de transferencia en los regímenes según transacciones de ingreso.
Fuente: Seminario DTT Febrero 2013.

Los precios de transferencias para ambos regímenes, son entre partes relacionadas no residentes en transacciones de ingreso por actividades lucrativas y se tiene inquietud en cuanto a las transacciones de ingreso por rentas de capital y ganancias de capital, por no ser tan específica la Ley.

Transacción de Costo o Gasto	¿Aplica Precios de Transferencia?	
	Régimen Utilidades	Régimen Ingresos
Costos y Gastos Deducibles de actividades lucrativas con <u>terceros</u> residentes y <u>terceros</u> no residentes.	NO	NO
Costos y Gastos Deducibles de actividades lucrativas con <u>relacionadas</u> residentes.	NO	NO
Costos y Gastos Deducibles de actividades lucrativas con <u>relacionadas no residentes</u> .	SI	¿?
Costos y Gastos de rentas de capital y ganancias de capital con <u>terceros</u>	NO	NO

residentes y <u>terceros</u> no residentes.		
Costos y Gastos de rentas de capital y ganancias de capital con <u>relacionadas residentes</u> .	NO	NO
Costos y Gastos de rentas de capital y ganancias de capital con <u>relacionadas no residentes</u> .	¿?	¿?

Figura 8. Impacto de precios de transferencia en los regímenes según transacciones de costo o gasto.
Fuente: Seminario DTT Febrero 2013.

Los precios de transferencia para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas son aplicables derivado a que las empresas inscritas bajo este régimen determinan su base imponible considerando los ingresos menos los costos y gastos, mientras que para las empresas inscritas bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, la base imponible la constituyen directamente el monto total de sus ingresos obtenidos; por lo tanto no son de aplicabilidad los precios de transferencia en estas transacciones. En las transacciones de costos y gastos, los derivados de las rentas de capital y ganancias de capital permanecen con inquietud respecto a la aplicación de precios de transferencia.

Algunas transacciones sujetas a la aplicación de precios de transferencia a considerar respecto al valor de mercado, observadas con algún nivel de riesgo en años previo a la existencia de una legislación de precios de transferencia en Guatemala, son las siguientes:

- Ingresos por debajo del valor de mercado o no facturados
 1. Centros de servicios compartidos
 2. Alquileres de inmuebles

3. Financiamientos
 4. Administradoras de planillas
- Costos por arriba del valor de mercado
 1. Importación de insumos a entidades ubicadas en paraísos fiscales; cuyo certificado de origen no corresponde a esa jurisdicción
 2. Cargos corporativos
 - Falta de documentación de soporte
 1. Contratos que cumplan con formalidades legales
 2. Reportes que evidencien la realidad material de los servicios adquiridos.

1.6.5 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta – Acuerdo Gubernativo 213-2013

En observación de la publicación de la Ley de Actualización Tributaria en marzo 2012 y de acuerdo a lo siguiente:

“Artículo 179. Reglamentos. Dentro del plazo de noventa (90) días contados a partir de la vigencia de cada libro de esta Ley en el diario oficial, el Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, debe emitir los reglamentos o reformar los que correspondan, separadamente por cada libro de esta Ley.” (8:25)

El día 13 de mayo 2013, se publica dicho Reglamento en el Diario de Centro América con los procedimientos a lo dispuesto en el Libro I del Decreto 10-2012, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Más del 30% del contenido del Reglamento

corresponde a las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, visualizándose la importancia del tema para efectos tributarios en el país.

Los Precios de Transferencia se incluyen desde el artículo 37 al 66, al respecto es importante resaltar los aspectos siguientes:

El Artículo 39. Procedimiento para la identificación de potenciales comparables indica: “(...) Para la determinación del valor de las operaciones potencialmente comparables en condiciones de libre competencia, se deben considerar, entre otros, los siguientes elementos:

(...) 3. Identificación, disponibilidad, fiabilidad y análisis de precios de operaciones comparables tanto internos como externos, tanto domésticos como extranjeros.

Se entiende por comparable interno el precio que una parte interviniente en la operación relacionada acuerda con una parte independiente. (...)” (7:5)

Dicho artículo hace referencia al procedimiento para identificar potenciales (partes independientes) que puedan ser objeto de comparación, sin embargo no define criterios firmes de búsqueda hacia estos comparables internos y/o externos, los pasos descritos en los numerales constituirían una metodología que debería entonces aplicarse tanto a las partes relacionadas, como a las partes independientes aún no siendo estas sujetos pasivos de la legislación, por lo que es complejo si se considera que cada empresa debería tener a disposición pública información confidencial y adicionalmente haber desarrollado dicho procedimiento. ¿Estarían las partes independientes dispuestas a realizar un procedimiento en el cual no obtienen beneficios directos? ¿Cuáles serían las condiciones y términos para intercambiar información corporativa?

El **Artículo 40. Ajustes a los comparables** establece: “(...) las diferencias que puedan existir entre las operaciones de igual naturaleza (...). Si existen diferencias, deben efectuarse los ajustes razonables correspondientes, entendidos éstos como aquellos que eliminen las distorsiones para que las operaciones sean comparables, siempre que el método y las razones de este ajuste puedan sustentarse en la documentación.” (7:5)

El Reglamento hace énfasis en la opción de realizar los ajustes pertinentes para alcanzar el más alto nivel de equivalencia y comparabilidad entre operaciones, sin embargo no presenta una metodología a utilizar por ejemplo una basada en formulas matemáticas para áreas específicas del rubro de ingresos y egresos de las partes analizadas, tampoco hace referencia a la observación de metodologías aceptadas en otros países, incluso utilizadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por lo que resulta complejo si cada compañía opta por sus propios criterios en la aplicación de ajustes a los comparables, criterios que debe documentar de acuerdo a lo establecido en este artículo.

Los Artículos 41, 42, 43, 44 y 45 indican en repetidas ocasiones las palabras “entre otros” y “otros” al final de cada descripción, lo que permite la futura y posible inclusión de otras descripciones en cada artículo en mención, las cuales no están siendo específicas desde ya en la publicación del Reglamento y constituyen un riesgo potencial de variabilidad para las compañías que realicen su estudio de precios de transferencia. Factor que podría ser utilizado a favor y en contra tanto para el sujeto pasivo como por el ente fiscalizador.

Asimismo, el **Artículo 48. Selección del método adecuado** establece que: “(...) la Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado, de acuerdo a las características de la operación y a la

actividad económica desarrollada.” (7:6) Lo anterior resalta la importancia de seleccionar por parte de la compañía el método adecuado, derivado a que la Administración Tributaria está facultada para evaluar si dicho método es el más adecuado o no, por lo que la compañía deberá justificar y defender los motivos por los cuales selecciono el método a aplicar de acuerdo a la o las actividades de la misma. Asimismo, se observa como ante tal facultad del ente fiscalizador se le otorga la potestad de juez y parte, porque así como fiscalizará el estudio de precios de transferencia con el método seleccionado y desarrollado, también podrá criticar la selección del mismo, por lo que el sujeto pasivo al defender la selección de dicho método incurrirá en gastos a razón de procesos de defensa administrativa.

El Artículo 50. Causas de la inadecuación de los métodos. “Cuando debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información públicamente disponible, o por inexistencia de información para analizar la comparabilidad, no pueda aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del artículo 59 numeral 1 de la Ley se estará a lo dispuesto en el numeral 2 de ese artículo. Este orden deber ser observado siempre.” (7:6)

En la redacción de dicho artículo se observa que únicamente hace referencia al artículo 59 numeral 1 y 2, en ningún momento establece una jerarquía de métodos y esencialmente deja en claro que la aplicación del método de importaciones y exportaciones del artículo 60, es adicional a la aplicabilidad de los métodos del artículo 59.

El Artículo 53. Método de valoración para importaciones de mercancías y el Artículo 54. Método de valoración para exportaciones de mercancías, en su observación es importante resaltar las reformas a la Ley Aduanera Nacional incluidas en el Decreto 10-2012 y que establecen en el artículo 124, lo siguiente:

“Artículo 124. Determinación incorrecta del pago de tributo. El pago incorrecto del tributo por parte del sujeto pasivo detectado por la Administración Tributaria constituye omisión de pago de tributos por parte del sujeto pasivo, siempre y cuando la determinación incorrecta no constituya falta o delito de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente.

La omisión del pago del tributo será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, más intereses resarcitorios correspondientes conforme el Código Tributario, aplicando las rebajas en los términos y condiciones que establece ese Código.

Artículo 125. Mora e intereses. En el caso de omisión en el pago de tributos y que el mismo se realice antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, procederá el cobro de la mora que establece el Código Tributario.

La aplicación de la mora procederá independientemente del cobro de los intereses resarcitorios que correspondan conforme el Código Tributario. En este caso no procede el pago de multa por omisión del tributo establecida en el artículo anterior.” (8:62)

Lo anterior tiene relación directa con el sexto método guatemalteco de precios de transferencia indicado en el artículo 60 de Ley del ISR. En donde de acuerdo a lo indicado el precio de las mercancías para las importaciones debe ser calculado en base a parámetros internacionales a la fecha de la compra en el lugar de origen y no puede ser mayor a estos. Mientras que para las exportaciones, el precio se calculará con base a investigaciones internacionales, observando la contratación realizada en fecha del último día de embarque.

Según lo establecido, el determinar el precio aceptable en materia de libre competencia para una importación o exportación día a día en que se realicen estas operaciones, resulta un tanto complicado para la empresa que realiza la operación y esto porque en fecha aún no se dispone de información de libre acceso acerca de los parámetros internacionales a los que hace mención el artículo 60. Es así que se estaría en un alto riesgo de incumplir con lo indicado en el artículo 124 de la Ley Aduanera Nacional.

Con relación a los acuerdos de precios por anticipado, el **Artículo 58. Documentación de soporte** indica: “(...) f) Los períodos de liquidación definitiva anual que han de considerarse.” (7:7)

De acuerdo a lo anterior, se deja claro que los períodos para la aplicación de precios por anticipado son selectivos en un rango de dos, tres y un máximo de cuatro años.

Se establece: “(...) h) El proceso por el cual efectuar eventuales ajustes a los resultados obtenidos por el contribuyente durante el plazo de vigencia del acuerdo anticipado, denominados ajustes compensatorios.” (7:7)

En la literal h) hace referencia a la utilización de ajustes compensatorios como un mecanismo regulatorio a futuro de la existencia de posibles ajustes, derivados de variaciones poco significativas, sin embargo no se indica un procedimiento específico y una definición clara de ajustes compensatorios, lo cual no garantiza el éxito la aplicación de acuerdos de precios por anticipado.

Asimismo, la literal i) indica: “(...) Información financiera y contable de los últimos tres años de las partes cuyas operaciones relacionadas estarán cubiertas por el acuerdo de precios por anticipado” (7:7)

Lo anterior indica que para consideración de la solicitud de acuerdos de precios por anticipado, uno de los requisitos previos es aceptar para luego presentar y cumplir con un requerimiento indirecto de toda la información de los últimos tres años de las partes relacionadas, información que debe estar completa y ser correcta, pues de lo contrario no solo podría obtener la denegación de la propuesta, sino estar también sujeto a un proceso de auditoría por parte de la Administración Tributaria.

1.7 Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas

1.7.1 Servicios intragrupo

“Los servicios intragrupo son aquellos servicios prestados por un miembro del grupo multinacional a otros miembros del grupo. Estos servicios prestados pueden ser de diversa índole tales como administrativos, técnicos, financieros y comerciales, incluyendo funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo.

Los servicios intragrupo se pueden prestar bajo contratos mixtos por los que se vincula el servicio con la transmisión de bienes o de activos intangibles (o a la cesión mediante licencia de los mismos). Aunque a veces, como en el caso de contratos de “know-how” o asistencia técnica puede ser difícil determinar el límite preciso entre la transmisión o la cesión vía licencia del activo por una parte y la transferencia de servicios por otra. Asimismo, los servicios intragrupo pueden comportar, a modo de ejemplo, actividades de gestión de cobro, fabricación por contrato, contratos de investigación, gestión de licencias, entre otros.” (1:118)

Como se ha referido anteriormente, las transacciones entre entidades relacionadas deben efectuarse bajo el principio de libre competencia, y en los casos de servicios intragrupo ocurre lo mismo, pero para cumplir el principio de libre competencia los servicios intragrupo, como señalan la Directrices, se debe determinar que el servicio ha sido efectivamente suministrado y determinar la retribución de acuerdo con el principio de libre competencia.

“Para la determinación de la retribución de acuerdo con el principio de libre competencia, en ciertos casos será fácil hacer la determinación como en el caso que se utilice por el grupo la facturación directa. Pero, la facturación directa no siempre es el método más adecuado o fácil de aplicar, en estos casos para la facturación de los servicios intragrupo los grupos multinacionales suelen realizar planes de facturación que son: a) Fácilmente identificables aunque no se basen en el método de facturación directa; o b) Más difíciles de identificar y que pueden incorporarse en la facturación de otras operaciones imputada entre los miembros del grupo siguiendo ciertos criterios o, que en algún caso, no se reparten en modo alguno entre los miembros del grupo.” (1:119)

Se debe proceder a la facturación indirecta en los casos que sólo corresponda proceder a los métodos de asignación y reparto de costos, los cuales a veces requieren efectuar estimaciones o valoraciones aproximadas. Cuando el servicio específico se presta a las entidades relacionadas y a terceros, no se podrá aplicar estos métodos.

Como señalan las directrices “cuando se aplica un método de facturación indirecta, puede difuminarse la relación entre lo facturado y los servicios prestados y pueden surgir dificultades cuando haya que evaluar el beneficio obtenido. De hecho, puede ser bastante probable que la entidad a la que se

factura un servicio no haya establecido relación alguna entre lo facturado y el servicio. Aumenta pues, el riesgo de doble imposición, dado que es más difícil determinar una deducción en concepto de costos incurridos por cuenta de los miembros del grupo si la remuneración no puede identificarse de forma directa; o permitir que realice el destinatario del servicio una deducción en concepto de cualquier pago efectuado si no es capaz de demostrar que los servicios han sido prestados” (12:185)

1.7.2 Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas, según la legislación guatemalteca

Artículo 62 del Decreto 10-2012. (Véase en numeral 1.6, página 26)

1.8 Acuerdos de precios por anticipado

1.8.1 Acuerdos de precios por anticipado (APA), con la Administración Tributaria

“Los acuerdos de precios por anticipado (en adelante APA) son aquellos acuerdos entre una o más Administraciones Tributarias y el contribuyente que plantean la posibilidad de determinar por anticipado una metodología de precios de transferencia o las condiciones de determinación de precios de transferencia a las que el contribuyente deberá acomodarse para determinadas operaciones relacionadas. Es decir, una Administración Tributaria y un contribuyente acuerdan por anticipado el precio de transferencia en operaciones relacionadas. Los APA son utilizados para determinar los precios de transferencia aplicados en operaciones entre entidades relacionadas con carácter previo a las operaciones por un periodo determinado que puede ser extendido.

La resolución de controversias en materia de precios de transferencia puede llegar a ser difícil y costosa, con las técnicas tradicionales de auditoría o de inspección, tanto para contribuyentes como para las Administraciones. Las dificultades que estas auditorías conllevan fueron las que contribuyeron a desarrollar el proceso de APA como una forma alternativa de resolver en algunos casos los temas de precios de transferencia, teniendo como objetivo de los APA el facilitar que las negociaciones estén sustentadas en principios y se realicen de forma práctica y cooperativa; resolver temas de precios de transferencia de forma rápida y prospectiva; utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración Tributaria más eficientemente; , y aportar al contribuyente un grado de confianza sobre el futuro.

El APA se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más entidades relacionadas y una o más Administraciones Tributarias. Estos acuerdos pueden ser unilaterales, bilaterales y multilaterales. Siendo los unilaterales aquellos entre un contribuyente y una Administración Tributaria, bilaterales aquellos en los que participan dos Administraciones Tributarias, y multilaterales cuando el acuerdo se realiza entre más de dos Administraciones. Por ende, los acuerdos bilaterales y multilaterales ofrecen más ventajas que los unilaterales por los problemas que estos pueden crear entre Administraciones Tributarias y por esta razón hay Estados que no contemplan este tipo de acuerdos en su jurisdicción. La mayor parte de los países prefiere los APA bilaterales o multilaterales ya que el procedimiento bilateral o multilateral ofrece muchas más posibilidades de reducir el riesgo de doble imposición, de ser equitativo para el conjunto de Administraciones Tributarias y de contribuyentes afectados y de ofrecer más seguridad a los contribuyentes. De la misma forma, en ciertos países la legislación interna no permite a las Administraciones Tributarias concluir

directamente con el contribuyente un acuerdo obligatorio, de manera que un APA sólo puede firmarse con la Autoridad competente de un Estado con el que se tiene un Convenio, en el marco del procedimiento amistoso.

Los APA plantean ventajas e inconvenientes para ser practicados, por tanto no siempre son una medida adecuada para todos los casos en las operaciones relacionadas, algunas ventajas e inconvenientes son las siguientes:

Ventajas:

- **Seguridad:** Uno de los aspectos más valorados de los APA es la seguridad que proporciona al contribuyente. Esta seguridad, le permite predecir y calcular sus costos fiscales en el futuro, lo cual a su vez le va a proporcionar un entorno mucho más favorable para planificar su futuro empresarial. Adicionalmente, cuando un APA caduca, si las circunstancias no han variado, es posible prorrogar esta certidumbre con un costo de tiempo y esfuerzo sustancialmente menor.
- **Eliminación de la doble imposición:** Los APA son uno de los instrumentos más utilizados para evitar la doble imposición siempre que tenga "carácter bilateral a multilateral." Ello supone no sólo eliminar la posibilidad de sufrir un doble gravamen sobre unas mismas rentas sino evitar todos aquellos efectos derivados de una doble imposición que agravan esta circunstancia tales como ajustes secundarios, cargas financieras o imposición de sanciones, o incluso situaciones de prescripción que consoliden la doble imposición.
- **Colaboración:** Lejos del riesgo contencioso que se puede dar en las comprobaciones fiscales, los APA se suelen caracterizar por la presencia

de confianza entre los sujetos que intervienen en el procedimiento. Este ambiente de cooperación es imprescindible y puede derivar una posición más flexible en relación con la postura de la Administración que en una comprobación tributaria en la que la Administración ha de asegurarse que un ajuste esté debidamente justificado y basado en una norma tributaria concreta, lo cual puede derivar una visión más rígida del caso. Incluso, en este entorno y con presencia de todas las Administraciones Tributarias implicadas, pueden alcanzarse soluciones que de otra forma sería difícil de lograr.

- **Eficacia del procedimiento:** Ya se ha indicado que las relaciones entre entidades relacionadas son, en ocasiones, terriblemente complejas. Por ello, el resolver los hipotéticos problemas anticipadamente evita tanto a los contribuyentes como a las Administraciones largos y costosos litigios, intereses y sanciones.
- **Mayor participación del contribuyente:** En un APA, la participación del contribuyente suele ser más intensa que en un Procedimiento Amistoso. Además, se incentiva a su participación invitándole a presentar y discutir su propuesta, puesto que ello proporciona una oportunidad para que Administraciones y contribuyentes puedan consultarse y avanzar en un entorno con escasa conflictividad.
- **Intercambio de información:** Los APA suelen adicionalmente facilitar un intercambio de información entre las Administraciones fiscales rápido y eficaz. Este intercambio de información que se materializa tanto a través de intercambio de información como en reuniones conjuntas permite acelerar y concluir el acuerdo de forma satisfactoria que, en definitiva, es el objetivo de todos los sujetos que participan en un APA.

Inconvenientes:

- **Complejidad del procedimiento:** Un APA no puede ser por su propia naturaleza un procedimiento sencillo e inmediato puesto que se están valorando operaciones futuras, en ocasiones muy complejas que deben respetar el principio de libre competencia. Por ello, el principal inconveniente de este procedimiento es el gran volumen de información que las Administraciones fiscales solicitan a los contribuyentes. Esto hace que, en ocasiones, este procedimiento sea atractivo sólo o muy especialmente para aquellos contribuyentes cuyas relaciones con entidades del grupo sean cuantitativamente muy elevadas y complejas y por ende, su nivel de riesgo muy elevado. La OCDE, en solución a esta circunstancia, y con el objeto de minimizar este efecto nocivo, recomendó que la información que se solicita en el curso de un APA no sea más excesiva que aquella que se requiere en el curso de una actuación inspectora.
- **Uso de la información para otras finalidades:** Ciertas legislaciones admiten que se utilice la información aportada en el curso de un APA para otras finalidades. Esta situación, junto con el mayor conocimiento del sector / industria o empresa que adquiere la Administración, justifica que los contribuyentes teman que puedan sufrir futuras comprobaciones más graves y adopten este instrumento con cierto escepticismo.
- **Necesidad de dedicar recursos muy especializados a resolver estos casos:** No es siempre fácil para las Administraciones disponer de recursos humanos para instruir debidamente estos expedientes ni lograr un equilibrio entre esta función y otras derivadas de la gestión de los tributos.

- **Las APA unilaterales presentan otros inconvenientes adicionales:** No garantizan al contribuyente la eliminación de la doble imposición, y en la medida en que esto no suceda, tampoco son especialmente eficaces en cuanto a proporcionar la seguridad jurídica global que se pretende con este instrumento.” (1:107)

1.8.2 Acuerdos de reparto de costos (ARC), entre entidades relacionadas

“Los acuerdos de reparto de costos, en adelante ARC, entre entidades relacionadas son según las Directrices un acuerdo que permite a las empresas mercantiles distribuir los costos y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos. En un ARC, la proporción de los beneficios esperados del acuerdo que recibe un participante corresponde a su participación en el total de las aportaciones al acuerdo, teniendo en cuenta que la determinación de los precios de transferencia no constituye una ciencia exacta. Además, cada participante en un ARC tendrá derecho a explotar separadamente su participación en el ARC, como propietario efectivo de esa parte y no como licenciatario, y por consiguiente, exento de pagar a ninguna de las partes asignación o remuneración alguna. Inversamente, cualquier otra parte deberá pagar una remuneración apropiada a un participante (por ejemplo, una tasa, un impuesto, un arbitrio, entre otros) por explotar total o parcialmente la propiedad de dicho participante.

Es decir los ARC tienen como fin compartir los gastos y riesgos que puede darse en el desarrollo, producción o la obtención de un activo, servicio o derecho entre entidades tanto relacionadas como independientes (con la expectativa de un beneficio). Los ARC entre entidades relacionadas deberán regirse por el

principio de libre competencia, es decir, las aportaciones de cada miembro deben ajustarse a las que se efectuarían entre entidades independientes en condiciones comparables.

Para la aplicación del principio de libre competencia en un ARC es necesario constatar que todas las partes del acuerdo esperan obtener beneficios; posteriormente, calcular la aportación relativa (en dinero o en especie) de cada participante en la actividad conjunta, y finalmente, determinar si es apropiado el porcentaje de las aportaciones al ARC.

La aportación de cada miembro, bajo la valoración del principio de libre competencia, se basará en la que hubiera efectuado una entidad independiente bajo las mismas circunstancias.” (1:120)

1.8.2.1 Estructura y documentación de los ARC

“Las Directrices de la OCDE recomiendan una serie de condiciones que deberían cumplir los ARC conforme al principio de libre competencia. Siendo las siguientes:

- a) Los participantes deberían ser exclusivamente entidades que puedan obtener mutuos beneficios de la actividad del ARC, directa o indirectamente (y no sólo del ejercicio de toda o de parte de esta actividad).
- b) El acuerdo debería especificar la naturaleza y la importancia del interés patrimonial de cada participante sobre los resultados de las actividades del ARC;

- c) No debería realizarse ningún pago distinto de las aportaciones al ARC y de los pagos compensatorios correspondientes en concepto de interés patrimonial sobre los activos, servicios o derechos obtenidos gracias al ARC;
- d) El reparto proporcional de las aportaciones debería determinarse de forma apropiada, utilizando un método de asignación que refleje el reparto de los beneficios esperados del acuerdo;
- e) El acuerdo debería tener en cuenta los pagos compensatorios o la modificación prevista en la asignación de las aportaciones tras un plazo razonable para reflejar las variaciones en la distribución proporcional de los beneficios esperados entre los participantes; y
- f) Podrían efectuarse los ajustes necesarios (en particular, respecto de posibles pagos de entrada o de salida) con la adhesión o la retirada de un participante y con la cancelación del ARC.

Asimismo, la aplicación de los principios de prudencia en la administración de entidades debería llevar a los participantes en un ARC a preparar o a obtener información sobre la naturaleza de la actividad del ARC, los términos del acuerdo y su consistencia con el principio de libre competencia. Por lo anterior, es importante que los participantes tengan acceso completo a los detalles de las actividades que deberían llevarse a cabo en el marco del acuerdo, a las proyecciones sobre las que se basará el importe de las aportaciones y el importe de los beneficios esperados, así como a los gastos proyectados y reales en el marco de las actividades del ARC. Toda esta información podría ser pertinente y útil para las Administraciones Tributarias y los contribuyentes deberían poder suministrarla si se la solicitaran. La información relativa a un determinado ARC

dependerá de los hechos y de las circunstancias. Conviene indicar que la información anterior no constituye ni una norma obligatoria de mínimos ni una lista exhaustiva de información que una Administración Tributaria tiene derecho a solicitar.

Por ende, la siguiente información relativa a las condiciones iniciales de un ARC es útil e importante:

- a) Una lista de participantes;
- b) Una lista de las entidades relacionadas que participarán en la actividad de un ARC o que explotarán o usarán los resultados de esta actividad;
- c) El ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por el ARC;
- d) La duración del acuerdo;
- e) Los criterios para cuantificar las respectivas partes proporcionales en los beneficios esperados de cada participante y las previsiones utilizadas para determinar sus importes;
- f) La forma y el valor de las aportaciones iniciales de cada participante, así como una descripción detallada de la metodología utilizada para determinar el valor de las aportaciones iniciales y en curso y cómo los principios contables se aplican consistentemente a todos los participantes para la evaluación de los gastos y del valor de las aportaciones;
- g) El reparto previsto de las responsabilidades y de las tareas relacionadas a la actividad del ARC entre los participantes y otras entidades;

- h) Los procedimientos y consecuencias de una adhesión o de una retirada de un participante en el ARC y de la cancelación del ARC; y
- i) Otras disposiciones que prevean pagos compensatorios o ajustes de los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.” (1:121)

1.9 Información y documentación

1.13.1 Disposiciones legales

Conforme a lo establecido en la Legislación Tributaria guatemalteca, regulada en el Decreto 10-2012, Libro I Ley de Actualización Tributaria, en el Título II y Capítulo VI “Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas”, observamos en la Sección II Información y Documentación, (Véase numeral 1.6).

Asimismo, el Artículo 65 del Acuerdo Gubernativo 213-2013 establece: **Estudio de precios de transferencia.** “Se debe entender que la información y el análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas debe estar contenida en un informe único denominado “Estudio de precios de transferencia”.” (7:8)

De lo anterior, es importante resaltar que la normativa no indica en ningún momento el modelo de presentación de dicho Estudio, aunque detalla cual debe ser la información a completarse en el mismo, no presenta y proporciona un anexo que se constituya como el formato base para cada una de las compañías que se identifiquen como partes relacionadas.

Es de relevancia, que en las regulaciones del tema no se indica en ningún artículo quien o quienes son los profesionales con las cualidades técnicas propias para llevar a cabo en plena capacidad el Estudio de precios de transferencia. Y en efecto, no se hace referencia a la responsabilidad directa del Contador Público y Auditor si se tiene en observación lo siguiente:

“Artículo 64. **Anexo a la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, sobre partes relacionadas.** Conforme a lo establecido en el artículo 65 numeral 1 de la Ley, los contribuyentes que manifiesten en su declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria.” (7:8)

De acuerdo a lo anterior, el Contador Público y Auditor en el desempeño profesional de sus servicios de auditoría, automáticamente está obligado a divulgar en dictamen que la compañía a la que le está emitiendo una opinión sobre sus estados financieros, cuenta con partes relacionadas y por ende cumple o no con el principio de libre competencia, considerando que dicho principio afecta directamente la base gravable de las partes relacionadas, desde sus ingresos, costos y gastos, evaluando lo siguiente:

“Artículo 29. **Requisitos de los estados financieros auditados.** (...) En los casos en que la utilidad imponible no coincida con la utilidad sobre la que el auditor emite su opinión, deberá acompañarse una conciliación entre ambas utilidades.

El Contador Público y Auditor independiente que emita el dictamen sobre los estados financieros auditados, deberá ser colegiado activo y estar inscrito como tal en la Administración Tributaria.” (7:8)

1.13.2 Información a revelar sobre partes relacionadas – Norma Internacional de Contabilidad 24 –

“El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

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

- a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - i. Ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;
 - ii. Ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o
 - iii. Es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.

- b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - i. La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).

- ii. Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o control conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
- iii. Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
- iv. Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
- v. La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.
- vi. La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).
- vii. Una persona identificada en (a) Tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

Transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

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

- a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad y los hijos.
- b) Los hijos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

- c) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

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

Una entidad revelará información sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:

- a) Beneficios a corto plazo a los empleados;
- b) Beneficios post-empleo;
- c) Otros beneficios a largo plazo;
- d) Beneficios por terminación de contrato; y
- e) Pagos basados en acciones.

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

- a) El importe de las transacciones;
- b) El importe de los saldos pendientes y:
 - i. Sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - ii. Detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
- c) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
- d) El gasto reconocido durante el periodo relativo a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas. [párrafo 18]

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

- a) La controladora;
- b) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- c) Subsidiarias;
- d) Asociadas;
- e) Negocios conjuntos en los que la entidad es uno de los participantes;
- f) Personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y
- g) Otras partes relacionadas.

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

Una entidad que informa está exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 18 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

- a) Un gobierno que tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y
- b) Otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.” (18:1-3)

CAPÍTULO II

MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1 Los métodos de valoración de la OCDE

Para la aplicación del principio de libre competencia, las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE han desarrollado de forma amplia los mecanismos de determinación de los precios de transferencia, analizando aquellos métodos que se ajustan con el criterio del principio de libre competencia, que se ajustan al criterio de independencia y de empresa independiente.

2.1.1 Análisis de comparabilidad

“Para la aplicación del principio de libre competencia y establecer un precio aceptable de transacciones entre entidades relacionadas, es necesario hacer un análisis de comparabilidad entre transacciones de la misma naturaleza y comparables entre entidades independientes.

El análisis de la comparabilidad trata de determinar si las diferencias que existen entre la situación que se examina y la situación que sirve de referencia resultan tolerables, y por tanto, si la situación que se utiliza como referencia da una aproximación suficiente al precio que se busca de la transacción, o se pueden hacer ajustes para lograr una mayor aproximación.” (1:51)

Por tanto, para determinar si dos o más operaciones son comparables y desarrollar el análisis de comparabilidad, se deben examinar los siguientes

factores, en la medida en que sean económicamente relevantes con respecto a los hechos y a las circunstancias de las operaciones:

- Las características de los activos o de los servicios,
- El análisis funcional,
- Las cláusulas contractuales de las transacciones,
- Las circunstancias económicas , y
- Las estrategias mercantiles de las entidades.

2.1.1.1 Características de los activos o de los servicios

“El análisis de comparabilidad empezará por la comparación de las características de los bienes o servicios, el cual se centrará en comparar las características físicas de estos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación, el tipo de activo, la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo objeto de valoración.”
(16:40) En las regulaciones guatemaltecas el análisis de comparabilidad se especifica en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta artículo 41.

2.1.1.2 Análisis funcional

“El análisis funcional se basa en identificar las funciones que desempeña cada sociedad, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos realmente asumidos, reflejados en la remuneración de cada una, asimismo identificando y comparando las actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la entidad independiente y por la dependiente. Por tanto, para poder definir si se pueden comparar unas transacciones entre sí, es necesario definir e identificar las funciones en cada caso.” (12:40)

Para desarrollar el análisis funcional, las funciones a tener en cuenta en cada caso pueden incluir el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, la financiación y la gestión. También, puede incluir la identificación y comparación de las funciones desempeñadas, la tarea de considerar los activos que son o serán utilizados, como las instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, entre otros, y la naturaleza de los mismos, así como su antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, la existencia de derechos de propiedad industrial.

Por otra parte, también se debe tener en cuenta la comparación de las funciones desempeñadas, la valoración de los riesgos asumidos por las partes interesadas. La distribución de riesgos entre las entidades relacionadas, también, se han de basar en el principio de libre competencia. Por tanto, cada parte debería asumir mayores cuotas de riesgo y mayor control.

“Los riesgos a tener en cuenta son: los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costos de los factores y en los precios de los productos; los

de pérdidas relacionadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y de los tipos de interés; los riesgos crediticios, entre otros.” (12:41)

Con lo cual se puede decir que no son comparables entre sí las operaciones y entidades relacionadas e independientes, cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. En consecuencia, el análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influyen en las condiciones de las operaciones entre entidades relacionadas.

En las regulaciones guatemaltecas el análisis de comparabilidad se especifica en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta artículo 42.

“Los aspectos a identificar para cada entidad, son los siguientes:

A. En cuanto a las funciones:

1. Servicios y productos.
2. Marketing, publicidad, distribución.
3. Estructura operativa:
 - a. Estrategia corporativa.
 - b. Reputación corporativa.
 - c. Tesorería.
 - d. Asuntos legales.
 - e. Sistemas.

- f. Actividades de auditoría.
- g. Capacitación y administración de personal.
- h. Otros.

B. En cuanto a los activos utilizados para desarrollar las funciones anteriores:

- 1. Activos tangibles
- 2. Activos intangibles

C. En cuanto a los riesgos asumidos por cada entidad:

- 1. Riesgo de mercado.
- 2. Riesgo de créditos.
- 3. Riesgo cambiario.
- 4. Riesgo de inventario.
- 5. Riesgos laborales.

Los riesgos se explican sin cuantificarlos. Sirven para justificar ajustes al momento de realizar la comparabilidad.” (6:121)

Según la actividad económica de la empresa las funciones del negocio a considerar y describir son las siguientes:

- 1. “Manufacturera
 - Adquisición de materia prima
 - Planeación de producción
 - Proceso de manufactura
 - Investigación y desarrollo

- Control de calidad
- Intangibles
- Servicios (garantías y repuestos)

2. Servicios

- Ventas
- Mercadeo
- Back-Office

3. Distribución

- Almacenamiento y logística
- Manejo de inventario
- Publicidad y mercadeo
- Intangibles
- Facturación y cobros

4. Otras funciones

- Recursos humanos
- Contabilidad
- Tesorería
- Finanzas
- Legal” (12:106)

Según la actividad económica de la empresa los riesgos del negocio a considerar y describir son los siguientes:

“Manufacturera:

- Riesgo país
- Inventario

- Tipo de cambio
- Defectos del producto
- Crédito de cobranza
- Riesgo de responsabilidad del producto
- Aumento del precio de insumos o materias primas
- Laboral
- Desarrollo de intangibles
- Riesgo de inversión de capital

Distribuidora:

- Riesgo país
- Inventario
- Tipo de cambio
- Defectos del producto
- Crédito de cobranza
- Riesgo de responsabilidad del producto
- Aumento del precio de productos terminados
- Laboral
- Desarrollo de intangibles
- Riesgo de inversión de capital

Prestadora de Servicios:

- Riesgo país
- Tipo de cambio
- Defectos del servicio
- Crédito y cobranza
- Riesgo de responsabilidad del servicio
- Laboral
- Desarrollo de intangibles

- Riesgo de inversión de capital

Maquiladora:

- Riesgo extranjero
- Tipo de cambio
- Defectos del servicio
- Crédito y cobranza
- Riesgo de responsabilidad del servicio
- Aumento de precio de servicios públicos
- Laboral
- Desarrollo del personal
- Competitividad de costo” (9:106)

2.1.1.3 Cláusulas contractuales

“Un factor importante para hacer un estudio de comparabilidad son las cláusulas contractuales de las transacciones, en estas cláusulas se definen generalmente de forma expresa o implícita, como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes.” (1:53)

Se ha de tener en cuenta que éstas cláusulas no siempre se encuentran redactadas en los contratos, por lo tanto en los casos que no estén escritas deberán ser deducidas de la conducta y de los principios económicos que se rigen normalmente entre las partes vinculadas.

En las regulaciones guatemaltecas el análisis de comparabilidad se especifica en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta artículo 43.

2.1.1.4 Circunstancias económicas

“La comparabilidad de las circunstancias económicas también es un factor a tener en cuenta de las transacciones a examinar en mercados determinados. En este factor se requiere una similitud entre los mercados a comparar donde están ubicadas las entidades relacionadas e independientes. En el caso que hubiera diferencias, estas no deben incidir materialmente en los precios, pero si esto sucediera, se debe poder realizar los ajustes apropiados para lograr la comparabilidad. Para calificar un mercado hay muchas circunstancias económicas a la hora de determinar la comparabilidad como su localización geográfica, su dimensión, el grado de competencia, la posición competitiva relativa en el mismo de compradores y vendedores; la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y alcance de las reglamentaciones públicas que inciden sobre el mismo; los costos de producción, incluyendo los costos del suelo, del trabajo y del capital; los costos de transporte; la fase de comercialización, el período de operación, entre otros.” (12:42)

En las regulaciones guatemaltecas el análisis de comparabilidad se especifica en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta artículo 44.

2.1.1.5 Estrategias mercantiles

“Las estrategias mercantiles también son un factor para determinar la comparabilidad entre operaciones relacionadas y no relacionadas y entre entidades relacionadas e independientes para establecer los precios de transferencia.” (1:56) Estas estrategias pueden ser de diversa índole como es la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la

prevención al riesgo, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la valoración de los cambios políticos, así como cualesquiera otros factores que influyen en la dirección cotidiana de la entidad.

En las regulaciones guatemaltecas el análisis de comparabilidad se especifica en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta artículo 45.

Asimismo, en la aplicación del principio de libre competencia se debe observar lo siguiente:

Análisis de comparabilidad

- Se aplica a la parte evaluada y a los comparables
 - Comparables internos
 - Comparables externos
- Se realizan ajustes para eliminar las diferencias (ajustes a la comparabilidad)
- Se determinan los riesgos asumidos y su asignación a cada una de las partes involucradas en la transacción.

Rango de comparabilidad

- Los precios de transferencia no son una ciencia exacta
- La aplicación del método apropiado puede proyectar un rango de cifras todas igualmente confiables
- El uso del rango de libre competencia produce una aproximación de condiciones de contratación entre partes relacionadas que se hubiera establecido entre empresas independientes
 - Dentro del rango, no se requiere ajuste

- Fuera del rango, se debe justificar o ajustar.

Información de uno o varios períodos

- Hecho y circunstancias que rodean la transacción
- Hechos que pudieron o debieron influir en la determinación de precios
- Ciclos de productos
- Ciclo de negocios
- Términos y condiciones que rigieron entre las partes relacionadas.

1.9.1 Comparables internos y externos de precios de transferencia

1. Comparables internos

Los comparables internos tienden a la observación de operaciones previas, simultáneas y posteriores.

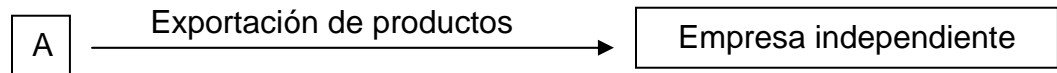
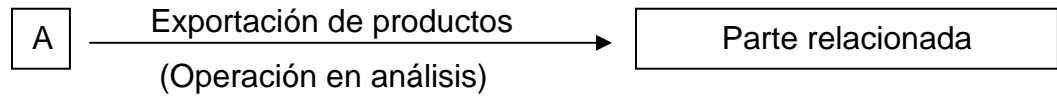
2. Comparables externos

Utilizar comparables externos permite la ampliación del rango de comparación, otorga confiabilidad de la información, permite combinar con comparables locales y están disponibles para Estados Unidos, Europa, Oriente y Latinoamérica.

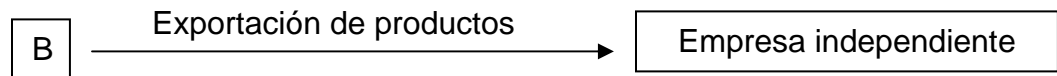
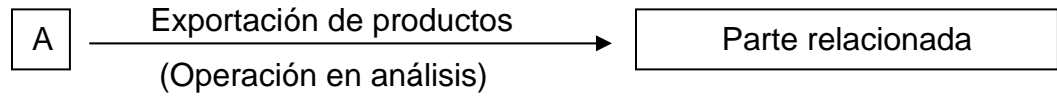
En Latinoamérica predomina la problemática por la obtención de comparables locales externos y existe una potencial aceptación de la utilización de bases de datos para la obtención de dichos comparables.

3. Comparables internos versus externos

- Comparable interno



- Comparable externo



A = Empresa (parte relacionada)

B = Empresa comparable

Figura 9. Comparables internos versus comparables externos

Fuente. Presentación Seminario Deloitte. Septiembre 2012.

En ambos, se deben considerar las funciones, activos y riesgos.

Ajustes típicos realizados a la comparabilidad

- Ajustes contables:
 - Por diferencias en la valuación de los inventarios
 - Por diferencias en el reporte de los intangibles

- Por responsabilidad de pensiones parcialmente reconocidas
- Ajustes de capital:
 - Cuentas por pagar
 - Cuentas por cobrar
 - Inventarios
 - Mercado Geográfico

2.1.2 Métodos de valoración

Con base en los principales conceptos para establecer un análisis de comparabilidad, se observará los métodos, los cuales aplican el principio de libre competencia, y se utilizan para determinar los precios de transferencia aceptables. Los diversos métodos establecidos por las Directrices se basan en la comparación de las transacciones con otras transacciones de la misma índole efectuada por una entidad independiente.

De acuerdo a las directrices en revisión de los precios de transferencia Informe de la OCDE y Empresas Multinacionales (1979). Los métodos de valoración se clasifican como se detalla a continuación:

1. Métodos tradicionales de transacción
2. Métodos transaccionales de lucro

Y estos a su vez se clasifican de la forma siguiente:

1. Métodos tradicionales de transacción:

- Método del precio libre comparable (Comparable uncontrolled price method (CUP))
- Método del precio de reventa (Resale Price method)
- Método del costo incrementado (Cost plus method)

Las Directrices establecen que los métodos tradicionales de transacción, basados en la comparación de la transacción, constituyen los medios más directos para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre entidades relacionadas responden a las de libre competencia.

Por tanto, estos métodos tradicionales de transacción son preferibles a otros. Sin embargo, las complejidades de las situaciones reales de las actividades empresariales pueden implicar dificultades en la forma de aplicar los métodos tradicionales de transacción.

Por lo que, sólo cuando la complejidad de las situaciones o falta de información no permita aplicar alguno de los métodos tradicionales de transacción, se podrán utilizar de acuerdo a las Directrices de la OCDE los métodos siguientes:

2. Métodos transaccionales de lucro:

- Método del margen neto transaccional (Transactional net margin method)
- Método de la partición de utilidades (Transactional profit split method)

2.2 Valoración contable internacional

La valoración contable internacional, es un aspecto que no se observa en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, pero esta valoración

contable afecta indirectamente a la fiscalidad de las transacciones entre entidades relacionadas. Por otra parte, en las Directrices de la OCDE no incluye en los factores de comparabilidad los criterios de contabilidad de las entidades, aunque los menciona brevemente en algunos métodos de valoración.

La valoración contable internacional se basa en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y las cuales están siendo adoptadas en muchos Estados.

2.3 Métodos de valoración según la legislación tributaria guatemalteca

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República, establece los métodos para su aplicación en la determinación de los Precios de Transferencia en Guatemala, por las entidades relacionadas, siendo los siguientes:

“Artículo 59. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

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

a) Método del precio comparable no controlado. (Véase numeral 1.6)

El método del precio comparable no controlado

- Es el más exacto de todos los métodos
- Compara la transacción controlada con una transacción no controlada

- Ajusta las diferencias en funciones y el riesgo que podría afectar el precio
- La primera elección de precio comparable no controlado se hace internamente

De conformidad a los lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE y de acuerdo a la práctica generalizada de precio de transferencia, este método tiene dos formas básicas de aplicación:

1. Se puede utilizar al comparar el precio aplicado en la transferencia de bienes y servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no relacionada bajo circunstancias similares.

Si el contribuyente analizado vende almohadas a una empresa relacionada, y además vende dicho producto, en fechas similares y en circunstancias análogas, entonces se puede comparar los precios a los que vende el producto tanto a su parte relacionada, como a la empresa no relacionada.

2. Se realiza la comparación con bases de datos externas.

El método del precio comparable no controlado, compatibiliza o no compatibiliza con lo siguiente:

- Concuerda con operaciones de compraventa de bienes de las cuales existen precios en mercados nacionales e

internacionales, o con prestaciones de servicios poco complejas.

- Puede aplicarse en operaciones con tangibles e intangibles, incluidos los servicios.
- No concuerda cuando hay cesión definitiva o cesión en uso de intangibles valiosos.
- No concuerda cuando los productos objetos de transacción no sean semejantes y además los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen y tratándose de los intangibles valiosos, y estos no sean iguales o semejantes.

b) Método del costo adicionado. (Véase numeral 1.6)

El método del costo adicionado

El método del costo adicionado compatibiliza de acuerdo a lo siguiente:

- Concuerda con operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes a los que no se les introduce intangibles valiosos, se provee de bienes en proceso o donde se proporcionan servicios que agregan bajo riesgo a una operación principal.

c) Método del precio de reventa. (Véase numeral 1.6)

El método del precio de reventa

El método del precio de reventa compatibiliza o no compatibiliza de acuerdo a lo siguiente:

- Concuerda con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes a los cuales no se les ha agregado un valor significativo.
- No concuerda para la prestación de servicios.

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

a) Método de la partición de utilidades. (Véase numeral 1.6)

El método de la partición de utilidades compatibiliza de acuerdo a lo siguiente:

- Concuerda con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes relacionadas, que se encuentran estrechamente integradas entre sí y que no permiten la individualización de cada una de ellas. Es de mucha utilidad en los Acuerdos Anticipados de precios de transferencia.

b) Método del margen neto de la transacción. (Véase numeral 1.6)

Artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. (Véase numeral 1.6)

CAPÍTULO III

FASES DEL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1 Recolección, análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad.

A continuación se incluye el aporte de la investigación desarrollada para la determinación de precios de transferencia, presentando dos guías técnicas de aplicación, siendo las siguientes:

3.1.1 Guía número 1 – Instrumento de recolección de la información

Este documento fue elaborado con el objetivo de guiar las entrevistas dirigidas al personal clave de la o las entidades donde se determinará precios de transferencia. El tipo de la entrevista es semiestructurada, para que se puedan agregar otras preguntas que puedan surgir, dependiendo del tipo de actividades y operaciones que sean identificadas en las entidades, adicionales a las mostradas en la presente guía.

Guía No. 1 – La entrevista

a) Actividades y funciones

1. ¿Cuál es la actividad que realiza la empresa?
2. ¿Cuál es la clasificación de las actividades de nombre de la empresa ?
3. ¿Donde se llevan a cabo las actividades de _____?

4. ¿Qué insumos o elementos utiliza para llevar a cabo sus actividades?
5. ¿En qué año inicio operaciones _____?
6. ¿Cuál es la estructura societaria de _____?
7. ¿Cuántos socios tiene _____?
8. ¿En qué país se ubica la casa matriz de _____?
9. ¿Cuáles son los países a los que distribuye la casa matriz?
10. ¿Cuáles son los servicios y productos que proporciona _____?
11. ¿Cuál es la política de _____ relativa a los inventarios?
12. ¿Cuál es el tratamiento para los activos de la empresa?
13. ¿Cómo autoevalúan la reputación corporativa para _____?
14. ¿Quiénes son los principales proveedores de _____?
15. ¿Quiénes son los principales clientes de _____?
16. ¿Cuáles son las principales competencias de _____?
17. ¿Cuál es la participación de _____ en el mercado?
18. ¿Cuáles son las empresas relacionadas como grupo económico?
19. ¿Cuál es el número de puntos de distribución que maneja? Y ¿Cuál es la información de estos?

b) Condiciones de la industria

20. ¿Cuáles son los productos que distribuye _____?
21. ¿Los productos que se comercializan son nuevos o están en etapa de madurez?
22. ¿El producto es considerado como altamente tecnológico?
23. ¿Quién toma las decisiones sobre cómo, dónde y cuándo se llevan a cabo las operaciones?
24. ¿Cuáles son los medios publicitarios, marketing y de distribución que emplea _____, para dar a conocer todos sus productos a clientes?

c) Compras

25. ¿Se realizan compras de bienes al crédito?
26. ¿Se tiene un control auxiliar del registro de las cuentas por pagar que se tiene a la Casa Matriz?
27. ¿Existe una persona encargada de llevar un control y archivo de los documentos relacionados con la cuenta por pagar Casa Matriz?
28. ¿Qué política tiene _____ con la Casa Matriz, en relación a la forma en que dichas obligaciones son canceladas?
29. ¿Cuándo inicia la responsabilidad de cada una de las partes en la operación?
30. ¿Dónde se llevan a cabo las actividades involucradas en la operación?
31. ¿Dónde se registran las operaciones contables?
32. ¿Por qué se realiza entre partes relacionadas o con algunas de ellas en específico?
33. ¿Quién es la entidad que corre el riesgo de bajas al inventario por daños y mermas?
34. ¿Quién es la persona que determina el momento y los volúmenes de compra?
35. ¿Cómo se efectúan los pagos correspondientes?
36. ¿Cómo se determinan los niveles de inventario?
37. ¿Se surten a los clientes los pedidos a tiempo?

d) Ventas

38. ¿Quién determina el precio o la contraprestación?
39. ¿Cómo se determinan los precios o contraprestaciones entre partes relacionadas?

- 40. ¿Cómo se determinan los precios o contraprestaciones con partes independientes?
- 41. ¿Cuándo se realizaron las operaciones analizadas?
- 42. ¿Cuándo se cubren las contraprestaciones?
- 43. ¿Describa la importancia de la marca de la entidad como factor relevante en las ventas?
- 44. ¿Existen políticas de la entidad para el otorgamiento de descuentos por pronto pago?

e) Riesgos

- 45. ¿Qué partes relacionadas asume los riesgos?
- 46. ¿En operaciones similares se asumen riesgos similares?
- 47. ¿Cómo se cuantifica el efecto de riesgos asumidos dentro del precio de transferencia?
- 48. ¿Quién corre el riesgo de tipo cambiario en la operación?
- 49. ¿Existe riesgo crediticio por las ventas a plazo?
- 50. ¿Quién responde por las garantías sobre productos o servicios ante daños a terceros?

f) Otros

- 51. ¿A la fecha la empresa determina sus precios de transferencia a través de algún procedimiento establecido?
- 52. ¿Si la respuesta anterior es positiva, describa cuál es el procedimiento utilizado?
- 53. ¿A qué otras organizaciones (además de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-), les interesan los precios de transferencia?

54. ¿Existen disposiciones legales en Guatemala que permitan determinar adecuadamente los precios de transferencia?
55. ¿Existen leyes internacionales o tratados que Guatemala utilice en forma complementaria o supletoria a las disposiciones locales?
56. ¿Por qué existe evasión fiscal en los precios de transferencia?
57. ¿Existen pagos de regalías por las operaciones que realiza la entidad?
58. ¿Existe pago de intereses a entidades nacionales o internacionales por operaciones de la entidad con partes relacionadas?
59. ¿Han cumplido con todos los aspectos de convenios contractuales?
60. ¿Tienen planes de abandonar líneas de productos?
61. ¿Existe algún proyecto nuevo?
(Completa cuando la respuesta es sí)
- Monto de la inversión total del proyecto: Q. _____
 - Monto de la inversión total que aportarán socios: Q. _____
 - Monto de la inversión total que financiará con bancos: Q. _____
 - Monto de la inversión total que financiará otros medios: Q. _____
 - Ventas estimadas: Q. _____
 - Precios estimados: Q. _____
 - Tiempo de implementación del proyecto: Inicio _____ Final _____
 - Riesgos inherentes al mismo _____
62. ¿Cuál es la unidad monetaria y tipo de cambio utilizados entre _____ y Casa Matriz?
63. ¿Existen controles de las ganancias y/o pérdidas cambiarias entre - _____ y Casa Matriz?
64. ¿Cuáles son las principales obligaciones fiscales de _____?
65. ¿Poseen un control de las minutas de juntas de accionistas?

De esta información se obtiene el análisis funcional y el análisis económico.

3.1.2 Guía número 2 – Análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad (análisis funcional y análisis económico), selección del método para la determinación de precios de transferencia y conclusión.

Guía No. 2 – Determinación de precios de transferencia

Las entidades que realicen operaciones con partes relacionadas están obligadas, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones, considerando para estas operaciones los precios de contraprestaciones que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y en circunstancias igualmente comparables.

Las partes relacionadas deben considerar para la determinación de precios de transferencia todos los complementos que el estudio técnico conlleva y poder así finalizar con una conclusión fiable y verídica aproximada a la realidad, pues los precios de transferencia no son una metodología exacta, existen metodologías, consiste en aplicar la más adecuada a la empresa.

Para la determinación del valor de las operaciones potencialmente comparables en condiciones de libre competencia, se puede considerar el desarrollo de los pasos siguientes:

1. Valoración de la empresa que es analizada: Información financiera, tipo de producto, condiciones contractuales, activos usados, funciones, riesgos, relaciones de vinculación, entre otros.

2. Valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad: sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones del mercado o mercados, entre otros.
3. Identificación, disponibilidad, fiabilidad y análisis de precios de operaciones comparables tanto internos como externos, tanto domésticos como extranjeros. Se entiende por comparable interno el precio que una parte interviniente en la operación relacionada acuerda con una parte independiente, por comparable externo se hará necesario el uso de bases de datos internacionales para la selección de entidades comparables.

Definición de criterios de búsqueda y selección de fuentes comparables internos y/o externos, caso último en el cual se hará necesario el uso de bases de datos internacionales para la selección de entidades comparables a la entidad objeto de estudio. (Véase anexo I)

4. Selección del método que mejor se ajuste al caso.

Se debe seleccionar el o los métodos más apropiados en función de las siguientes condiciones:

- a. Operaciones sujetas a estudio,
- b. Información obtenida de partes no relacionadas comparables, y
- c. Ajustes necesarios para eliminar diferencias de comparabilidad.

Selección del método de valoración más conveniente para determinar la rentabilidad en los estados financieros de la entidad y de los precios de transferencia. (Véase numeral 3.2)

5. La realización de un análisis de la comparabilidad de las operaciones, tanto para la parte objeto del estudio como para aquellas de las que se tomaron operaciones potencialmente comparables.
6. Ejecución de los ajustes que sean pertinentes para lograr objetividad y confiabilidad en la comparación.

Realización de ajustes necesarios a partes no relacionadas.

Determinación del rango intercuartil por ajustes a los precios en la comparabilidad.

7. Conclusiones.

3.2 Criterios para seleccionar el método de precios de transferencia

El método de precios de transferencia más apropiado debe seleccionarse entre los métodos en materia de precios de transferencia aprobados por la OCDE, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- a) "Las fortalezas y debilidades de los métodos aprobados;
- b) La adecuación del método aprobado a la naturaleza de la operación vinculada examinada, determinada en concreto a través del análisis de las funciones ejercidas por cada una de las empresas en la operación (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos);
- c) La disponibilidad de información fiable necesaria para aplicar el método seleccionado y/u otros métodos;

- d) El grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas, incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que, en su caso, sean necesarios para eliminar diferencias entre las operaciones.” (13:9)

De acuerdo a la caracterización de las entidades:

Actividad	Características	Indicadores comparables	
Producción	Fabricante integral	Costo adicionado: resultado bruto sobre el costo	
	Fabricante por contrato		
	Fabricante en consignación	Márgenes transaccionales de Ut. de Operación: resultado operativo sobre costos totales	
	Entidad de montaje		
Distribución	Distribuidor con marketing	Precio de reventa: resultado bruto de ventas	
	Distribuidor		
	Agente de ventas	Márgenes transaccionales de Ut. de operación: resultado operativo sobre ventas	
	Comisionista		
	Distribuidor con riesgo limitado		
Servicios	Centro de costos de servicios	Márgenes transaccionales de Ut. de Operación: resultado operativo sobre costos totales	
	Proveedor secundario de servicios en forma directa		
	Proveedor integral de servicios	Servicios	Precio comparable no controlado
	Proveedor integral de servicios	Proveedor de servicios financieros	

Figura 10. Caracterización de las entidades relacionadas.

Fuente: Adaptado del Análisis comparado de la normativa sobre precios de transferencia en Colombia y mecanismos para su fiscalización. Medellín, marzo 29 de 2006

3.2.1 Elaboración de informe

Elaboración de un informe que contendrá las conclusiones del análisis desarrollado en los procedimientos descritos anteriormente, lo cual constituirá la documentación de soporte por la entidad sujeta a la determinación de precios de transferencia y que debe ser presentada ante la Administración Tributaria. Adicionalmente, se debe incluir toda la información y documentación descrita en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos 65, 66 y 67.

CAPÍTULO IV

LOS MÉTODOS Y EL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA GUATEMALA

Caso demostrativo de la aplicación práctica de un método de precios de transferencia y el proceso para su identificación y selección por las partes relacionadas, utilizando las guías número 1 y número 2.

4.1 Alcance del presente caso demostrativo

El desarrollo del presente caso práctico, es la representación de un estudio introductorio de la aplicación práctica de la legislación guatemalteca relativa a los precios de transferencia, las directrices de la OCDE, las metodologías diseñadas por especialistas internacionales en materia de precios de transferencia o, en algunos casos, por administraciones tributarias de otros países con apego a la normativa guatemalteca.

El propósito del presente estudio es el acercamiento al lector en la metodología e importancia cuantitativa de los precios de transferencia en la información financiera para las partes relacionadas; sin embargo, no contempla estudios que en ocasiones son necesarios para desarrollar el estudio técnico de precios de transferencia, como podrían ser: estudios económicos, análisis de estrategias de mercado, estudio de evaluación de riesgos, inventarios físicos de activos fijos, entre otros.

Adicionalmente, el presente caso demostrativo no pretende resolver problemáticas que pueden surgir en el ámbito legal o de Administración Tributaria.

Confidencialidad de la información

Derivado a que el presente caso demostrativo tiene como fin ser una guía para la aplicación práctica de la legislación existente de precios de transferencia en Guatemala, se obtuvieron datos reales de una empresa establecida en el territorio nacional, con casa matriz en el extranjero por lo que su nombre ha sido resguardado y sustituido por un nombre supuesto, su información ha sido proporcionada con el único propósito de realizar ilustraciones académicas.

El presente caso demostrativo se reserva del uso de marcas, nombres comerciales o razones sociales, debido a que el desarrollo es propio de aplicaciones académicas y en ningún momento las conclusiones pueden tomarse como formalmente definidas por no ser el objetivo principal del estudio.

Los temas que se plantean en la presente tesis, son introductorios; no obstante, constituyen una guía para realizar estudios aun más complejos.

4.1.1 Un caso de estudio técnico, con enfoque en un método de precios de transferencia y el proceso para su identificación y selección por las partes relacionadas

Para los fines ilustrativos de la aplicación práctica de precios de transferencia, se presenta el desarrollo de un caso de estudio técnico de la empresa multinacional Innova T Guatemala, S.A. (En adelante referida como ITSA), residente y con establecimiento permanente en la ciudad capital de Guatemala, con su Casa Matriz residente en el exterior y a quien se referirá en adelante como Inter Co IT.

Empresa con una amplia variedad de tecnologías de la información (IT), productos de equipos informáticos, componentes, periféricos, dispositivos móviles, software, entre otros.

4.1.1.1 Desarrollo de la guía número 1 – Instrumento de recolección de la información

Guía No. 1 – La entrevista

a) Actividades y funciones

1. ¿Cuál es la actividad que realiza ITSA?
Distribución mayorista de productos IT.
2. ¿Cuál es la clasificación de las actividades de ITSA?
Distribución, crédito, inventario y comercialización.
3. ¿Donde se llevan a cabo las actividades de ITSA?
América Latina.
4. ¿Qué insumos o elementos utiliza para llevar a cabo sus actividades?
El comercio internacional, el transporte, la comunicación y el centro financiero.
5. ¿En qué año inicio operaciones ITSA?
En el año 1987.
6. ¿Cuál es la estructura societaria de ITSA?
Sociedad anónima.

7. ¿Cuántos socios tiene ITSA?

61 socios

8. ¿En qué país se ubica la casa matriz de ITSA?

New York, EE.UU.

9. ¿Cuáles son los países a los que distribuye la casa matriz?

Guatemala, Costa Rica, Chile, Uruguay, México, Colombia, Ecuador, Panamá, Perú, El Salvador.

10. ¿Cuáles son los servicios y productos que proporciona ITSA?

Amplia variedad en tecnologías de la información (IT), productos de equipos informáticos, componentes, periféricos, dispositivos móviles, software, sistemas informáticos, accesorios, productos para redes y electrónica de consumo digital, soporte técnico y servicios de garantía.

11. ¿Cuál es la política de ITSA relativa a los inventarios?

Los inventarios se valúan al costo o valor de mercado. El costo se determina aplicando el método de costo promedio, el cual no excede al valor de mercado.

12. ¿Cuál es el tratamiento para los activos de la empresa?

Los activos de la empresa los constituyen principalmente los inmuebles, el mobiliario y equipo, equipo de computación y vehículos.

Estos activos se valúan al costo de adquisición y se deprecian por el método de línea recta de acuerdo a su vida útil estimada. Los gastos normales de mantenimiento, reparaciones y las mejoras a propiedades arrendadas que no incrementen la vida útil de los activos así, como las

ganancias y pérdidas provenientes del retiro o venta se incluyen en resultados de operación en el período en que se incurren.

Las tasas de depreciación son las siguientes:

Inmuebles (edificio)	5%
Mobiliario y equipo	20%
Equipo de cómputo	33.33% (no incluye software)
Vehículos	20%

Los años de vida útil de estos activos se presentan a continuación:

Mejoras en propiedad arrendada	10 años
Equipo de computación	3 años
Mobiliario y equipo	5 años
Vehículos	5 años

Los valores residuales y las vidas útiles se ajustan cuando procede, en cada fecha de balance.

13. ¿Cómo autoevalúan la reputación corporativa de ITSA?

Buenísima. ITSA es una empresa con presencia nacional e internacional por su alta calidad en los productos y servicios que proporciona, por lo que es para ITSA un activo valioso en cuanto al valor de sus relaciones comerciales, valores monetarios retribuidos a dichas relaciones y su crédito por buena reputación, lo cual se constituye en sus derechos de llave. Asimismo, el know-how adquirido de la Casa Matriz ha sido generosamente retribuido.

14. ¿Quiénes son los principales proveedores de ITSA?

Diversos, se incluye a muchos de los fabricantes de productos de marca líder en el mundo de TI. Además de Casa Matriz, se tienen proveedores de países Centroamericanos.

15. ¿Quiénes son los principales clientes de ITSA?

Diversos, siendo en su mayoría terceros distribuidores, revendedores y minoristas de productos de TI con sede en países de América Latina.

16. ¿Cuáles son las principales competencias de ITSA?

Los principales son dos distribuidores mayoristas de productos TI a nivel mundial, con presencia en países de otros continentes, donde ITSA debe expandir su participación.

17. ¿Cuál es la participación de Inter Co IT en el mercado?

Inter Co IT es el distribuidor mayorista más grande, número uno en América Latina con el 70% aproximado en participación y el tercero a nivel mundial con el 30%.

18. ¿Cuáles son las empresas relacionadas como grupo económico?

Las empresas de los otros países a quienes distribuye Casa Matriz. Estas empresas nunca nos distribuyen, la vinculación es por pertenecer al mismo grupo empresarial que lo constituye la Casa Matriz.

19. ¿Cuál es el número de puntos de distribución que maneja? Y ¿Cuál es la información de estos?

En Guatemala solo es uno. Ubicado en la ciudad capital.

b) Condiciones de la industria

20. ¿Cuáles son los productos que distribuye ITSA?

Accesorios: accesorio de media, accesorios de computadoras portátiles, accesorios de seguridad, baterías, cargadores & dispositivos de poder, cables y adaptadores, cobertores de polvo & kits de limpieza, garantías y servicios extendidos, herramientas de computador y kit de herramientas, otros accesorios, ratones & cojines de apoyo, USB hubs.

Almacenamiento: accesorios de almacenamiento, adaptadores de almacenamiento, cables para almacenamiento, discos de estado sólido, discos duros externos, discos duros internos, discos ópticos externos, discos ópticos internos, hot-swap drives.

Audio & video: accesorios de iPods / MP3s / MP4s y otros, controles remotos, sistemas de audio.

Cámaras digitales: cámaras de vigilancia, cámaras digitales & videocámaras, cámaras web.

Celulares y teléfonos móviles: accesorios, celulares & teléfonos móviles.

Componentes informáticos: cajas de computador, fuentes de poder, otros, tarjetas de sonido, tarjetas de video, tarjetas madre.

Computadores: computadores de mesa, mini portátiles, portátiles, servidores, tableta, todo-en-uno, ultrabooks.

Comunicaciones: teléfonos IP.

Consumibles & media: cartuchos de tóner e ink-jet, CD / DVD regrabables, cintas de impresión, papel.

Impresoras & escáneres: accesorios de impresoras y escáneres, escáneres, impresoras fotográficas, impresoras ink-jet, impresoras laser, impresoras multifuncionales, impresoras plotter, impresoras punto de venta, impresoras dot-matrix, otros.

Maletines: carteras CD / DVD, estuches de celulares, maletines de cámaras & video, maletines de notebook & netbook, mochilas y otros.

Memorias: memoria de lectores de medios, módulos DRAM genéricos, módulos DRAM propietarios, tarjetas de memoria flash, unidades flash USB, otros.

Monitores & proyectores: accesorios de proyectores, monitores, pantallas de proyección, proyectores.

Muebles: escritorios y sillas.

Periféricos: audífonos & clips para el oído, auriculares & manos libres, combos de teclado y ratón, controles de juego & joystick, parlantes de computador, ratones, teclados y teclados de números.

Procesadores: procesadores, ventiladores de refrigeración.

Redes: accesorios de redes, accesorios para cableo, adaptadores de redes, antenas, cables de red, conectores de redes, equipos de seguridad y monitoreo de redes, herramientas de red y equipo de herramientas,

hubs & switches, módems, paneles, gabinetes y cajas de redes, placas y soportes de pared, puentes y enrutadores, puntos de acceso, servidores de impresoras, otros.

Software y programas: aplicaciones de seguridad, aplicaciones para negocio y oficina, sistema operativo, software para servidores, otros.

Tiempo aire: tarjetas pre pagadas.

UPS & protección de poder: accesorios de dispositivos de poder, protectores / multitomas, UPS / respaldo de energía, voltaje / reguladores en línea, otros.

Buscadores: Kingston memory configurator.

21. ¿Los productos que se comercializan son nuevos o están en etapa de madurez?

Los productos en su mayoría ya tienen un posicionamiento sólido en el mercado, eventualmente se impulsa la distribución de nuevos productos o la versión moderna de los ya existentes, derivado a los avances tecnológicos que surgen en el transcurso del tiempo.

22. ¿El producto es considerado como altamente tecnológico?

Todos los productos son considerados de alta calidad en tecnología, en su mayoría son productos de marcas líderes en el mundo y su preferencia es por ser no solo de calidad, sino por ofrecer innovación y las últimas versiones en tecnología para el consumidor final, por lo que son colocados a su disposición por los distribuidores, clientes nuestros.

23. ¿Quién toma las decisiones sobre cómo, dónde y cuándo se llevan a cabo las operaciones?

Gerente Financiero a través de Junta Directiva

24. ¿Cuáles son los medios publicitarios, marketing y de distribución que emplea ITSA, para dar a conocer todos sus productos a clientes?

Para los clientes usuales de nuestros productos, en nuestras oficinas se encuentra una tienda exclusiva para que ellos puedan acercarse y conocer y solicitar nuestros productos nuevos, marcas disponibles, ofertas y variedad kits.

También se cuenta con una página web, esto lo tienen todos los países a los que distribuye la Casa Matriz y por ende la posee y tiene disponible Guatemala. Aquí interactúan clientes fijos y clientes nuevos que desde la comodidad de su ordenador pueden consultar, observar los detalles de cada uno de los productos desde una imagen hasta características de los mismos, pueden estar enterados de los productos nuevos que ofrecemos y de las ofertas que pueden disfrutar.

Adicionalmente, se forma parte de las redes sociales que en la actualidad permiten una rápida expansión del comercio. ITSA se encuentra en Facebook, Twitter y YouTube.

Claro que en publicidad, aún se utilizan los anuncios del periódico para aquellos clientes distribuidores que sin tener acceso pronto a internet, conozcan de nuestros productos.

c) Compras

25. ¿Se realizan compras de bienes al crédito?

Si. A la Casa Matriz

26. ¿Se tiene un control auxiliar del registro de las cuentas por pagar que se tiene a la Casa Matriz?

Si, se verifica semanalmente.

27. ¿Existe una persona encargada de llevar un control y archivo de los documentos relacionados con la cuenta por pagar Casa Matriz?

Si. La persona realiza la verificación de todo lo relacionado a Casa Matriz y cuando es necesario expone una situación específica al Contador General, quien lo hace saber al personal contacto en Casa Matriz.

28. ¿Qué política tiene ITSA con la Casa Matriz, en relación a la forma en que dichas obligaciones son canceladas?

Se realizan los pagos de acuerdo a las fechas estipuladas en facturas, considerando el producto que se hubiere adquirido y el crédito que Casa Matriz otorgue por el mismo.

29. ¿Cuándo inicia la responsabilidad de cada una de las partes en la operación?

Desde el momento de solicitud de pedidos de productos a la Casa Matriz, la responsabilidad de ella es enviar en tiempo y conjuntamente a la documentación referida el producto solicitado en el pedido realizado por ITSA, quien es responsable de registrar adecuadamente la operación en la cuenta por pagar y por ende de realizar en tiempo el pago respectivo.

30. ¿Dónde se llevan a cabo las actividades involucradas en la operación?

Las compras y ventas se realizan en el país de Guatemala, la mercancía únicamente se importa de la Casa Matriz hacia este país, donde se distribuye a los distintos clientes que realizan la venta directa al consumidor final. Por lo que para Casa Matriz es una venta por exportación.

31. ¿Dónde se registran las operaciones contables?

Los registros contables de las operaciones contables indicadas en la respuesta anterior a esta, se realizan en Guatemala, donde se cuenta con un Departamento Contable propio dentro de las instalaciones.

32. ¿Por qué se realiza entre partes relacionadas o con algunas de ellas en específico?

No aplica.

33. ¿Quién es la entidad que corre el riesgo de bajas al inventario por daños y mermas?

ITSA asume la responsabilidad de riesgos en cuanto a las bajas de inventario por daños y/o mermas ocasionados en las instalaciones, siendo el caso de algún accidente involuntario sufrido en el proceso de transporte hacia las bodegas de ITSA. Casa Matriz hace el envío y transporte con los más altos estándares de control de calidad, por lo que no suceden daños en el proceso de envío a Guatemala.

34. ¿Quién es la persona que determina el momento y los volúmenes de compra?

ITSA cuenta con colaboradores comprometidos en totalidad con la empresa, se han desempeñado por años dentro de la empresa en el área

de supervisión de bodega y son quienes tienen el control de inventarios para identificar el momento de realizar pedidos de compra, en todo lo referente a volumen, producto y consideración de la fecha en que estarían ingresando a Guatemala para su disponibilidad en bodega.

35. ¿Cómo se efectúan los pagos correspondientes?

Los pagos para la Casa Matriz se realizan a través de transferencias bancarias, en donde se realiza siempre la negociación de divisas por medio del sistema bancario nacional, en observación a lo indicado en la legislación guatemalteca en el Decreto No. 20-2006 que todo pago mayor a Q. 50,000.00 se debe realizar por dicho medio o bien documentado en escritura pública. Dicho procedimiento con el fin de tener derecho a la deducibilidad de costos y gastos y la procedencia del crédito del IVA por realizarse la bancarización en materia tributaria.

36. ¿Cómo se determinan los niveles de inventario?

El supervisor de bodega coordina de acuerdo al movimiento de entradas y salidas de producto de bodega, se realizan inventarios de forma sorpresiva.

37. ¿Se surten a los clientes los pedidos a tiempo?

Siempre, únicamente por razones de inconveniente en bloqueos de las carreteras del país o cuestiones de fuerza mayor.

d) Ventas

38. ¿Quién determina el precio o la contraprestación?

El precio de las operaciones lo determina Casa Matriz, en ocasiones cada una de las partes relacionadas ubicadas en los países antes

mencionados, realiza negociaciones en precios de distintos productos a ser importados a cada uno de los países en donde son diversas las condiciones de mercado.

39. ¿Cómo se determinan los precios o contraprestaciones entre partes relacionadas?

De acuerdo a las condiciones de mercado, a los precios en que los distintos productos se encuentren en el mercado por los diversos factores que causan influencia en su aumento o disminución, así se realiza la negociación entre ITSA y Casa Matriz.

40. ¿Cómo se determinan los precios o contraprestaciones con partes independientes?

De igual forma se determinan los precios con partes independientes, de acuerdo a las condiciones de mercado en fecha de la determinación de los precios.

41. ¿Cuándo se realizaron las operaciones analizadas?

Casa Matriz realiza la determinación de forma periódica.

42. ¿Cuándo se cubren las contraprestaciones?

Se realizan los pagos de acuerdo a las fechas estipuladas en facturas, considerando el producto que se hubiere adquirido y el crédito que Casa Matriz otorgue por el mismo.

43. ¿Describa la importancia de la marca de la entidad como factor relevante en las ventas?

Es de impacto para los distribuidores clientes nuestros, ya que son fácilmente solicitados, adquiridos y vendidos al consumidor final.

44. ¿Existen políticas de la entidad para el otorgamiento de descuentos por pronto pago?

Ninguna.

e) Riesgos

45. ¿Qué partes relacionadas asume los riesgos?

ITSA asume sus propios riesgos de acuerdo a las condiciones de operación en el país de Guatemala.

46. ¿En operaciones similares se asumen riesgos similares?

Es probable. Se analizan las circunstancias.

47. ¿Cómo se cuantifica el efecto de riesgos asumidos dentro del precio de transferencia?

Para Guatemala la legislación de precios de transferencia no se encontraba vigente, sin embargo, en Estados Unidos si, lugar donde se encuentra la Casa Matriz y es ella quien ha evaluado esos aspectos.

48. ¿Quién corre el riesgo de tipo cambiario en la operación?

El riesgo de tipo cambiario en las operaciones se consideraría que es para ambas compañías, por realizarse los pagos a través del sistema bancario nacional y por ende se efectúa la negociación de divisas tal como lo estipulan las leyes guatemaltecas.

49. ¿Existe riesgo crediticio por las ventas a plazo?

No existe riesgo crediticio por las ventas a plazo, pues las ventas al crédito son autorizadas a clientes que han realizado un proceso previo de

calificación y que en fecha no han fallado en su record de pago para con ITSA.

50. ¿Quién responde por las garantías sobre productos o servicios ante daños a terceros?

ITSA es el responsable directo de responder por garantías sobre productos o servicios ante daños a terceros, si en caso el Departamento Técnico no fuere especializado en algún producto especial por actualización se solicita apoyo a Casa Matriz.

f) Otros

51. ¿A la fecha la empresa determina sus precios de transferencia a través de algún procedimiento establecido?

En Guatemala no ha existido un procedimiento como tal para la determinación de precios de transferencia, sin embargo, los precios entre ITSA y Casa Matriz siempre han sido determinados con base a los precios de mercado.

52. ¿Si la respuesta anterior es positiva, describa cuál es el procedimiento utilizado?

No aplica.

53. ¿A qué otras organizaciones (además de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-) les interesan los precios de transferencia?

La correcta aplicación de precios de transferencia le interesa a ITSA propiamente y a la Casa Matriz inicialmente, para mitigar toda contingencia derivada de la incorrecta determinación de precios de transferencia, posteriormente y como se hacía mención a la

Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), adicionalmente, a clientes, inversionistas; todos y cada uno de nuestros socios que son marcas líderes en el mundo de TI, entre otros.

54. ¿Existen disposiciones legales en Guatemala que permitan determinar adecuadamente los precios de transferencia?

La información de precios de transferencia en Guatemala durante el primer año después de su publicación es escasa, únicamente existe por parte del Gobierno de la República de Guatemala los artículos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 10-2012, aún no se encuentra publicado el Reglamento de dicha Ley que proporcione los lineamientos procedimentales. A nivel internacional la única guía disponible son los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, cuya versión se encuentra en línea, pero en el idioma inglés.

55. ¿Existen leyes internacionales o tratados que Guatemala utilice en forma complementaria o supletoria a las disposiciones locales?

No es de mi conocimiento que existan en fecha.

56. ¿Por qué existe evasión fiscal en los precios de transferencia?

Considero es por convenios especiales que se realizan entre algunas partes relacionadas, distintas a las que se hubiesen realizado con independientes.

57. ¿Existen pagos de regalías por las operaciones que realiza la entidad?

Se realizan pagos de regalías a la Casa Matriz por el nombre comercial en Guatemala, por las marcas de productos de venta no se realizan, ya que únicamente somos intermediarios de venta.

58. ¿Existe pago de intereses a entidades nacionales o internacionales por operaciones de la entidad con partes relacionadas?

En fecha no hay pago de intereses.

59. ¿Han cumplido con todos los aspectos de convenios contractuales?

ITSA ha cumplido con todos los aspectos de convenios contractuales que pudieran tener un efecto de importancia sobre los Estados Financieros en caso de no cumplir con los mismos. No ha habido incumplimiento con requerimientos de las autoridades reglamentarias que pudieran tener un efecto de importancia sobre los Estados Financieros en caso de incumplimiento.

60. ¿Tienen planes de abandonar líneas de productos?

ITSA no tiene planes de abandonar líneas de productos u otros planes o intenciones que resulten en un exceso u obsolescencia de inventario, y ningún inventario está declarado en un monto que exceda su valor neto realizable.

61. ¿Existe algún proyecto nuevo?

No en fecha.

(Completa cuando la respuesta es sí)

- Monto de la inversión total del proyecto
- Monto de la inversión total que aportarán socios
- Monto de la inversión total que financiará con bancos
- Monto de la inversión total que financiará otros medios
- Ventas estimadas
- Precios estimados
- Tiempo de implementación del proyecto
- Riesgos inherentes al mismo

62. ¿Cuál es la unidad monetaria y tipo de cambio utilizados entre ITSA y Casa Matriz?

La unidad monetaria es la moneda de Guatemala, el Quetzal. Representada en los Estados Financieros con el símbolo “Q”. El tipo de cambio de referencia utilizado por el sistema bancario, es el publicado diariamente por el Banco de Guatemala. En donde visualizamos el tipo de cambio del Quetzal con respecto al Dólar de los Estados Unidos de América.

63. ¿Existen controles de las ganancias y/o pérdidas cambiarias entre ITSA y Casa Matriz?

Si, se cumple con el régimen cambiario vigente en Guatemala, para optar a la deducibilidad de costos y gastos en moneda extranjera y/o pérdidas en moneda extranjera, se cuenta con la documentación legal de la compra de las divisas en el sistema bancario local.

64. ¿Cuáles son las principales obligaciones fiscales de ITSA?

- Impuesto Sobre la Renta Corporativo (Anual, Trimestral, retenciones del 6% y asalariados)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA mensual)
- Impuesto de Solidaridad (ISO)
- Recibos de pago del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS)

65. ¿Poseen un control de las actas de juntas de accionistas?

Efectivamente, poseemos todas las minutas de juntas de accionistas y del consejo de directores, asimismo todos los libros oficiales de contabilidad.

4.1.1.2 Desarrollo de la guía número 2 – Análisis y procesamiento de la información relativa a la entidad (análisis funcional y análisis económico), selección del método para la determinación de precios de transferencia y conclusión.

Para la determinación de los precios de transferencia para la compañía Inter Co IT, Casa Matriz residente en Estados Unidos de Norteamérica New York, y su parte relacionada ITSA residente con establecimiento permanente en la ciudad capital de Guatemala, el proceso con la información recolectada por medio de la aplicación de la guía número 1 es el desarrollo de la guía número 2, siguiente:

Guía No. 2 – Determinación de precios de transferencia

Paso 1:

Análisis funcional

Valoración de la empresa que es analizada: Información financiera, tipo de producto, condiciones contractuales, activos usados, funciones, riesgos, relaciones de vinculación, entre otros.

Innova T Guatemala, S.A. es una empresa que opera en Guatemala desde hace 25 años, se dedica principalmente a la distribución de productos IT, sus actividades comerciales se realizan en América Latina y se clasifican en distribución, crédito, inventario y comercialización, utilizando elementos como el comercio internacional, el transporte, la comunicación y el centro financiero. ITSA cuenta con 61 socios y su Casa Matriz Inter Co IT es residente en los Estados Unidos de Norteamérica New York, con calidad de distribuidor para países como Guatemala, Costa Rica, Chile, Uruguay, México, Colombia, Ecuador, Panamá, Perú, El Salvador.

Los servicios y productos de ITSA constituyen una amplia variedad en tecnologías de la información (IT), productos de equipos informáticos, componentes, periféricos, dispositivos móviles, software, sistemas informáticos, accesorios, productos para redes y electrónica de consumo digital, soporte técnico y servicios de garantía.

ITSA es una empresa con presencia nacional e internacional por su alta calidad en los productos y servicios que proporciona, por lo que es para ITSA un activo valioso en cuanto al valor de sus relaciones comerciales, valores monetarios retribuidos a dichas relaciones y su crédito por buena reputación, lo cual se constituye en sus derechos de llave. Asimismo, el know-how adquirido de la Casa Matriz ha sido generosamente retribuido.

Los proveedores de ITSA son diversos, se incluye a muchos de los fabricantes de productos de marca líder en el mundo de TI. Además de Casa Matriz, se tienen proveedores de países centroamericanos.

Sus principales clientes son en su mayoría terceros distribuidores, revendedores y minoristas de productos de TI con sede en países de América Latina.

Inter Co IT es el distribuidor mayorista más grande, número uno en América Latina con el 70% aproximado en participación y el tercero a nivel mundial con el 30%. Sus principales competencias son dos distribuidores mayoristas de productos TI a nivel mundial, con presencia en países de otros continentes, donde ITSA debe expandir su participación.

En Guatemala solo es uno el número de puntos de distribución. Ubicado en la ciudad capital.

Las empresas relacionadas como grupo económico son las empresas de los otros países a quienes distribuye Casa Matriz. Estas empresas nunca nos distribuyen, la vinculación es por pertenecer al mismo grupo empresarial que lo constituye la Casa Matriz.

Los activos de la empresa los constituyen principalmente los inmuebles, el mobiliario y equipo, equipo de computación y vehículos. Estos activos se evalúan al costo de adquisición y se deprecian por el método de línea recta de acuerdo a su vida útil estimada. Los gastos normales de mantenimiento, reparaciones y las mejoras a propiedades arrendadas que no incrementen la vida útil de los activos así, como las ganancias y pérdidas provenientes del retiro o venta se incluyen en resultados de operación en el período en que se incurren.

Las tasas de depreciación son las siguientes:

Inmuebles (edificio)	5%
Mobiliario y equipo	20%
Equipo de cómputo	33.33% (no incluye software)
Vehículos	20%

Los años de vida útil de estos activos se presentan a continuación:

Mejoras en propiedad arrendada	10 años
Equipo de computación	3 años
Mobiliario y equipo	5 años
Vehículos	5 años

Los valores residuales y las vidas útiles se ajustan cuando procede, en cada fecha de balance.

Los inventarios se valúan al costo o valor de mercado. El costo se determina aplicando el método de costo promedio, el cual no excede al valor de mercado.

Los productos que ITSA distribuye son:

- Accesorios: accesorio de media, accesorios de computadoras portátiles, accesorios de seguridad, baterías, cargadores & dispositivos de poder, cables y adaptadores, cobertores de polvo & kits de limpieza, garantías y servicios extendidos, herramientas de computador y kit de herramientas, otros accesorios, ratones & cojines de apoyo, USB hubs.
- Almacenamiento: accesorios de almacenamiento, adaptadores de almacenamiento, cables para almacenamiento, discos de estado sólido, discos duros externos, discos duros internos, discos ópticos externos, discos ópticos internos, hot-swap drives.
- Audio & video: accesorios de iPods / MP3s / MP4s y otros, controles remotos, sistemas de audio.
- Cámaras digitales: cámaras de vigilancia, cámaras digitales & videocámaras, cámaras web.
- Celulares y teléfonos móviles: accesorios, celulares & teléfonos móviles.
- Componentes informáticos: cajas de computador, fuentes de poder, otros, tarjetas de sonido, tarjetas de video, tarjetas madre.
- Computadores: computadores de mesa, mini portátiles, portátiles, servidores, tableta, todo-en-uno, ultrabooks.
- Comunicaciones: teléfonos IP.
- Consumibles & media: cartuchos de tóner e ink-jet, CD / DVD regrabables, cintas de impresión, papel.
- Impresoras & escáneres: accesorios de impresoras y escáneres, escáneres, impresoras fotográficas, impresoras ink-jet, impresoras laser,

impresoras multifuncionales, impresoras plotter, impresoras punto de venta, impresoras dot-matrix, otros.

- Maletines: carteras CD / DVD, estuches de celulares, maletines de cámaras & video, maletines de notebook & netbook, mochilas y otros.
- Memorias: memoria de lectores de medios, módulos DRAM genéricos, módulos DRAM propietarios, tarjetas de memoria flash, unidades flash USB, otros.
- Monitores & proyectores: accesorios de proyectores, monitores, pantallas de proyección, proyectores.
- Muebles: escritorios y sillas.
- Periféricos: audífonos & clips para el oído, auriculares & manos libres, combos de teclado y ratón, controles de juego & joystick, parlantes de computador, ratones, teclados y teclados de números.
- Procesadores: procesadores, ventiladores de refrigeración.
- Redes: accesorios de redes, accesorios para cableo, adaptadores de redes, antenas, cables de red, conectores de redes, equipos de seguridad y monitoreo de redes, herramientas de red y equipo de herramientas, hubs & switches, módems, paneles, gabinetes y cajas de redes, placas y soportes de pared, puentes y enrutadores, puntos de acceso, servidores de impresoras, otros.
- Software y programas: aplicaciones de seguridad, aplicaciones para negocio y oficina, sistema operativo, software para servidores, otros.
- Tiempo aire: tarjetas pre pagadas.
- UPS & protección de poder: accesorios de dispositivos de poder, protectores / multitomas, UPS / respaldo de energía, voltaje / reguladores en línea, otros.
- Buscadores: Kingston memory configurator.

Productos que tienen un posicionamiento sólido en el mercado, eventualmente se impulsa la distribución de nuevos productos o la versión moderna de los ya existentes, derivado a los avances tecnológicos que surgen en el transcurso del tiempo.

Todos los productos son considerados de alta calidad en tecnología, en su mayoría son productos de marcas líderes en el mundo y su preferencia es por ser no solo de calidad, sino por ofrecer innovación y las últimas versiones en tecnología para el consumidor final, por lo que son colocados a disposición de los distribuidores, clientes de ITSA.

Como medios publicitarios, marketing y de distribución que emplea ITSA, para dar a conocer todos sus productos ofrece a sus clientes en oficinas una tienda exclusiva para que ellos puedan acercarse y conocer y solicitar nuestros productos nuevos, marcas disponibles, ofertas y variedad kits.

También cuentan con una página web, esto lo tienen todos los países a los que distribuye la Casa Matriz y por ende la posee y tiene disponible Guatemala. Aquí interactúan clientes fijos y clientes nuevos que desde la comodidad de su ordenador pueden consultar, observar los detalles de cada uno de los productos desde una imagen hasta características de los mismos, pueden estar enterados de los productos nuevos que ofrecemos y de las ofertas que pueden disfrutar. Adicionalmente, forman parte de las redes sociales que en la actualidad permiten una rápida expansión del comercio. ITSA se encuentra en Facebook, Twitter y YouTube. Claro que en publicidad, aún se utilizan los anuncios del periódico para aquellos clientes distribuidores que sin tener acceso pronto a internet, conozcan de nuestros productos.

Se realizan compras al crédito a la Casa Matriz de lo cual se tiene un control auxiliar del registro de las cuentas por pagar y se verifica semanalmente. Existe una persona que realiza la verificación de todo lo relacionado a Casa Matriz y cuando es necesario expone una situación específica al Contador General, quien lo hace saber al personal contacto en Casa Matriz.

La política que tiene Inter Co IT con ITSA, respecto a la forma de cancelación de las obligaciones, es que se realizan los pagos de acuerdo a las fechas estipuladas en facturas, considerando el producto que se hubiere adquirido y el crédito que Casa Matriz otorgue por el mismo. La responsabilidad en las operaciones de cada una de las partes inicia desde el momento de solicitud de pedidos de productos a la Casa Matriz, la responsabilidad de ella es enviar en tiempo y conjuntamente a la documentación referida el producto solicitado en el pedido realizado por ITSA, quien es responsable de registrar adecuadamente la operación en la cuenta por pagar y por ende de realizar en tiempo el pago respectivo.

Las compras y ventas se realizan en el país de Guatemala, la mercancía únicamente se importa de la Casa Matriz hacia este país, donde se distribuye a los distintos clientes que realizan la venta directa al consumidor final. Por lo que para Casa Matriz es una venta por exportación.

Los registros contables de las operaciones contables se realizan en Guatemala, donde se cuenta con un Departamento Contable propio dentro de las instalaciones.

ITSA asume la responsabilidad en cuanto a las bajas de inventario por daños y/o mermas ocasionados en las instalaciones, siendo el caso de algún accidente involuntario sufrido en el proceso de transporte hacia las bodegas de ITSA. Casa

Matriz hace el envío y transporte con los más altos estándares de control de calidad, por lo que no suceden daños en el proceso de envío a Guatemala.

ITSA cuenta con colaboradores comprometidos en totalidad con la empresa, se han desempeñado por años dentro de la empresa en el área de supervisión de bodega y son quienes tienen el control de inventarios para identificar el momento de realizar pedidos de compra, en todo lo referente a volumen, producto y consideración de la fecha en que estarían ingresando a Guatemala para su disponibilidad en bodega. Los niveles de inventario los determina el supervisor de bodega quien coordina de acuerdo al movimiento de entradas y salidas de producto de bodega, se realizan inventarios de forma sorpresiva.

Los pagos para la Casa Matriz se realizan a través de transferencias bancarias, en donde se realiza siempre la negociación de divisas por medio del sistema bancario nacional, en observación a lo indicado en la legislación guatemalteca en el Decreto No. 20-2006 que todo pago mayor a Q. 50,000.00 se debe realizar por dicho medio o bien documentado en escritura pública. Dicho procedimiento con el fin de tener derecho a la deducibilidad de costos y gastos y la procedencia del crédito del IVA por realizarse la bancarización en materia tributaria.

El precio de las operaciones lo determina Casa Matriz, en ocasiones cada una de las partes relacionadas ubicadas en los países antes mencionados, realiza negociaciones en precios de distintos productos a ser importados a cada uno de los países en donde son diversas las condiciones de mercado. Y estos se determinan de acuerdo a las condiciones de mercado, a los precios en que los distintos productos se encuentren en el mercado por los diversos factores que causan influencia en su aumento o disminución, así se realiza la negociación entre ITSA y Casa Matriz. De igual forma se determinan los precios con partes

independientes, de acuerdo a las condiciones de mercado en fecha de la determinación de los precios.

ITSA asume la responsabilidad de riesgos en cuanto a las bajas de inventario por daños y/o mermas ocasionados en las instalaciones, siendo el caso de algún accidente involuntario sufrido en el proceso de transporte hacia las bodegas de ITSA. Casa Matriz hace el envío y transporte con los más altos estándares de control de calidad, por lo que no suceden daños en el proceso de envío a Guatemala.

ITSA asume sus propios riesgos de acuerdo a las condiciones de operación en el país de Guatemala.

El riesgo de tipo cambiario en las operaciones se consideraría que es para ambas compañías, por realizarse los pagos a través del sistema bancario nacional y por ende se efectúa la negociación de divisas tal como lo estipulan las leyes guatemaltecas.

No existe riesgo crediticio por las ventas a plazo, pues las ventas al crédito son autorizadas a clientes que han realizado un proceso previo de calificación y que en fecha no han fallado en su record de pago para con ITSA.

ITSA es el responsable directo de responder por garantías sobre productos o servicios ante daños a terceros, si en caso el Departamento Técnico no fuere especializado en algún producto especial por actualización se solicita apoyo a Casa Matriz.

Se realizan pagos de regalías a la Casa Matriz por el nombre comercial en Guatemala, por las marcas de productos de venta no se realizan, ya que únicamente somos intermediarios de venta.

Para Guatemala la legislación de precios de transferencia no se encontraba vigente, sin embargo, en Estados Unidos si, lugar donde se encuentra la Casa Matriz y es ella quien ha evaluado esos aspectos. En Guatemala no ha existido un procedimiento como tal para la determinación de precios de transferencia, sin embargo, los precios entre ITSA y Casa Matriz siempre han sido determinados con base a los precios de mercado.

La correcta aplicación de precios de transferencia le interesa a ITSA propiamente y a la Casa Matriz inicialmente, para mitigar toda contingencia derivada de la incorrecta determinación de precios de transferencia, posteriormente a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), adicionalmente, a clientes, inversionistas; todos y cada uno de los socios que son marcas líderes en el mundo de TI, entre otros.

La información de precios de transferencia en Guatemala durante el primer año después de su publicación es escasa, únicamente existe por parte del Gobierno de la República de Guatemala los artículos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 10-2012, aún no se encuentra publicado el Reglamento de dicha Ley que proporcione los lineamientos procedimentales. A nivel internacional la única guía disponible son los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, cuya versión se encuentra en línea, pero en el idioma inglés.

ITSA ha cumplido con todos los aspectos de convenios contractuales que pudieran tener un efecto de importancia sobre los Estados Financieros en caso

de no cumplir con los mismos. No ha habido incumplimiento con requerimientos de las autoridades reglamentarias que pudieran tener un efecto de importancia sobre los Estados Financieros en caso de incumplimiento.

ITSA no tiene planes de abandonar líneas de productos u otros planes o intenciones que resulten en un exceso u obsolescencia de inventario, y ningún inventario está declarado en un monto que exceda su valor neto realizable.

La unidad monetaria es la moneda de Guatemala, el Quetzal. Representada en los Estados Financieros con el símbolo “Q”. El tipo de cambio de referencia utilizado por el sistema bancario, es el publicado diariamente por el Banco de Guatemala. En donde visualizamos el tipo de cambio del Quetzal con respecto al Dólar de los Estados Unidos de Norteamérica. Existen controles de las ganancias y/o pérdidas cambiarias entre Inter Co IT e ITSA y se cumple con el régimen cambiario vigente en Guatemala, para optar a la deducibilidad de costos y gastos en moneda extranjera y/o pérdidas en moneda extranjera, se cuenta con la documentación legal de la compra de las divisas en el sistema bancario local.

Paso 2:

Análisis económico

Valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad: sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones del mercado o mercados, entre otros.

Innova T Guatemala, S.A. desarrolla su actividad comercial en el sector productivo de compra y/o venta de bienes y servicios tangibles e intangibles a terceros. Importa bienes de su parte relacionada residente en el extranjero, (EEUU).

De acuerdo a la información recopilada, se analizan los datos siguientes:

- Etapa de desarrollo económico de mercado

La economía de mercado de ITSA es exitosa debido a que el consumo de bienes y servicios tecnológicos en el estilo de vida actual de la humanidad es ampliamente desarrollado a nivel económico, científico y tecnológico; cada día más estrechamente ligado a la modernidad y comodidad que solo la tecnología generalizada puede proporcionar.

- Oferta y demanda tecnológica

La oferta y demanda tecnológica es fuerte para una empresa como ITSA, que tiene a disposición de sus clientes productos de primera y sencilla hasta última y compleja necesidad tecnológica económica, científica y de diversión y uso diario de sus clientes. La demanda es recíproca, derivado a que los clientes consumen los productos que ITSA distribuye por ser estos los de marca líder en el mundo, desde teléfonos celulares, memorias, computadoras, cámaras digitales, entre otros.

- Nivel y tamaño de mercado

El mercado para los bienes y/o servicios tecnológicos de ITSA lo constituyen personas de todas las edades, sexos, estilos de vida, de todas las diversas actividades cotidianas, académicas, científicas y laborales del país.

Es común observar computadoras en todas las oficinas del país, sea cual sea el giro del negocio, se necesita de computadoras, impresoras, cañoneras, entre otros. Todas las personas disponen hoy en día de un teléfono móvil para comunicarse, incluso hay niños que ya poseen un teléfono celular móvil. Así se podrían mencionar todos los productos y/o servicios que ITSA provee en Guatemala.

La tecnología no tiene fechas marcadas de ventas bajas o altas, a todo momento son indispensables los bienes tecnológicos propiamente por estilo de vida actual.

ITSA realiza sus ventas con diversos distribuidores del país, quienes a su vez colocan los productos a disposición del consumidor final en cada una de sus tiendas en centros comerciales del país por ejemplo, teniendo así el cliente un pronto acceso de poder adquirir los productos que necesita.

- Ubicación geográfica

ITSA es una empresa residente en Guatemala, con establecimiento permanente en la ciudad capital. Su Casa Matriz es residente en Estados Unidos de Norteamérica, New York.

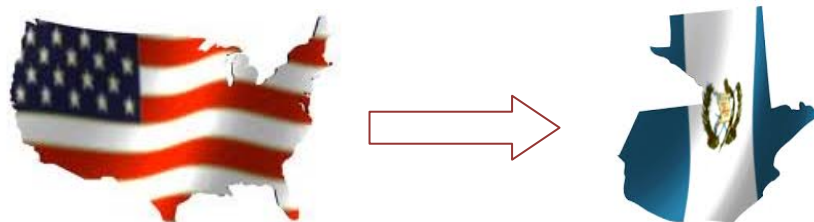


Figura 11. Ubicación geográfica de Innova T Guatemala, S.A.

Fuente: Elaboración propia de los datos obtenidos en ITSA

Inter Co IT cuenta con subsidiarias en los países de Costa Rica, Chile, Uruguay, México, Colombia, Ecuador, Panamá, Perú, El Salvador.

- Participación de mercado

A nivel mundial:

Tabla 1:
Participación de mercado a nivel mundial de Inter Co IT.

No.	Nombre de la Empresa	% de participación
1	Empresa A	30
2	Empresa B	28
3	Inter Co IT	25
4	Empresa C	12
5	Empresa D y otras	5

Fuente: Elaboración propia de los datos obtenidos en ITSA

En Latinoamérica:

Tabla 2:
Participación de mercado en Latinoamérica de Inter Co IT.

No.	Nombre de la Empresa	% de participación
1	Inter Co IT	45
2	Empresa A	30
3	Empresa B y otras	25

Fuente: Elaboración propia de los datos obtenidos en ITSA

- Distribución de los bienes y/o servicios importados de Inter Co IT, Casa Matriz a Innova T Guatemala, S.A.

De la importación de bienes de Inter Co IT a ITSA, se selecciono para efectos ilustrativos del presente caso práctico, los productos más reconocidos por su utilización, por lo tanto, la distribución de dichos productos a los clientes en Guatemala se realiza de acuerdo a lo siguiente:

- a) Audio y Video
- b) Celulares y Teléfonos Móviles
- c) Cámaras Digitales
- d) Computadores
- e) Impresoras y Escáneres
- f) Monitores y Proyectoros
- g) Software y Programas

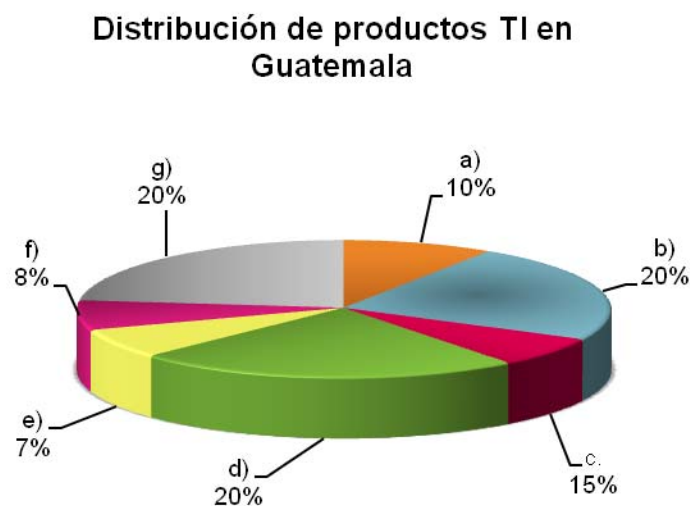


Figura 12. Distribución de algunos bienes y/o servicios importados de Inter Co IT, Casa Matriz a Innova T Guatemala, S.A.

Fuente: Elaboración propia de los datos obtenidos en ITSA

Estos productos constituyen únicamente una parte de todos los productos que ITSA tiene a disposición de sus clientes, se consideraron como una muestra del universo total. Es importante observar la complejidad de la aplicación de precios de transferencia para una empresa como ITSA, con diversos bienes y/o servicios y tomando en cuenta la aplicación de los distintos métodos de precios de transferencia, para cada una de las funciones, activos y riesgos de la empresa, descritos en el Análisis Funcional desarrollado en el Paso 1, de igual forma con los procesos realizados en el Paso 2 de Análisis Económico.

Para efectos del caso en estudio y en continuación al paso siguiente, se considerarán estos mismos productos observados en la figura anterior.

Paso 3:

Análisis de operaciones comparables

Identificación, disponibilidad, fiabilidad y análisis de precios de operaciones comparables tanto internos como externos, tanto domésticos como extranjeros. Se entiende por comparable interno el precio que una parte interviniente en la operación relacionada acuerda con una parte independiente, por comparable externo se hará necesario el uso de bases de datos internacionales para la selección de entidades comparables.

Para los objetivos ilustrativos, introductorios y académicos del presente caso práctico de precios de transferencia y de acuerdo al análisis realizado de las partes relacionadas se identificaron precios de operaciones comparables internos, considerando la disponibilidad, fiabilidad y análisis de la información obtenida de la entidad. En consideración de que en el uso de bases de datos internacionales, estas se encuentran en poder exclusivo de quienes las adquieren en altos costos y con los fines del desarrollo del Estudio de precios de

transferencia, adicionalmente de que en Latinoamérica predomina la problemática en cuanto la disponibilidad de dichas bases de datos.

Paso 4:

Método para aplicar el principio de libre competencia

Selección del método que mejor se ajuste al caso.

Para los objetivos ilustrativos, introductorios y académicos del presente caso práctico de precios de transferencia y de acuerdo al análisis realizado de las partes relacionadas se selecciona el método que mejor se ajusta al caso en estudio, por ser el más apropiado en función a las condiciones de las operaciones de ITSA y de la información obtenida de partes no relacionadas comparables, y conforme a la identificación de precios de operaciones comparables internos se selecciona el Método del Precio Comparable No Controlado.

La selección de este método se realizó considerando que es el más exacto de todos los métodos, siendo el más recomendado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el preferido de las Administraciones Tributarias, pues permite la comparación de una transacción controlada con una transacción no controlada y principalmente porque la primera elección de precio comparable no controlado se hace internamente, exactamente como se muestra en el presente caso demostrativo.

Adicionalmente, el método del precio comparable no controlado concuerda con operaciones de compraventa de bienes y prestaciones de servicios poco complejas, puede aplicarse tanto a operaciones con tangibles como intangibles, incluidos los servicios.

El éxito de considerar la aplicación del Método del Precio Comparable No Controlado deriva de que destacan ciertos factores, siendo los siguientes:

- a) Los productos son comparables y las empresas independientes son comparables, por realizarse internamente.
- b) La estructura de la operación es comparable.
- c) Fiabilidad en la determinación de un rango estadístico que cumple con el Principio de Libre Competencia

Paso 5:

Determinación de precios de transferencia

La realización de un análisis de la comparabilidad de las operaciones, tanto para la parte objeto del estudio como para aquellas de las que se tomaron operaciones potencialmente comparables.

Los productos, servicios y contratos de las empresas independientes son altamente comparables con la parte relacionada y por lo mismo su naturaleza no afecta significativamente las operaciones.

Para el caso de ITSA el producto ejemplo por analizar de acuerdo a las características físicas, calidad, disponibilidad del bien, volumen de suministro, entre otros, será las importaciones de impresoras multifuncionales de Inter Co IT y estas serán comparables con las compras a proveedores extranjeros independientes. Las operaciones comparables ocurren en el mismo período del tiempo y ocurren al mismo nivel de comercio.

A continuación se presenta el proceso esquemático de operación de ITSA:

Proceso de operación de ITSA
Año 2012

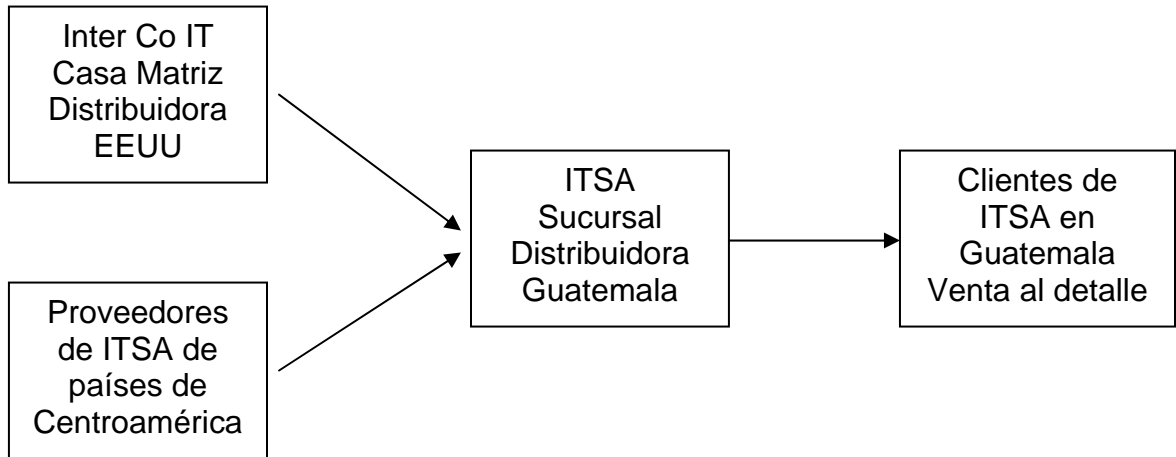


Figura 13. Proceso de operación de ITSA.

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

Seguidamente el esquema del proceso de operación de ITSA respecto a las partes relacionadas, siendo como se muestra a continuación:

Comparables - Partes Relacionadas
Año 2012

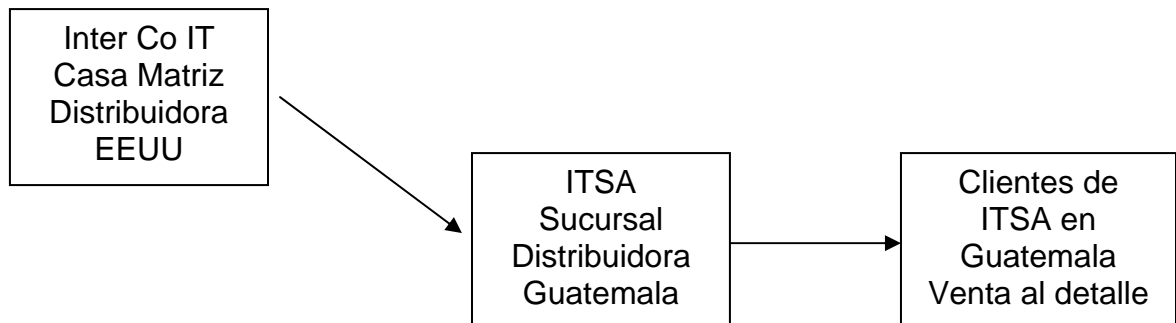


Figura 14. Comparables partes relacionadas.

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

Comparables - Partes Independientes

Año 2012

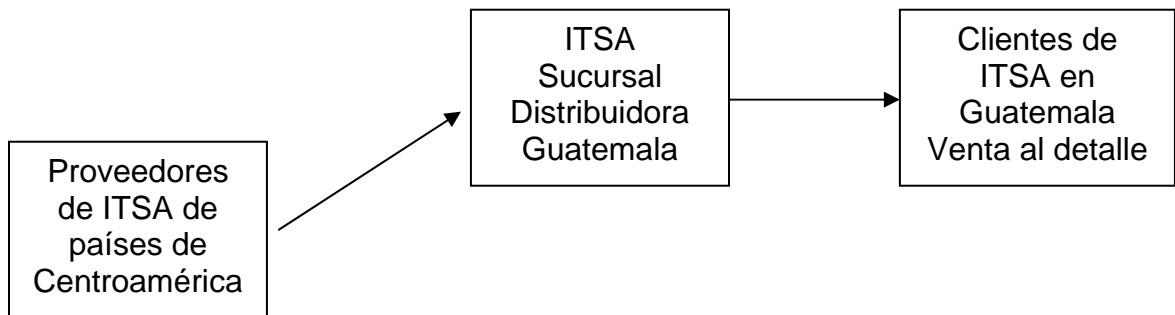


Figura 15. Comparables partes independientes.

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

En las operaciones entre partes relacionadas y partes independientes, las impresoras multifuncionales son exactamente de la misma calidad, características físicas y marca, las cuales son vendidas entre las empresas y en resumen las condiciones de venta son similares.

Se presenta el desarrollo siguiente:

ITSA proporcionó los Libros de Compras del mes de enero a diciembre 2012, adicionalmente indicó cuales eran los montos totales mensuales por compras en concepto de las impresoras multifuncionales en el resto del mundo y en Centroamérica, por lo que fue posible establecer en cada mes el porcentaje equivalente de dicho monto y con base al número de impresoras multifuncionales adquiridas que indicó ITSA, se determinó un precio unitario promedio por mes, el cual será utilizado para efectos del caso demostrativo como se observa a continuación:

Tabla 3:
Libro de Compras ITSA de enero 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: ENERO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto.	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
16/12/2011	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,459,648.42	-
29/12/2011	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,143,951.50	-
06/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,982,635.42	-
06/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	361,689.83	-
06/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	761,455.50	-
11/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	13,561.75	-
17/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	479,313.92	-
17/01/2012	DA	0		C/F	A		3,640,241.08
17/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	429,427.83	-
17/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,488,717.42	-
20/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	220,505.67	-
22/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	36,531.58	-
24/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,427,091.33	-
25/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	894,278.33	-
						15,698,808.50	3,640,241.08

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En enero 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q1,412,892.77, un 9% del total de importaciones del resto del mundo y en Q47,323.13, un 1.3% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 4:
Libro de Compras ITSA de febrero 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: FEBRERO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto.	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
02/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,385,332.00	
31/01/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,445,483.50	
02/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,623,933.67	
09/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,510,918.67	
09/02/2012	DA	0		C/F	X		1,589,106.75
09/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	229,473.42	
11/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	938,926.75	
11/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,624,637.50	
14/02/2012	DA	0		C/F	Y		398,298.17
14/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,755,846.58	
16/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,261,447.17	
17/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	7,051.00	
17/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,256,710.75	
18/02/2012	DA	0		C/F	A		3,491,646.17
18/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	54,111.25	
18/02/2012	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,588.67	
						24,100,460.92	5,479,051.08

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En febrero 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q2,699,251.62, un 11.2% del total de importaciones del resto del mundo y en Q169,850.58, un 3.1% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 5:
Libro de Compras ITSA de marzo 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: MARZO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Documen to	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	56,559.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	4,251,304.33	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	347,820.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	903,886.83	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,402,845.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,178,079.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,155,923.92	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,724,408.17	-
	DA	0		C/F	A		3,212,867.83
	DA	0		C/F	X		2,304,315.25
	DA	0		C/F	Inter Co IT	69,750.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	347,820.00	-
	DA	0		C/F	A		2,968,219.75
	DA	0		C/F	Inter Co IT	228,637.83	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,391,457.42	-
	DA	0		C/F	Y		621,352.17
	DA	0		C/F	Inter Co IT	420,834.42	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,339,775.17	-
						31,819,101.33	9,106,755.00

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En marzo 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q4,454,674.19, un 14% del total de importaciones del resto del mundo y en Q728,540.40, un 8% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 6:
Libro de Compras ITSA de abril 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: ABRIL			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Documen to	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	598,844.83	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,284,162.67	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,481,832.33	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,360,594.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	577,843.58	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	204,978.00	-
	DA	0		C/F	A		25,851.42
	DA	0		C/F	Y		299,929.25
	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,408,250.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	988,146.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,167,803.83	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	8,390,380.75	-
	DA	0		C/F	A		342,448.25
	DA	0		C/F	Inter Co IT	53,227.08	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	7,737,053.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,989,894.75	-
	DA	0		C/F	X		1,487,058.92
	DA	0		C/F	Inter Co IT	4,769,585.42	-
						39,012,596.75	2,155,287.83

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En abril 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q6,554,116.25, un 16.8% del total de importaciones del resto del mundo y en Q20,906.29, un 0.97% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 7:
Libro de Compras ITSA de mayo 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: MAYO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS			Importaciones	
AÑO: 2012						Resto del Mundo	Centro America
Fecha	Documento	Serie	Factura	NIT/Cedula	Nombre de Proveedor		
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,956,235.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	14,258,463.08	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	350,014.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	876,670.33	-
	DA	0		C/F	X		1,128,947.00
	DA	0		C/F	Inter Co IT	61,436.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	653,316.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,089,795.33	-
	DA	0		C/F	Y		3,452,356.75
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,225,725.08	-
	DA	0		C/F	A		3,515,206.75
	DA	0		C/F	Inter Co IT	46,518.42	-
	DA	0		C/F	A		1,188,351.50
	DA	0		C/F	Inter Co IT	962,415.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	393,770.08	-
	DA	0		C/F	A		2,162.83
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,061,327.00	-
						29,935,686.17	9,287,024.83

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En mayo 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q3,771,896.46, un 12.6% del total de importaciones resto del mundo y en Q807,971.16, un 8.7% para importaciones Centroamérica.

Tabla 8:
Libro de Compras ITSA de junio 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: JUNIO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS			Importaciones	
AÑO: 2012						Resto del Mundo	Centro America
Fecha	Documento	Serie	Factura	NIT/Cedula	Nombre de Proveedor		
	DA	0		C/F	Inter Co IT	854,577.92	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	360,158.58	-
	DA	0		C/F	A		3,990,510.42
	DA	0		C/F	Inter Co IT	4,377,169.17	-
	DA	0		C/F	A		260,746.17
	DA	0		C/F	Inter Co IT	760,420.08	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	188,189.92	-
	DA	0		C/F	X		465,463.17
	DA	0		C/F	Inter Co IT	336,328.92	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	532,093.33	-
	DA	0		C/F	X		2,604,202.25
	DA	0		C/F	Inter Co IT	603,440.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	346,113.58	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,257,956.42	-
						10,616,448.08	7,320,922.00

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En junio 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q743,151.37, un 7% del total de importaciones del resto del mundo y en Q541,748.23, un 7.4% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 9:
Libro de Compras ITSA de julio 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: JULIO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	7,063,214.33	-
	DA	0		C/F	A		1,899,658.08
	DA	0		C/F	Inter Co IT	229,419.75	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	15,562,015.17	-
	DA	0		C/F	X		3,063,941.75
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,246,596.17	-
	DA	FPA		C/F	Inter Co IT	27,401.58	-
	DA	0		C/F	Y		403,402.08
	DA	0		C/F	Inter Co IT	271,091.33	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	722,365.67	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	526,250.08	-
	DA	0		C/F	Y		3,745,909.92
	DA	0		C/F	Inter Co IT	717,531.33	-
	DA	0		C/F	Y		1,292,713.83
	DA	0		C/F	Inter Co IT	8,405,598.58	-
						39,771,484.00	10,405,625.67

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En julio 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q7,158,867.12, un 18% del total de importaciones del resto del mundo y en Q1,040,562.57, un 10% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 10:
Libro de Compras ITSA de agosto 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: AGOSTO			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,107,825.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	346,597.42	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	374,471.33	-
	DA	0		C/F	X		6,526,912.58
	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,868,769.67	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	440,480.58	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	814,530.08	-
	DA	0		C/F	Y		8,390,340.08
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,875,115.50	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	408,764.42	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,319,721.33	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,126,498.58	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,586,227.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	4,441,291.75	-
						27,710,293.08	14,917,252.67

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En agosto 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q3,214,394.00, un 11.6% del total de importaciones del resto del mundo y en Q1,491,725.27, un 10% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 11:

Libro de Compras ITSA de septiembre 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: SEPTIEMBRE			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,464,884.17	-
	DA	0		C/F	A		1,221,060.17
	DA	0		C/F	Inter Co IT	749,101.50	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,064,424.42	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,203,475.42	-
	DA	0		C/F	X		6,870,389.50
	DA	0		C/F	Inter Co IT	708,181.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	620,586.00	-
	DA	0		C/F	X		7,131,148.75
	DA	0		C/F	Inter Co IT	840,357.08	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	420,438.75	-
	DA	0		C/F	Y		830,916.92
	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,218,182.08	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,882,776.42	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	4,417,089.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,969,860.50	-
						24,559,356.67	16,053,515.33

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En septiembre 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q2,505,054.38, un 10.2% del total de importaciones del resto del mundo y en Q1,942,475.36, un 12.1% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 12:

Libro de Compras ITSA de octubre 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: OCTUBRE			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docume nto	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	369,508.50	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	432,492.58	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,584,233.33	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	533,082.50	-
	DA	0		C/F	Y		4,102,020.25
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,191,830.67	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	4,342,494.75	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	524,077.50	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,422,858.00	-
	DA	0		C/F	Y		959,727.33
	DA	0		C/F	Y		8,797,413.91
	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,992,480.92	-
	DA	0		C/F	X		1,818,510.17
	DA	0		C/F	Inter Co IT	884,818.42	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	7,778,249.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,607,810.64	-
						31,663,937.06	15,677,671.66

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En octubre 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q4,749,590.56, un 15% del total de importaciones del resto del mundo y en Q1,865,642.93, un 11.90% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 13:
Libro de Compras ITSA de noviembre 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: NOVIEMBRE			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	840,305.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,074,329.33	-
	DA	0		C/F	Y		4,013,261.92
	DA	0		C/F	Y		4,021,526.58
	DA	0		C/F	Inter Co IT	14,484,530.67	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	1,305,998.92	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	704,284.92	-
	DA	0		C/F	A		3,816,926.42
	DA	0		C/F	X		5,384,144.50
	DA	0		C/F	Inter Co IT	9,516,996.75	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	11,132,700.75	-
	DA	0		C/F	A		517,821.25
	DA	0		C/F	A		992,863.00
	DA	0		C/F	Inter Co IT	5,665,137.92	-
						45,724,284.25	18,746,543.67

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En noviembre 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q9,830,721.11, un 21.5% del total de importaciones del resto del mundo y en Q2,474,543.76, un 13.2% para importaciones a Centroamérica.

Tabla 14:
Libro de Compras ITSA de diciembre 2012.

NOMBRE O RAZON SOCIAL:			INNOVA T GUATEMALA, S.A.			NIT: 215216-6	
MES: DICIEMBRE			REGISTRO DE COMPRAS Y SERVICIOS				
AÑO: 2012						Importaciones	
Fecha	Docto	Serie	Factura	NIT/ Cedula	Nombre de Proveedor	Resto del Mundo	Centro America
	DA	0		C/F	Inter Co IT	166,018.50	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	516,969.83	-
	DA	0		C/F	X		3,009,206.67
	DA	0		C/F	Inter Co IT	834,930.00	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	325,725.25	-
	DA	0		C/F	Y		630,770.08
	DA	0		C/F	Inter Co IT	7,039,508.25	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	251,264.75	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,915,970.67	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	2,767,061.83	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	417,063.67	-
	DA	0		C/F	A		614,474.92
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,484,239.92	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	6,016,529.17	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	9,906,823.75	-
	DA	0		C/F	Inter Co IT	3,500,856.33	-
						42,142,961.92	4,254,451.67

Nota. Fuente: Adaptación de la Información contable ITSA.

En diciembre 2012, las importaciones de impresoras multifuncionales equivalen a Q8,723,593.12, un 20.7% del total de importaciones del resto del mundo y en Q246,758.20, un 5.8% para importaciones a Centroamérica.

- Se determinan los precios de venta unitarios promedio de acuerdo al total de compras de cada mes y el número de impresoras multifuncionales adquiridas, correspondientes a las importaciones de la parte relacionada residente en el exterior, Inter Co IT en Estados Unidos de América New York, a la empresa residente en Guatemala ITSA. Los montos mensuales se confirmaron porcentualmente y de acuerdo a los Libros de Compras y Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado –IVA- de cada mes, para el año 2012.

Tabla 15:
Precios de venta unitarios promedio de Inter Co IT a ITSA.

Precios de venta unitarios promedio de Inter Co IT a ITSA
Importaciones de Impresoras Multifuncionales
Año 2012
Cifras en quetzales

Importaciones Mensuales	Cantidad del Mes (A)	Valor CIF (B)	Precio Unitario Promedio (B/A)
Enero	600	1,412,892.77	2,354.82
Febrero	1,116	2,699,251.62	2,418.68
Marzo	1,815	4,454,674.19	2,454.37
Abril	2,689	6,554,116.25	2,437.38
Mayo	1,548	3,771,896.46	2,436.63
Junio	305	743,151.37	2,436.56

Julio	2,950	7,158,867.12	2,426.73
Agosto	1,325	3,214,394.00	2,425.96
Septiembre	1,035	2,505,054.38	2,420.34
Octubre	1,975	4,749,590.56	2,404.86
Noviembre	4,050	9,830,721.11	2,427.34
Diciembre	3,600	8,723,593.12	2,423.22

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

- Se determinan los precios de venta unitarios promedio de acuerdo al total de compras de cada mes y el número de impresoras multifuncionales adquiridas, correspondientes a las importaciones de las partes no relacionadas, proveedores centroamericanos para ITSA en Guatemala. Los montos mensuales se confirmaron porcentualmente y de acuerdo a los Libros de Compras y Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado –IVA- de cada mes, para el año 2012.

Tabla 16:

Precios de venta unitarios promedio de proveedores centroamericanos a ITSA.

Precios de venta unitarios promedio de proveedores centroamericanos a ITSA

Importaciones de Impresoras Multifuncionales

Año 2012

Cifras en quetzales

Importaciones Mensuales	Cantidad del Mes (A)	Valor CIF (B)	Precio Unitario Promedio (B/A)
Enero	20	47,323.13	2,366.16
Febrero	72	169,850.58	2,359.04

Marzo	314	728,540.40	2,320.19
Abril	9	20,906.29	2,322.92
Mayo	351	807,971.16	2,301.91
Junio	235	541,748.23	2,305.31
Julio	450	1,040,562.57	2,312.36
Agosto	615	1,491,725.27	2,425.57
Septiembre	790	1,942,475.36	2,458.83
Octubre	760	1,865,642.93	2,454.79
Noviembre	1,000	2,474,543.76	2,474.54
Diciembre	100	246,758.20	2,467.58

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

- Se ordenan los precios de las comparables.

Con la información anterior de acuerdo a procedimientos estadísticos, los precios de las partes relacionadas como de las partes independientes comparables, se ordenan de menor a mayor asignándole un número de orden.

Tabla 17:
Precios de venta unitarios promedio de Inter Co IT a ITSA ordenados de menor a mayor.

Precios de venta unitarios promedio de Inter Co IT a ITSA
Importaciones de Impresoras Multifuncionales
Año 2012
Cifras en quetzales

Número de Orden	Cantidad del mes	Valor CIF	Precio Unitario Promedio
1	600	1,412,892.77	2,354.82
2	1,975	4,749,590.56	2,404.86

3	1,116	2,699,251.62	2,418.68
4	1,035	2,505,054.38	2,420.34
5	3,600	8,723,593.12	2,423.22
6	1,325	3,214,394.00	2,425.96
7	2,950	7,158,867.12	2,426.73
8	4,050	9,830,721.11	2,427.34
9	305	743,151.37	2,436.56
10	1,548	3,771,896.46	2,436.63
11	2,689	6,554,116.25	2,437.38
12	1,815	4,454,674.19	2,454.37

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

Tabla 18:
Precios de venta unitarios promedio de proveedores centroamericanos a ITSA.

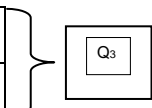
Precios de venta unitarios promedio de proveedores centroamericanos a ITSA
Importaciones de Impresoras Multifuncionales

Año 2012

Cifras en quetzales

Número de orden	Cantidad del Mes	Valor CIF	Precio Unitarios Promedio
1	351	807,971.16	2,301.91
2	235	541,748.23	2,305.31
3	450	1,040,562.57	2,312.36
4	314	728,540.40	2,320.19
5	9	20,906.29	2,322.92
6	72	169,850.58	2,359.04
7	20	47,323.13	2,366.16
8	615	1,491,725.27	2,425.57

9	760	1,865,642.93	2,454.79
10	790	1,942,475.36	2,458.83
11	100	246,758.20	2,467.58
12	1,000	2,474,543.76	2,474.54



Nota. Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada de las partes relacionadas.

- Cálculo de la mediana

Posterior a ordenar los precios unitarios promedio, se realiza el cálculo con la aplicación de fórmulas de aceptación internacional, para la obtención del número de orden de la mediana y el valor de la mediana.

De acuerdo a la numeración de las tablas de precios unitarios promedio de partes relacionadas y de partes independientes comparables, los número de datos es 12 por cada uno de los meses del año, siendo el período en análisis el año 2012. La serie es simple agrupada y por ser 12 un número par la determinación de la mediana es la siguiente:

Determinación del número de orden de la mediana – Partes relacionadas

Fórmula:

$$\text{Mediana} = \frac{(n+1)}{2}$$

Donde:

Número de elementos	12
Suma de la unidad (valor constante)	<u>1</u>

Resultado de la suma	<u>13</u>
División (valor constante 2)	2
Número de orden de la mediana	<u>6.5</u>

Para el presente caso práctico demostrativo, la mediana es de 6.5 tanto para los precios de las partes relacionadas, como para los precios de las partes independientes comparables, por ser 12 el número de elementos en ambas, y adicionalmente para la determinación del valor de la mediana se consideran los valores centrales, que para el caso son los valores con número de orden 6 y 7, donde $X_1 = 2,425.96$ y $X_2 = 2,426.73$, tal como se observa a continuación:

Determinación del valor de la mediana – Partes relacionadas

Fórmula:

$$Me = \frac{X_1 + X_2}{2}$$

Donde:

$$Me = \frac{2,425.96 + 2,426.73}{2}$$

$$Me = \frac{4,852.69}{2}$$

$$Me = 2,426.35$$

El valor de la mediana determinada en el caso de los precios unitarios promedio de partes relacionadas es de Q 2,426.35, precio que será considerado como base para medición del rango del Principio de Libre Competencia. Asimismo, se

determina el valor de la mediana por los precios unitarios promedio de las partes independientes comparables a continuación:

Donde:

$$\text{Me} = \frac{2,359.04 + 2,366.16}{2}$$

$$\text{Me} = \frac{4,725.20}{2}$$

$$\text{Me} = 2,362.60$$

Es así que el valor de la mediana para las partes independientes comparables es de Q 2,362.60. Este precio se considera la mediana para determinar los cuartiles que constituyen el rango de Principio de Libre Competencia.

- Cálculo de los cuartiles

Para la determinación del primer y tercer cuartil se consideran únicamente los datos de las partes independientes comparables, utilizando el valor de la mediana que es de Q 2,362.60.

Determinación del número de orden del primer cuartil

Fórmula:

$$Q_1 = (n+3) / 4$$

Donde:

$$Q_1 = (12+3) / 4$$

$$Q_1 = 3.75$$

El número de orden del primer cuartil es de 3.75, como dicho número no es entero, la posición se ubica entre los números enteros 3 y 4 previo a determinar el valor del primer cuartil, se obtiene la diferencia decimal en valor absoluto de los valores correspondientes al número de orden entero del primer cuartil y del número de orden inmediato superior.

Donde:

Número de orden del primer cuartil	3.75
Número de orden entero del primer cuartil	3
Decimales del número de orden del primer cuartil	0.75
Número de orden inmediato superior	4

Determinación del valor del primer cuartil

Donde:

Número de orden 4	2,320.19
(-) Número de orden 3	2,312.36
Diferencia	<hr/> 7.83
(*) Decimal del número de orden del primer cuartil	0.75
	<hr/> 5.87

(+) Número de orden 3	2,312.36
Valor del límite inferior	<u>2,318.23</u>

El valor del primer cuartil, en este caso para el límite inferior es de Q 2,318.23 se procede a la determinación del tercer cuartil, que constituiría el límite superior.

Determinación del número de orden del tercer cuartil

Fórmula:

$$Q_3 = (3n+1) / 4$$

Donde:

$$Q_3 = ((3*12)+1) / 4$$

$$Q_3 = 9.25$$

El número de orden del tercer cuartil es de 9.25, como dicho número no es entero, por lo que la posición se ubica entre los números enteros 9 y 10 previo a determinar el valor del tercer cuartil, se obtiene la diferencia decimal en valor absoluto de los valores correspondientes al número de orden entero del tercer cuartil y del número de orden inmediato superior.

Donde:

Número de orden del tercer cuartil	9.25
Número de orden entero del tercer cuartil	9
Decimales del número de orden del tercer cuartil	0.25
Número de orden inmediato superior	10

Determinación del valor del tercer cuartil

Donde:

Número de orden 10	2,458.83
(-) Número de orden 9	2,454.79
Diferencia	<hr/> 4.04
(*) Decimal del número de orden del tercer cuartil	0.25
	<hr/> 1.01
(+) Número de orden 9	2,454.79
Valor del límite superior	<hr/> 2,455.80

El valor del tercer cuartil, en este caso para el límite superior es de Q 2,455.80 se procede a la determinación del rango del Principio de Libre Competencia.

- Rango Principio de Libre Competencia

Tabla 19:
Rango Principio de Libre Competencia

Clasificación	Número de orden	Precio Unitarios Promedio	Rango de Principio de Libre Competencia
	1	2,301.91	
	2	2,305.31	
	3	2,312.36	
Límite Inferior	3.75	2,318.23	Primer Cuartil
	4	2,320.19	

	5	2,322.92	
	6	2,359.04	
Mediana	6.50	2,362.60	
	7	2,366.16	
	8	2,425.57	
ITSA		2,426.35	
	9	2,454.79	
Límite Superior	9.25	2,455.80	Tercer Cuartil
	10	2,458.83	
	11	2,467.58	
	12	2,474.54	

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a resultados obtenidos.

Al comparar el precio unitario promedio de Q 2,426.35 pagado por ITSA, se observa que se encuentra dentro del Rango de Principio de Libre Competencia, ubicándose entre el número de orden 8 y 9, por lo tanto permanece dentro del límite inferior, superando la mediana y no sobrepasando el límite superior.

Paso 6:

Ejecución de los ajustes que sean pertinentes para lograr objetividad y confiabilidad en la comparación.

Para efectos del caso práctico demostrativo, no es aplicable la ejecución de ajustes comparables, derivado de los buenos resultados obtenidos en el desarrollo del mismo. Se logró objetividad y confiabilidad en la comparación realizada, no existiendo diferencias significativas entre las operaciones comparables.

Paso 7:Presentación de conclusiones

Al realizar la comparabilidad del precio unitario promedio que fue facturado entre las partes relacionadas en Q 2,426.35 se observa que se encuentra dentro del Rango del Principio de Libre Competencia. El Rango es del monto del primer cuartil a la mediana y de la mediana al tercer cuartil. Por lo que las operaciones de importaciones de impresoras multifuncionales analizadas en el presente caso ilustrativo, no presentan riesgos operativos, tributarios y financieros, en referencia al cumplimiento de la legislación de Precios de Transferencia y por ende con el Principio de Libre Competencia.

No obstante, es de importancia mencionar que el caso práctico únicamente se realizó evaluando uno de todos los bienes tangibles que ITSA distribuye, por lo que la conclusión del análisis de las operaciones de importación de impresoras multifuncionales no garantiza el resultado de operaciones de otros bienes que en su conjunto podrían o no cumplir con el Principio de Libre Competencia por los Precios de Transferencia.

CONCLUSIONES

1. Los precios de transferencia son la equivalencia entre los precios establecidos por partes relacionadas y la diferencia con los precios que manejan partes independientes en las mismas condiciones de mercado, con los precios justos de mercado, precios ni más bajos ni más altos. La importancia de su determinación en Guatemala, radica en las presiones existentes en el ámbito internacional, por ser un tema que rige la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a través de la emisión de los lineamientos a optar por las Administraciones Tributarias, como un mecanismo de control fiscal de las operaciones de las partes relacionadas.
2. Los estudios técnicos de precios de transferencia requieren de un conjunto de sólidos conocimientos teóricos y prácticos que permitan cumplir con el rango del principio de libre competencia por las partes relacionadas, y para cumplir con las obligaciones tributarias.
3. Es indispensable identificar y seleccionar el método y el proceso para la determinación de los precios de transferencia correcto y acorde a cada empresa guatemalteca, en observación de sus funciones, activos y riesgos, el entorno de mercado, cláusulas contractuales y estrategias mercantiles, entre otros aspectos. Asimismo, se debe analizar y verificar para su selección el método que sea más favorable en cuanto a la obtención y disponibilidad de la información de empresas independientes comparables.
4. De acuerdo al trabajo de campo realizado y al análisis de los resultados obtenidos, se comprobó que la participación del Contador Público y

Auditor en la realización de estudios técnicos de precios de transferencia para partes relacionadas, resulta de relevancia. El Código de Ética que regula la profesión hace referencia al compromiso del Contador Público y Auditor en cuanto a ser competente y estar actualizado en la legislación.

5. De acuerdo a la investigación teórica realizada, la investigación de campo ejecutada, y análisis de los resultados obtenidos, se comprueba que las empresas que son partes relacionadas, se encuentran con dificultades para el cumplimiento tributario de la legislación en la determinación de precios de transferencia, para cumplir con el principio de libre competencia, derivado a que la legislación guatemalteca genera incertidumbres, los profesionales del país aun no se encuentran competentemente preparados para realizar el estudio de precios de transferencia, la información adicional a la legislación en el país es poca, en los centros universitarios se expone muy poco de temas de actualidad e interés nacional, hasta el año 2013 aún se desconoce del tema encontrándose ya en completa vigencia, son pocas las Firmas de Auditoría que tienen disponibles sus servicios en precios de transferencia, y suelen ser las de presencia internacional; ante la carencia de una guía apegada a la realidad guatemalteca, únicamente se tienen las guías de la OCDE y las cuales se encuentran en el idioma inglés.

RECOMENDACIONES

1. Guatemala debe aplicar el Principio de Libre Competencia al igual que los demás países desarrollados y en vías de desarrollo cooperantes con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de lo contrario estaría garantizando su permanencia en la lista de países no cooperantes y no únicamente para dicha institución, sino en el propio ámbito internacional, derivado a que los demás países extranjeros que si son cooperantes no estarían dispuestos a invertir o tener relaciones comerciales con un país que no coopera con las normativas internacionales y que no facilita el poseer en conjunto un ambiente de transparencia fiscal.
2. A las partes relacionadas, sujetos pasivos de la legislación relativa a los precios de transferencia, utilizar todos los mecanismos necesarios que le garanticen el cumplimiento tributario con relación al principio de libre competencia, identificando y seleccionando el método y el proceso para la determinación de los precios de transferencia más acorde al tipo de empresa, conforme a sus funciones, activos y riesgos, entre otros aspectos. Todo ello debe realizarse de la forma correcta desde el momento de su implementación durante el año 2013, tomando en cuenta que es una normativa nueva para Guatemala y por lo tanto un reto su correcta aplicabilidad. Las asesorías de Firmas de Auditoría con especialidad en el tema constituirían un respaldo que garantice la tranquilidad en cuanto a riesgos y contingencias ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Se sugiere el contenido del presente trabajo que constituye una guía general de orientación para el desarrollo de aspectos puntuales de precios de transferencia.

3. A los Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, actualizarse en los temas novedosos del país, como el tema de precios de transferencia. La investigación, la capacitación, el estudio de temas que tienen un impacto a nivel nacional e internacional proporcionan al profesional la capacidad competitiva laboral y el desarrollo académico satisfactorio que le permitirá elevar su crecimiento profesional y su calidad de vida.

4. Que las empresas guatemaltecas que no estén enteradas aún de ser sujetos pasivos de la legislación de precios de transferencia, indagar por medio del Contador General, Departamento de Auditoría Interna, por la Auditoría Externa y confirmar si son o no partes relacionadas. Se recomienda a las empresas utilizar todos los mecanismos disponibles para concretar un estudio técnico de precios de transferencia confiable y al mes de abril 2013 prepararse y realizar un diagnóstico que les permita conocer el estatus de contingencias para la empresa. Se sugiere a las universidades del país la exposición de temas novedosos y de interés nacional a los estudiantes otorgándoles la oportunidad de permanecer actualizados y ser competitivos para su desarrollo en el país. Se sugiere a las distintas Firmas de Auditoría la capacitación y especialización del tema, porque serán los principales en ser considerados por las empresas para respaldar con su asesoría la realización del estudio técnico de precios de transferencia. Se recomienda al estudiante universitario su preparación académica y profesional, siendo la responsabilidad y gratificación de índole personal, de igual forma a los ya profesionales, se les recomienda el involucramiento en temas de actualidad que les permitan una mejor competitividad. A los docentes universitarios se les recomienda la actualización a los programas de cursos, en donde puedan mencionar e incluir investigaciones o debates en clase de temas

apegados a la realidad nacional y que afectan el país. Y por último se hace referencia al trabajo de campo en donde todas las personas entrevistadas recomendaron la investigación y el estudio del tema precios de transferencia, por lo que es evidente la necesidad del país en cumplir con la aplicación correcta de la metodología considerando que los precios de transferencia no son una ciencia exacta. El año 2013 es una oportunidad para Guatemala de iniciar con la aplicación de las normativas de exigencia internacional existentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Anguita Morera, Antonia. - Incidencias de los precios de transferencia en el comercio internacional (las transacciones multilaterales entre España, China, y los Países Latinoamericanos). - Tarragona 2010, páginas 448.
2. Apaza Meza, Mario. - Guía práctica para la elaboración de precios de transferencia. – Perú 2011. Presentación de 75 diapositivas.
3. Asamblea Nacional Constituyente. - Constitución Política de la República de Guatemala. – Guatemala, páginas 137.
4. Bustamante Sámano, Ismael. - Los precios de transferencia en una empresa manufacturera ubicada en el Estado de Hidalgo durante el año 2007: Un estudio de caso. - Páginas 227.
5. Cabrera Hernández, Walter Augusto. - Recopilación "Metodología de la investigación y el plan de investigación", material de apoyo a la docencia.- Enero 2013, páginas 11.
6. Cadavid Vargas, Walter Mauricio; Flórez González, Héctor Ricardo; Giraldo Pineda, Isabel Cristina; Ramírez Correa, Diana Patricia. - Análisis comparado de la normativa sobre precios de transferencia en Colombia y mecanismos para su fiscalización. - Medellín. Marzo 29 de 2006, páginas 153.

7. Diario de Centro América, - Acuerdo Gubernativo número 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria - Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Mayo 2013.
8. Diario de Centro América, -- Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. - Libro I, Título II, Capítulo VI. Lunes 5 de marzo de 2012 No. 2 Tomo CCXCIV, páginas 25.
9. Firma de Auditoría Lara, Aranky, Ramos & Asociados, miembro de Deloitte. - Seminario de Precios de Transferencia. - Guatemala, Febrero 2013, presentación de 165 diapositivas digitales.
10. González-Béndiksen, Jaime. - Introducción al estudio de los precios de transferencia. - Cartagena, febrero de 1998, páginas 44.
11. Hantke Domas, Michael. - Control de precios de transferencia en la industria de agua potable y alcantarillado. - Santiago de Chile, Naciones Unidas, febrero de 2011, páginas 66.
12. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). - Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administración Tributaria. – Versión en inglés, París, año 2010, páginas 375.
13. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Secretariado de la OCDE - Legislación en materia de precios de transferencia, propuesta de enfoque. - junio 2011, páginas 25.

- 14.RSM León, Delgado & Asociados Contadores Públicos y Consultores Gerenciales. - Introducción al régimen de precios de transferencia comercio mundial. - República Dominicana, 6 de Agosto de 2011, presentación digital páginas 16.
- 15.Transfer Pricing Associates. - El proceso de la fijación de Precios de Transferencia. – Ámsterdam, páginas 6.

WEBGRAFÍA

- 16.<http://lema.rae.es/drae/?val=calificaci%C3%B3n>
Definición de calificación, calificar y recalificar
- 17.<http://www.contabilidadpuntual.net/suspenden-articulos-de-ley-antievacion-2-y-actualizacion-tributaria>
Suspensión Artículo 16 “A” Código Tributario
- 18.<http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/nic/NIC24.pdf>
Norma Internacional de Información Financiera – NIC – Información a revelar sobre partes relacionadas – Enero 2012, páginas 3.

ANEXO I

Establecimiento de comparables y bases de datos internacionales de información financiera

Establecimiento de comparables y bases de datos internacionales de información financiera.

“El Proceso de búsqueda de comparables externos se simplifica en los siguientes pasos:

1. Selección del ámbito de búsqueda (bases de datos del país y del exterior: balances, estadísticas, cotizaciones, entre otros).
2. Identificación de códigos de búsqueda compatibles.
3. Obtención de una muestra primaria.
4. Análisis conceptual de la muestra primaria y aplicación de criterios de selección adicionales, con el consiguiente rechazo de algunas compañías o precios.
5. Obtención de la muestra definitiva.
6. Realización de ajustes a los datos para lograr la comparabilidad.

Bases de datos

Es posible encontrar información contable de miles de empresas en los servidores de las instituciones oficiales como la SEC en Estados Unidos, CSA en Canadá y muchos más.

1. OSIRIS, Es una base de datos de compañías que transan en bolsa alrededor del mundo. Incorpora estados financieros, balances y rentabilidades, además de información como dueños, subsidiarias, fusiones y reorganizaciones.

La información se obtiene de los equivalentes en el mundo a la SEC estadounidense, así también como de las memorias publicadas por las empresas.

Contiene información de 62.023 empresas, de las cuales 45.151 cotizan en bolsa (listed), 4.143 no cotizan en bolsa (unlisted) y 12.729 cotizaban en bolsa y ya no lo hacen (deslisted).

Del total anterior 4.758 son de América Central y Sudamérica, incluyendo 749 compañías chilenas, de las cuales 231 cotizan en bolsa, 449 no cotizan en bolsa y 69 ya no cotizan en bolsa.

2. LEXIS NEXIS, Base de datos privada que mantiene información de comercio exterior.

En ella es posible visualizar declaraciones de salida y entrada de productos, así como también generar estadísticas de acuerdo a diferentes clasificaciones (países, producto, volúmenes y otros).

3. EDGAR de la SEC, como transmisión externa de información financiera, un proyecto muy interesante es el EDGAR (<http://www.sec.gov>) (Electronic Data Gathering and Retrieval System) de la SEC. Dicho proyecto trata de automatizar el proceso de presentación de la información pública mediante ordenador. En el servidor se incluye utilidades de búsqueda de información con lo que resulta más fácil acceder a los miles de documentos que la componen. Desde principios de 1994 la SEC distribuye EDGAR mediante internet.

Actualmente puede accederse a esta información de forma gratuita mediante el World Wide Web. Incluye utilidades de búsqueda de información con lo que resulta más fácil acceder a los miles de documentos que la componen. Es recomendable ejecutar la opción Search EDGAR Archives, para iniciar una búsqueda, así como leer las instrucciones de búsqueda.

4. Reporte Gallery: En Reporte Gallery (<http://www.reportgallery.com>) podemos encontrar la dirección de internet de miles de empresas de Estados Unidos y de sus cuentas anuales. En algunas, incluyen la dirección de un informe financiero elaborado por Zacks, (<http://www.zacks.com>).
5. Annual Report Service, (<http://www.annualreportservice.com>) incluye los links del informe anual online, y la posibilidad de obtenerlo en papel vía Prars (<http://www.prars.com>). También incluye los informes sobre las empresas que se encuentran en la SEC y en la New York Stock Exchange. Ofrece también servicios de información financiera especializados: Publicregister (<http://www.publicregister.com>) Stocks-drips (<http://www.stocks-drips.com>) Stocks-growth (<http://www.stocks-growth.com>) en acciones de empresas con potencial de crecimiento Stocks-income (<http://www.stocks-income.com>) en acciones con ingresos Stocks-speculation (<http://www.stocks-speculation.com>) en acciones sobre las que se está especulando.
6. Bases de datos de pago por acceso, estas son las más utilizadas para efectos de estudios de precios de transferencia por tener información actualizada y confiable, entre las más usadas tenemos:

Compustat (<http://www.compustat.com>) de Standard & Poor's, del grupo McGraw-Hill- especializada por sectores, incluye datos de empresas de 70 países. Estados contables como Balance, Cuenta de Resultados, Flujo de Caja y datos complementarios.

Primark (<http://www.primark.com>) es otra empresa líder en bases de datos financieras como Datastream (<http://www.datastream.com>), Extel, Disclosure, entre otras.

Hemscott, En el Reino Unido, (<http://www.hemscott.co.uk>) está especializada en datos financieros (balances y cuentas de resultados) de empresas británicas que cotizan en bolsa.

De estas bases de datos la más utilizada es compustat, quienes han desarrollado una herramienta especialmente dedicada a la búsqueda de comparables para realizar estudios de precios de transferencia denominada Research Insight, la cual ofrece a los usuarios los medios eficientes de conducir una investigación por estudio, extracción, manipulación y análisis. Este software empresarial sofisticado tiene un interfaz gráfico y fácil de utilizar que permite acceso a la base de datos bien conocida de Compustat® North America y Compustat® Global. Compañías Comparables con Research Insight.

Mediante el software internacional de Research InsightSM, los usuarios tienen la capacidad para encontrar compañías comparables que incluyen las características siguientes:

- Los sistemas de clasificación
- Las búsquedas de palabras claves con las descripciones de operaciones empresariales

- El manejo de compañías restantes y rechazadas
- La manipulación de los datos financieros y márgenes
- La agrupación del inter-cuartil o el 25 al 75 por ciento
- Las herramientas de hacer informes.” (6:125,127)

medicamentos en el Centro de Salud, acceso parcial a los servicios de extracción de basura, la falta de mantenimiento en el alumbrado público y de las calles en mal estado. Esto provoca que hayan centros poblados sin el servicio de alumbrado público creando un ambiente propicio para fomentar la delincuencia, depósitos de basura en lugares no autorizados que inciden en la contaminación ambiental y visual, lo que dificulta el acceso peatonal y vehicular en época de invierno y falta de atención oportuna de las necesidades de salud de la población.

5. Los servicios básicos de vital importancia de toda comunidad son: la energía eléctrica, agua potable, salud, educación, seguridad, entre otros existentes; el área de salud es deficiente debido a que solamente el Centro de Salud ubicado en la Cabecera Municipal presta este tipo de servicio y su área de acción abarca únicamente a la población urbana. Lo anterior provoca que los habitantes recurran a hospitales o médicos particulares de Escuintla y municipios aledaños.

6. Los Recursos Naturales de Municipio, como los hídricos, bosques o suelos se ven afectados por desechos sólidos e industriales, insecticidas que se vierten en los afluentes de agua, la tala immoderada de árboles, el uso de la leña como combustible, la explotación de los suelos por medio de la agricultura. Convirtiéndolos en aguas contaminadas, deforestación desgaste de la fertilidad de los suelos y contaminación del medio ambiente.

7. La situación económica de algunas familias, obliga a que los estudiantes de los diferentes niveles educativos, abandonen sus estudios para dedicarse al trabajo y así contribuir al sostenimiento del núcleo familiar.