

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES
RELACIONADAS, CONTENIDAS EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO
DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN
TRIBUTARIA, Y SUS IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES EN UNA
EMPRESA INDUSTRIAL REGIONAL GUATEMALTECA DE FORMAS
CONTINUAS”**

TESIS

**PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

MIGUEL WALDEMAR DÁVILA LÓPEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, noviembre de 2015

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
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 EL EXAMEN
PRIVADO ORAL Y PRÁCTICO**

Examinador	Lic. Carlos Enrique Orellana Rosal
Examinador	Lic. Rubén Eduardo del Águila Rafael
Examinador	Lic. Julio Vinicio Fajardo

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Msc. Erick Orlando Hernández Ruiz
Secretario	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Examinador	Lic. José de Jesús Portillo Hernández

Guatemala, 13 de marzo de 2015

Lic. José Rolando Secaida Morales

Decano

Facultad de Ciencias Económicas

Su Despacho

Honorable Señor Decano:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, con relación a la designación que me hiciera según dictamen-auditoría No. 040-2014 de fecha dieciocho de febrero de dos mil catorce, para asesorar al señor Miguel Waldemar Dávila López, en su trabajo de tesis denominado "NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES RELACIONADAS, CONTENIDAS EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, Y SUS IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL REGIONAL GUATEMALTECA DE FORMAS CONTINUAS", con el fin de poder sustentar su discusión en el Examen Privado de Tesis, por lo que mi dictamen al respecto es el siguiente:

-La investigación fue realizada por el sustentante siguiendo los pasos metodológicos propuestos en cuanto a recolección, análisis e interpretación de la información, habiendo profundizado en la misma.

-Me fue presentado un informe preliminar sobre la investigación, el cual de común acuerdo, se le formularon las ampliaciones que se estimaron convenientes, a efecto de redactar el informe que se adjunta.

-El trabajo realizado, en mi opinión reúne los requisitos exigidos, por lo que recomiendo su aprobación para ser presentado por el señor Dávila López en su Examen Privado de Tesis, previo a conferirle el título de Contador Público y Auditor en el grado de licenciado.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme del señor Decano, atentamente,



Lic. Sergio Roberto González Ayala

Colegiado No. CPA-2967

Lic. Sergio R. González Ayala
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. CPA-2967



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMÉRICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS. GUATEMALA,
CINCO DE OCTUBRE DE DOS MIL QUINCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1 del Acta 21-2015 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 11 de septiembre de 2015, se conoció el Acta AUDITORIA 123-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 12 de mayo de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES RELACIONADAS, CONTENIDAS EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, Y SUS IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL REGIONAL GUAEMALTECA DE FORMAS CONTINUAS", que para su graduación profesional presentó el estudiante MIGUEL WALDEMAR DÁVILA LÓPEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

~~"DÉ Y ENSEÑAD A TODOS"~~

~~LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO~~



~~LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO~~



Ingrid
REVISADO

Smp.

DEDICATORIA

- A DIOS:** Sobre todas las cosas y a nuestra Madre la Siempre Virgen María.
- MUY ESPECIALMENTE A:** San Josemaría Escrivá, Beato Álvaro del Portillo y San Juan Diego.
- A MIS PADRES:** Pedro Dávila y Jesús López de Dávila (QEPD). Sea un triunfo a su memoria.
- A MI ESPOSA:** Marta Silvia por su amor y apoyo incondicional.
- A MIS HIJOS:** José Miguel, Elena Ivonne, María Lourdes y Sindy Massiel; por ser mi inspiración y que esta muestra de perseverancia les sirva de ejemplo para lograr sus propósitos y anhelos.
- A MI NIETO:** José Francisco, el regalo más hermoso que Dios me ha dado.
- A MIS HERMANOS:** Por su amor siempre presente en mi vida.
- A MIS FAMILIARES:** Con cariño especial.
- A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS:** Al acogerme en sus aulas, formarme profesionalmente y los momentos inolvidables.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Que me proporcionó los conocimientos para ser profesional y formar parte de tan prestigiosa casa de estudios.

ÍNDICE

	Página
	No.
INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I	
EMPRESA INDUSTRIAL GUATEMALTECA REGIONAL DE	
FORMAS CONTINUAS	
1.1 Empresa	1
1.1.1 Definición	2
1.1.2 Tipos de empresas	2
1.2 Industria	4
1.2.1 Definición	4
1.2.2 Tipos de industria	4
1.2.3 Empresa industrial guatemalteca regional de formas continuas	6
1.3 Legislación aplicable	11
1.3.1 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas	11
1.3.2 Código de Comercio (Decreto Número 2-70) y sus reformas	12
1.3.3 Código Tributario (Decreto Número 6-91)	13
1.3.4 Código de Trabajo (Decreto Número 1440)	14
1.3.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto Número 27-92)	14
1.3.6 Impuesto Sobre la Renta (Contenido en el Libro I del Decreto Número 10-2012)	14
1.3.7 Ley del Impuesto de Solidaridad ISO (Decreto Número 73-2008)	14
1.3.8 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad	15

	Social (Decreto Número 295)	
1.3.9	Ley de Creación del Instituto de Recreación de los Trabajadores de Empresas Privadas de Guatemala (Decreto Número 1528)	15
1.3.10	Ley Reguladora de la prestación del aguinaldo de los trabajadores del sector privado (Decreto Número 76-78)	16
1.3.11	Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público (Decreto Número 42-92)	16
1.3.12	Ley del Instituto Técnico de Capacitación y Productividad (Decreto Número 17-72)	16

CAPÍTULO II

NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES RELACIONADAS

2.1	Orígenes y fundamentos	16
2.2	Principios de libre competencia	17
2.2.1	Facultad de la Administración Tributaria	18
2.2.2	Partes relacionadas	18
2.2.3	Ámbito objetivo de aplicación	22
2.2.4	Análisis de operaciones comparables	23
2.2.5	Métodos para aplicar el principio de libre competencia	24
2.2.6	Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas	
2.2.7	Acuerdos de precios por anticipado	39
2.2.8	Comprobación simultánea	44
2.3	Información y documentación	48
2.3.1	Principios generales de información de documentación	48
2.3.2	Información y documentación relativa al grupo empresarial	51
2.3.3	Información y documentación relativa al contribuyente	52

CAPÍTULO III

IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES

3.1	Implicaciones contables	56
3.1.1	Normas Internacionales de Información Financiera	56
3.2	Implicaciones fiscales	62
3.2.1	Código de Comercio	64
3.2.2	Código Tributario	69
3.2.3	Ley Aduanera Nacional	74
3.2.4	Código de Trabajo	74

CAPÍTULO IV

NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES RELACIONADAS, CONTENIDAS EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, Y SUS IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL REGIONAL GUATEMALTECA DE FORMAS CONTINUAS (CASO PRACTICO)

4.1	Antecedentes	76
4.2	Nombramiento de la Junta Directiva al Gerente Financiero	78
4.3	Planificación del trabajo	79
4.3.1	Recolección de la información	79
4.3.2	Identificación de cuentas relacionadas con precios de transferencia	80
4.3.3	Selección del método que se ajuste al caso	81
4.3.4	Elaboración de tablas que faciliten el estudio	81
4.3.5	Determinación de las implicaciones contables y fiscales	81
4.3.6	Elaboración del informe a Junta Directiva	82
4.3.7	Arrendar un nuevo sistema de contabilidad	99
4.3.8	Actualizar el manual de normas y procedimientos contables	

4.3.9	Modificar el sistema contable de costos de producción	100
4.3.10	Entrenamiento y seguimiento al personal de contabilidad	100
4.3.11	Actualización de los elementos de trabajo	100
4.3.12	Funcionamiento y ordenamiento de los archivos	100
4.3.13	Ubicación física y ordenada del espacio de archivo	100
4.3.14	Control y resguardo de la documentación utilizada y generada	100
4.3.15	Revisión de la separación de funciones de elaboración y revisión	101
4.3.16	Modificación de los formularios utilizados	101
4.3.17	Definición de las políticas de precios	101
4.3.18	Implementación de un departamento de auditoría interna	101
4.3.19	Contratación de recursos humanos necesarios	102
4.3.20	Elaboración de controles físicos para asegurar la protección y documentación de los documentos contables	102
4.3.21	Confiabilidad de la información financiera	102
4.3.22	Revisión mensual del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales	102
4.3.23	Mantener la uniformidad de registros en las empresas relacionadas en lo aplicable	102
4.3.24	Implicaciones fiscales	102
4.4	Informe sobre el estudio de las implicaciones contables y fiscales que tendrá para la empresa las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria	105

CONCLUSIONES	110
RECOMENDACIONES	112
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	114
GLOSARIO	117

ÍNDICE DE TABLAS

	Descripción	Página No.
1	Criterios para la definición de las MIPYMES en Guatemala	
2	Criterios de la Cámara de la Industria de Guatemala para Empresas Industriales	
3	Ejemplo de sistema de fijación de precios	29
4	Estado de Situación Financiera	82
5	Estado de Resultados Inicial	83
6	Estado de Costo de Producción y Ventas	84
7	Cuadro de Gastos Operativos	85
8	Determinación de la variación de la ganancia bruta en ventas: locales y del exterior	
9	Estado de Resultados por Región	93
10	Estado de Resultados con Ajuste a las Ventas del Exterior	
11	Estado de Resultados por Región Ajustado	97

ÍNDICE DE FIGURAS

	Descripción	Página No.
1	Estructura organizacional de una empresa industrial regional	7
2	Flujo de la orden de producción	10
3	Partes relacionadas	20
4	Ámbito de aplicación	23
5	Métodos para aplicar el principio de libre competencia	26
6	Ventajas y desventajas de método del precio comparable no controlado	28
7	Ejemplo de estructura de método del costo adicionado	29
8	Ventajas y desventajas de método del costo adicionado	32
9	Ejemplo de estructura de método del precio de reventa	33
10	Ventajas y desventajas de método del precio de reventa	34
11	Ventajas y desventajas de método de la partición de utilidades	36
12	Ventajas y desventajas de método de margen neto de la transacción	37
13	Estructura del libro I del impuesto sobre la renta	64
14	Estructura organizacional de una empresa industrial	
15	Entornos diferentes	88
16	Estructura de precios	89

INTRODUCCIÓN

En Guatemala se incorpora a la legislación fiscal lo que a nivel mundial se conoce como Precios de Transferencia a través del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria, en el Libro I, Impuesto Sobre la Renta, las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, las cuales y por modificación contenida en el Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala tomó vigencia a partir del día uno de enero del año dos mil quince. En la referida normativa la Administración Tributaria tiene la autoridad para hacer ajustes, si considera que ha sido afectada con una menor tributación, por una valoración entre partes relacionadas que no cumplan con el principio de libre competencia.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuya sede se encuentra en París, es la que promueve que todos los países del mundo se adhieran a los convenios internacionales; con el propósito de eliminar los paraísos fiscales y aprobar leyes que permitan el intercambio de información fiscal con otros países, eliminar el secreto bancario y otras informaciones.

Para el desarrollo de la investigación, ésta se desarrolló en cuatro capítulos:

En el Capítulo I se desarrolló lo que es una empresa industrial guatemalteca regional de formas continuas y el marco legal donde se desarrolla.

En el Capítulo II se desarrolla lo que a nivel mundial se conoce como Precios de Transferencia y que se denominó como Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas en el Libro I del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria. Esta norma contempló seis métodos para aplicar el principio de libre competencia: Método del precio comparable no controlado, Método del costo adicionado, Método del precio de reventa, Método de partición de utilidades, Método del margen neto de la transacción y Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

En el Capítulo III se desarrolló las implicaciones contables y fiscales una empresa industrial regional guatemalteca de formas continuas, debe considerar para evitar contingencias fiscales, por la vigencia de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas.

En el Capítulo IV se desarrolló el caso práctico para determinar las implicaciones contables y fiscales que una empresa industrial regional guatemalteca de formas continuas, tendrá por la vigencia de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas contenidas en el Impuesto Sobre la Renta.

Al final del trabajo se desarrollan las conclusiones y recomendaciones que surgieron del desarrollo del trabajo de tesis.

CAPÍTULO I

EMPRESA INDUSTRIAL GUATEMALTECA REGIONAL DE FORMAS CONTÍNUAS

1.1 Empresa

De acuerdo a la Real Academia Española, la palabra empresa se define como: “Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”. (24)

El origen de las empresas tienen un inicio muy natural, los seres humanos se reunían y compartían sus bienes beneficiando al núcleo familiar, los excedentes podían ser intercambiados, con lo cual se dio el antecedente del comercio. Con la aparición de los comerciantes, cada familia intercambia el excedente de sus productos con otras familias, lo que originó la aparición de la moneda que facilitaba el cálculo para hacer el trueque, por lo tanto estas familias se especializaron y terminó por ser el antecedente de la empresa. Al especializarse en la manufactura de productos, se creó la necesidad de incorporar personas ajenas al núcleo familiar, como aprendices.

Con la primera revolución industrial, que inicia en el siglo XVIII y culmina alrededor de 1840, dio inicio a una transformación económica, social y tecnológica; con la aparición de la máquina de vapor y el telar, surge la empresa como el conjunto de procesos colectivos de producción en lugares comunes.

En la segunda revolución industrial en el año de 1860, se dio la transformación del hierro en acero, la dinamo sustituyó el vapor por la electricidad y el petróleo utilizado como fuerza motriz en navíos y locomotoras.

Una empresa nace para satisfacer necesidades, creando satisfactores que compensará el riesgo, los esfuerzos y las inversiones de los empresarios.

1.1.1 Definición

Se puede definir como empresa, todo el conjunto de personas, bienes materiales e intangibles que se coordinan con el propósito de generar bienestar económico a una serie de familias integrantes de una sociedad y generar valor agregado a través de un rendimiento a sus propietarios o accionistas.

1.1.2 Tipos de empresas

Las empresas se pueden clasificar de diferentes puntos de vista, las cuales pueden ser las siguientes:

a) De acuerdo a la actividad económica

Existen tres tipos que se describirán a continuación:

Empresas del sector primario

Son todas aquellas empresas cuyos insumos o materia prima se relacionan con la naturaleza, por ejemplo: empresas agrícolas, empresas pesqueras, empresas ganaderas, empresas mineras, empresas petroleras.

Empresas del sector secundario

Son todas aquellas empresas que transforman la materia prima de las empresas del sector primario, como las empresas industriales y de la construcción en general.

Empresas del sector terciario

Son todas aquellas empresas que se dedican al comercio o a la prestación de servicios, tales como supermercados, tiendas de conveniencia, gasolineras, joyerías, zapaterías, boutiques, entidades bancarias y de seguros, manejo de tarjetas de crédito, selección de personal, servicio de mantenimiento, telefónicas, servicios de internet.

b) De acuerdo a su constitución jurídica

Las empresas también se pueden clasificar de acuerdo al tipo de constitución jurídica, según el Código de Comercio de Guatemala:

Sociedad colectiva

“Es la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales.”
(3:19)

Sociedad en comandita simple

“Es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación. Las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones”. (3:21)

Sociedad de responsabilidad limitada

“Es la compuesta por varios socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la sociedad y en su caso, la suma que a más de las aportaciones convenga la escritura social. El capital estará dividido en aportaciones que no podrán incorporarse a títulos de ninguna naturaleza ni denominarse acciones”.
(3:22-23)

Sociedad anónima

“Es la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito”. (3:24)

Sociedad en comandita por acciones

“Es aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima. Las aportaciones deben estar representadas por acciones”(3:48).

c) De acuerdo a la procedencia del capital

Este tipo de empresa se refiere al tipo de procedencia del capital que se pueden clasificar de la siguiente manera:

Empresas privadas

Son todas aquellas empresas cuyo capital se origina con la participación de personas naturales o jurídicas. Ellas pueden ser sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones, sociedad colectiva.

Empresas públicas

Estas empresas son las controladas por el Estado, cuya tendencia es a desaparecer.

Empresas mixtas

Se puede denominar una empresa mixta a toda aquella empresa cuyo capital está integrado tanto por capital privado y capital del Estado.

1.2 Industria

En términos generales se refiere a un sector de la economía de un país, compuesto por un conjunto de empresas industriales de uno o varios géneros, tales como la industria algodonera, la industria agrícola, la industria extractiva, la industria pesquera, la industria de las artes gráficas, etc. El sector industrial es uno de los sectores de la economía que contribuyen al desarrollo económico de un país, generación de empleos y aporte al Estado a través de impuestos directos e indirectos.

1.2.1 Definición

El diccionario de la Real Academia Española, define como industria: “Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”.(26)

1.2.2 Tipos de industria

Las industrias tienen diferentes clasificaciones las cuales pueden ser de acuerdo al sistema productivo, grado de desarrollo y tamaño. El Ministerio de Economía según artículo 3 del Acuerdo Gubernativo 178-2001 las clasifica así: microempresa, pequeña empresa, mediana empresa, programa nacional, consejo nacional, dirección ejecutiva y organizaciones no gubernamentales; la

Cámara de Industria según clasificación de beneficiarios de programas de apoyo y clasificación de las empresas industriales; y Agexport utiliza el criterio de los activos como se muestra en la Tabla 1.

Tabla 1
Criterios para la definición de las MIPYMES en Guatemala

Criterio	Micro	Pequeña	Mediana
No. de empleados			
✓ MINECO	1 a 10	11 a 25	26 a 60
✓ CIG	1 a 5	6 a 50	51 a 100
✓ BCIE	1 a 10	11 a 40	41 a 60
Activos		Menos de	Hasta
✓ Agexport		Q500,000	Q1,200,000
Empleados/Ventas/Activos			
✓ CIG (empresas industriales)	De 1 a 10 empleados/ hasta Q60,000 En ventas anuales/ hasta Q50,000 en activos	De 11 a 20 empleados/ hasta Q300,000 De ventas anuales/ hasta Q500,000 en activos	De 21 a 50 empleados/ hasta Q500,000 De ventas anuales/hasta Q2,000,000 en activos

Fuente: elaboración propia, con base a información del MINECO, CIG, BICIE y AGEXPORT.

Según la clasificación del Ministerio de Economía Artículo 3 Acuerdo Gubernativo 178-2001

“Microempresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comerciales con la participación directa del propietario y un máximo de diez trabajadores.

Pequeña Empresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comerciales con la participación directa del propietario y un máximo de veinticinco trabajadores.

Mediana Empresa: Toda unidad de producción que realiza actividades de transformación, servicios o comerciales con la participación directa del propietario y un máximo de sesenta trabajadores”. (17:2)

Según la clasificación de la Cámara de Industria de Guatemala

La clasificación la realiza de dos tipos de definiciones de la MIPYMES, una está destinada para el programa de Bonos y sigue un criterio de cantidad de empleados, y la otra definición está destinada a definir empresas industriales utilizando un criterio basado en activos totales, cantidad de empleados y ventas anuales como se muestra en la Tabla 2.

Tabla 2
Criterio de la Cámara de la Industria de Guatemala para Empresas Industriales

Tipo de empresa	Empleados	Ventas máximas anuales (Q)	Activos totales (Q)
Microempresa	1-10	Hasta 60,000	Hasta 50000
Pequeña empresa	11-20	60,001-300,000	50001-500000
Mediana empresa	21-50	300,001-3000000	500001-2000000

Fuente: elaboración propia con base a información de la Cámara de Industria de Guatemala.

1.2.3 Empresa industrial guatemalteca regional de formas continuas

La empresa industrial guatemalteca regional de formas continuas se puede decir que es una empresa que se dedica a nivel regional a la impresión de formas continuas dentro de las cuales se puede encontrar cheques, documentos de valor, facturas, etiquetas, se tiene distribución en Centroamérica y Belice.

Definición: es una empresa industrial impresora de formularios comerciales, formularios de valor, especializada en proveer a sus clientes de formularios en forma continua, cuya materia prima es el papel bond registro y tintas.

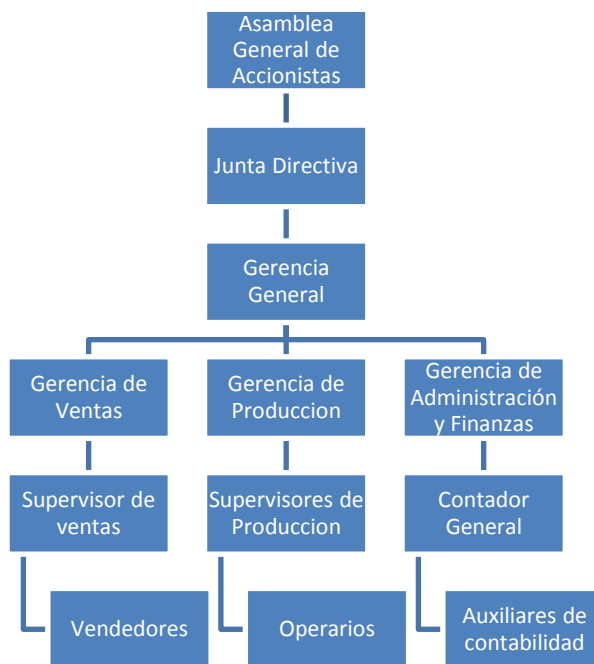
Antecedentes: el surgimiento de las artes gráficas, aparece en el SIGLO XV, después de la invención de la imprenta por parte del alemán Johannes Gutenberg, proceso que se consideró como un proceso artístico, el cual ha evolucionado en distintos sistemas de impresión: tipografía, litografía (1796),

impresión ófset (1904), serigrafía, flexografía, hueco grabado (1878) o roto grabado, hasta nuestros días con la impresión digital. “El promotor de la introducción de la imprenta en Guatemala fue Fray Payo Enríquez de Rivera (...) en 1660 llega a Guatemala José de Pineda Ibarra, español de gran experiencia sobre los trabajos relativos a la impresión”. (30:1)

Actualmente, y con la incorporación de la tecnología al diseño lo que antes se conoció como artes gráficas, hoy se le denomina técnica y como artes gráficas al proceso de diseño gráfico.

La estructura organizacional de una empresa industrial regional se muestra a continuación:

Figura 1
Estructura organizacional de una empresa industrial regional



Fuente: elaboración propia según datos proporcionados por la empresa.

Principales actividades

Es una empresa que se dedica al diseño e impresión de formularios comerciales y formularios de valor en forma continua.

Dentro de los productos que maneja la empresa se pueden encontrar los siguientes:

Formularios comerciales: facturas comerciales, facturas cambiarias, recibos, ingresos a bodega, egresos de bodega, envíos, boletas de depósitos y retiros bancarios, hojas en blanco en forma continua de diferentes medidas, diferentes colores y copias.

Formularios de valor: cheques de chequeras, cheques voucher, cheques de gerencia, pagarés, letras de cambio, acciones.

Dentro del proceso de elaboración de los formularios se pueden encontrar los siguientes procesos:

PRE-PRENSA: en esta área se dedica al diseño del arte que el cliente solicita se puede subdividir en diseño y generación de placas.

- **Diseño:** se realiza el diseño del formulario de acuerdo a las necesidades del cliente en una computadora, con software especial, para la separación de colores.
- **Generación Placas:** es cuando se envía a una impresora de placas el diseño, para que imprima en una placa de aluminio, con un tratamiento especial de fijación de imagen, con un proceso de químicos y lavado, es cuando el cliente ya aprobó el arte.

PRODUCCIÓN: se refiere cuando ya se realiza la elaboración del producto en la planta de producción:

- **Impresión:** en esta fase las placas de aluminio que llevan la imagen del formulario, se colocan en una prensa rotativa, por el sistema de impresión ófset que consiste en la incorporación de tinta a una placa de aluminio, mediante un conjunto de rodillos de caucho, para que la placa transmita la imagen a una mantilla de caucho y esta transmita la imagen al papel.

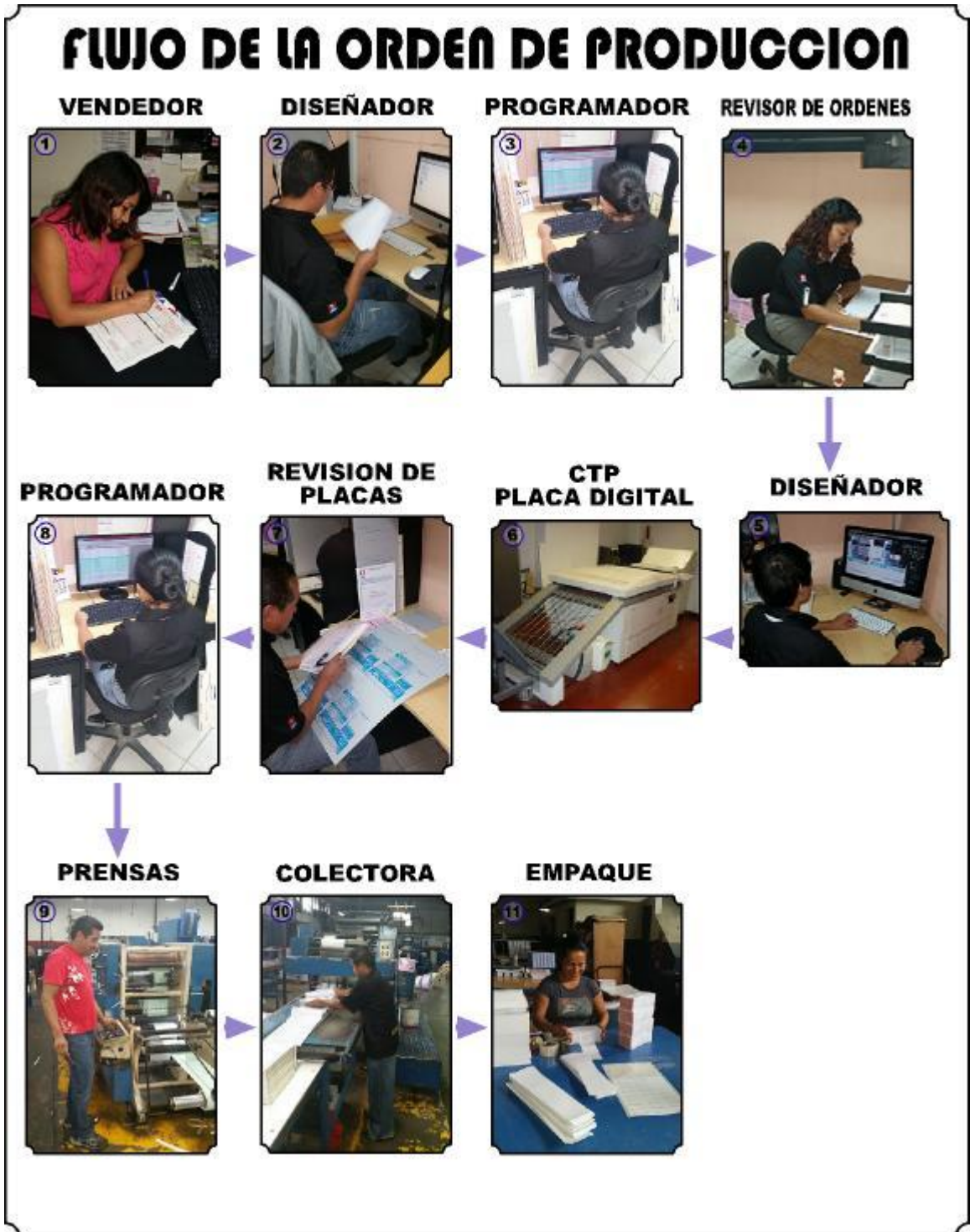
Al inicio de la maquina se coloca una bobina de papel bond registro, luego pasa por una unidad para darle los distintos colores de las copias, el papel

pasa por distintas unidades de impresión de los diferentes colores que se vayan a incorporar al formulario.

- **Colectado:** consiste en intercalar el formulario original con sus copias y papel carbón cuando así lo requiera el formulario, la numeración correlativa, la aplicación de plecas para la fácil separación de formulario y formulario ya impreso y el dobléz correspondiente para hacer los paquetes en forma continua, mediante una maquinaria auxiliar conocida en el medio como colectora.
- **Acabado:** es un proceso que consiste en la terminación del proceso productivo, que consiste en la revisión de la calidad de impresión, cantidad de formularios, cualquier otro proceso de pegado de formas, corte de guillotina y embalado del formulario en caja para su distribución.

Figura 2

Flujo de la orden de producción



Fuente: elaboración propia según datos proporcionados por la empresa.

1.3 Legislación aplicable

Como toda empresa constituida en la República de Guatemala, está sujeta a todas las leyes vigentes, dentro de las cuales están las siguientes:

1.3.1 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas

Es la ley que tiene mayor jerarquía dentro de la legislación guatemalteca y donde se tipifica que el Estado es el responsable de garantizar el bienestar de la población.

La Constitución Política de la República de Guatemala, es la Ley Fundamental que rige al Estado y por su importancia se seleccionaron algunos artículos que se citan a continuación:

“Artículo 5. Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en la ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”. (2:2)

“Artículo 24. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio”.(2:6)

“Artículo 39. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos”.(2:10)

“Artículo 43. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes”. (2:11)

“Artículo 44. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana”.(2:11)

1.3.2 Código de Comercio (Decreto Número 2-70) y sus reformas

Nació como lo indica la parte de los considerandos como una necesidad del desarrollo económico del país, que estimularía la libre empresa e incluiría instituciones del Derecho Mercantil moderno.

Tiene como propósito legislar a los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y las cosas mercantiles.

El libro I define a los comerciantes, define las sociedades organizadas bajo forma mercantil: La sociedad colectiva, La sociedad en comandita simple, La sociedad de responsabilidad limitada, La sociedad anónima y la Sociedad en comandita por acciones.; auxiliares de los comerciantes, agentes de comercio, distribuidores y representantes, corredores, Bolsa de Valores.

El libro II define las obligaciones profesionales de los comerciantes, las funciones del Registro Mercantil, protección de la libre competencia, la contabilidad y la correspondencia mercantiles.

El libro III define las cosas mercantiles, tales como los títulos de crédito: letra de cambio, pagaré, cheque, factura cambiaria, cédulas hipotecarias, vales, bonos bancarios, la empresa mercantil y sus elementos, el transporte, contratos y el seguro.

1.3.3 Código Tributario (Decreto Número 6-91)

Es el conjunto de leyes de derecho público que regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, a excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales.

Al momento que se inscriben los contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el artículo 18 considera como sujetos pasivos a: "...el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable." (5:10) También el artículo 120 describe que: "Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas".(5:81)

El Código Tributario, establece en el Título I, conceptos como tributos, impuesto, arbitrio, contribución especial.

El Título II establece conceptos como: la obligación tributaria, sujeto pasivo, contribuyentes, responsables, agentes de retención, hecho generador, contempla los medios de extinción, pagos, compensación, prescripción, intereses y exenciones.

El Título III se refiere a las infracciones y sanciones y contiene conceptos como irretroactividad, infracciones tributarias, extinción de la responsabilidad, infracciones específicas, mora, resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, infracciones a los deberes formales, exoneraciones.

El Título IV se refiere a las facultades y atribuciones de la Administración Tributaria, procedimientos de consulta, determinación de la obligación tributaria, deberes formales de los contribuyentes.

El Título V se refiere a los procesos de lo Contencioso Administrativo.

1.3.4 Código de Trabajo (Decreto Número 1441)

Este código regula básicamente las relaciones entre el patrono y los trabajadores, sobre una base de justicia social en el cual se indica que es un derecho tutelar de los trabajadores, y constituye un mínimo de garantías sociales.

1.3.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto Número 27-92)

Es un impuesto indirecto, grava los actos o contratos que sirven para transferir el dominio de bienes muebles o inmuebles o la prestación de servicios, siempre que no sea en relación de dependencia.

La tarifa del impuesto es del doce por ciento y el impuesto a pagar a la Administración Tributaria por parte del contribuyente, es la diferencia entre el total de los débitos mensuales, los cuales se generan con las ventas y los créditos fiscales generados por las compras.

1.3.6 Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 10-2012)

Es un impuesto directo sobre la renta que obtengan en el territorio de la República de Guatemala, personas individuales, jurídicas; entes o patrimonios, sean nacionales, extranjeros, residentes o no en Guatemala.

La ley establece cuatro diferentes rentas: renta sobre actividades lucrativas, rentas del trabajo en relación a la dependencia, rentas de capital ganancias y pérdidas de capital y rentas de no residentes.

1.3.7 Ley del Impuesto de Solidaridad ISO (Decreto Número 73-2008)

Este consiste en multiplicar el 1% sobre la base imponible, que puede ser la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos, el período impositivo es trimestral y por trimestre calendario. Este impuesto puede acreditarse al Impuesto Sobre la Renta

1.3.8 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (Decreto Número 295)

El objetivo dar protección mínima a toda la población del país y esté el Instituto en capacidad de alcanzar las metas más nobles, más humanas y de mayor sentido social.

“El Régimen de Seguridad Social comprende protección y beneficios en caso de que ocurran los siguientes riesgos de carácter social:

- a) Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales
- b) Maternidad;
- c) Enfermedades generales;
- d) Invalidez;
- e) Orfandad;
- f) Viudedad;
- g) Vejez;
- h) Muerte (gasto de entierro);
- i) los demás que los reglamentos determinen” (9:13)

1.3.9 Ley de Creación del Instituto de Recreación de los Trabajadores de Empresas Privadas de Guatemala (Decreto Número 1528)

“Se crea un impuesto equivalente al uno por ciento (1%), sobre el monto del sueldo o salario ordinario y extraordinario, devengado mensualmente por cada trabajador de las empresas privadas, porcentaje que será calculado sobre la totalidad de las planillas. El impuesto, será pagado por las empresas o patronos particulares que estén inscritos o se inscriban en el Régimen de Seguridad Social. La Junta Directiva del Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala, emitirá los acuerdos que indiquen las actividades económicas afectas al pago del impuesto. Este impuesto no afecta los emolumentos de los trabajadores.” (7:3)

1.3.10 Ley Reguladora de la prestación del aguinaldo de los trabajadores del sector privado (Decreto Número 76-78)

El cual consiste el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual. Esta prestación laboral se paga el cincuenta por ciento en la primera quincena del mes de diciembre y el cincuenta por ciento restantes en la segunda quincena de enero siguiente.

Para el cálculo de la indemnización se toma en cuenta el aguinaldo, también es deducible del Impuesto Sobre la Renta, no está afecto al pago de ninguna clase de impuestos, tasas y no queda afecto al pago de cuotas patronales.

1.3.11 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público (Decreto Número 42-92)

Conocido comúnmente como bono 14, la cual consiste al cien por ciento del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador, la cual se pagará durante la primera quincena del mes de julio de cada año. Se debe tomar como parte del cálculo de la indemnización.

1.3.12 Ley de Instituto Técnico de Capacitación y Productividad (Decreto Número 17-72)

Con el propósito de formar y capacitar los recursos humanos para lograr la capacidad productiva en las actividades del trabajo.

La tasa que pagan las empresas es del 1% de sus planillas mensuales de sueldos y salarios, la cual es recaudada por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

CAPÍTULO II

NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES RELACIONADAS

2.1 Orígenes y fundamentos

Desde inicios del siglo XX, se utiliza el concepto de precios de transferencia en la legislación fiscal, iniciando en 1915 en Gran Bretaña y luego en 1917 en Estados Unidos de América.

En 1948 nace el convenio de Cooperación Económica Europea (OECE) con 18 países, y luego en 1960 se incluyen a Estados Unidos y Canadá, surgiendo entonces la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) 1995. El Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE, aprobó el 27 de junio de 1995 y publicado por el Consejo de la OCDE el 13 de julio de 1995, “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”.

En el año 2012 Guatemala incorpora en la legislación fiscal las NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES RELACIONADAS a través del Decreto Ley 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el cual entró en vigencia el 1 de enero del 2013 hasta el 20 de diciembre de 2013, fecha en que se publicó el Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala y que el artículo 27 suspendió la aplicación y vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. “Dichas normas volverán a tomar efecto y aplicación el día uno (1) de enero del año dos mil quince (2015)”

2.2 Principios de libre competencia

Cuando se refiere al término de libre de competencia se puede decir que se conoce como el sistema en que los precios de un bien o servicio se pactan entre vendedores y compradores, sin que intervenga ninguna coerción, fraude y sus relaciones son libres.

- **Definición del principio de libre competencia**

“Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras.” (18:I-1)

Ninguna institución o entidad interviene u obstaculiza su normal funcionamiento, de lo contrario sería un mercado regulado.

Los componentes necesarios para el funcionamiento de un libre mercado incluyen:

- a) Un mercado en competencia perfecta, con acceso general e igual a información.
- b) Tanto la demanda como la oferta son variables independientes entre sí.
- c) La oferta es constreñida solo por la existencia (cantidad) de recursos económicos.

- **Definición del principio de libre competencia para efectos tributarios**

Este principio en la legislación guatemalteca está contemplado en el artículo 54 del Decreto del Congreso de la República de Guatemala 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, el cual se cita seguidamente:

“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.”(6:49)

Desde que se presentó el fenómeno de la globalización, el tema de libre competencia se ha venido estudiando y desarrollando para determinar los

efectos tributarios en distintos países, con el propósito de evitar la doble tributación, así como la evasión fiscal que puede afectar a un país en beneficio de otro, o en beneficio de la empresa o grupo de empresas.

A nivel mundial se tiene una lista de países que se consideran paraísos fiscales y que muchas empresas utilizan para ser más competitivas a nivel de precios, por la facilidad que brindan estos países para pagar impuestos en menor escala de donde se originan los bienes o servicios.

Es importante resaltar que dentro del artículo 54 anteriormente referido se estipula “(..) el precio o monto para una operación determinada...”(6:49); por lo mismo, se debe entender que es cualquier operación de la empresa, tanto de ingresos como de gastos.

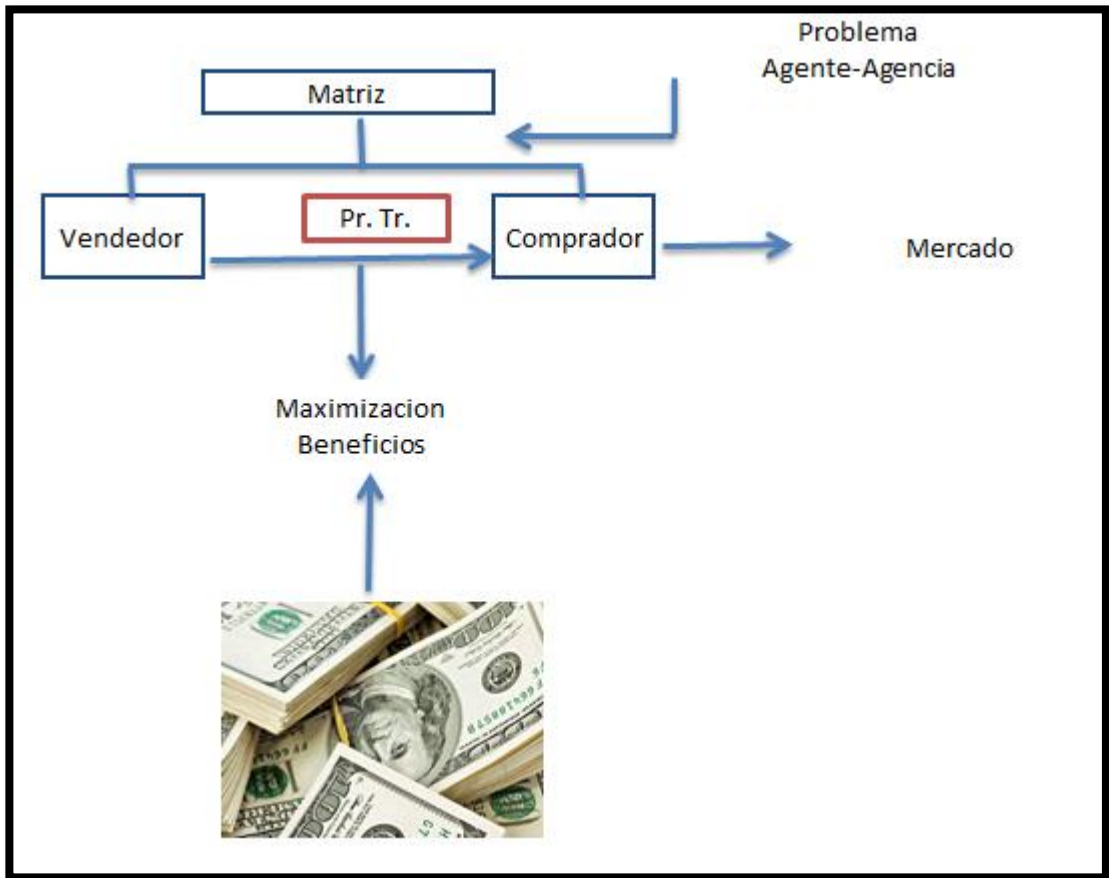
2.2.1 Facultad de la Administración Tributaria

Las autoridades fiscales de varios países han adoptado el modelo de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), obligando con ello a que las empresas multinacionales celebren sus operaciones a precios justos y de mercado.

2.2.2 Partes relacionadas

Partes relacionadas se refiere a los efectos de la ley, cuando dos personas se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y otra residente en el extranjero.

Figura 3
Partes relacionadas



Fuente: elaboración propia con base a información de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Desde el punto de vista contable**

Para las empresas es obligatoria la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, y en nuestro caso la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para tener una idea clara de la técnica contable a utilizarse se transcribe aspectos importantes del tema relacionado:

Cuando se encuentran presentes vínculos, relaciones o condiciones que ocasionan de forma directa o indirecta de manera significativa en la toma de decisiones en la operación, administración o en la consecuencia de sus intereses u objetivos.

Consideraciones contables: como ejemplos de transacciones que crearían interrogantes con respecto a su esencia y forma legal, en las cuales podrían dar lugar a partes relacionadas; se tiene:

- Préstamos sin intereses o a tasas de interés significativamente altas, o bajas con respecto al mercado.
- Venta de propiedades a precios que difieren considerablemente de su valor actual o de mercado.
- Intercambio de propiedades similares en una transacción no monetaria.
- Préstamos sin establecer condiciones de plazos de vencimientos.

Ejemplos de partes relacionadas:

- a. Una empresa y sus filiales o subsidiarias; asociadas, accionistas, gerencias, propietarios principales y miembros familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos
- b. Empresa que tiene uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- c. Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial, sabiendo que dicho método se refiere a que en su aplicación el valor en libros de la inversión es aumentado o disminuido con la participación en las utilidades o pérdidas netas de la empresa.
- d. Empresas con ejecutivos o gerencias comunes; por ejemplo el presidente u otros miembros de la Junta Directiva. Este constituye un punto preponderante; puesto que, es importante saber que algunas veces dos o más entidades existen bajo control común, pero no realizan transacciones entre ellas mismas; sin embargo, la sola presencia de gerencia en las partes implicadas da lugar a que pueda influir en los resultados de sus operaciones o en posiciones financieras significativamente diferentes de aquellas que se hubiesen obtenido, si las entidades fueran autónomas. Por ejemplo, dos o más entidades con la misma línea de negocios pueden ser controladas comúnmente por alguien con poder para incrementar o reducir el volumen de los negocios de cada uno de ellos. Consecuentemente, debe ser revelada la naturaleza del control común.

- **Partes relacionadas desde el punto de vista fiscal**

El artículo 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, “establece que dos personas se consideran 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 controla la otra, que posea al menos el 25% de su capital social en cualquiera de las dos entidades.
2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas.
3. Cuando se trate de personas jurídicas, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial, y si una de ellas es socio o participe de la otra, cuando:
 - a. Posea la mayoría de los derechos de voto (regularmente el 51%). También cuando la titularidad de participación o 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.
 - b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración, o que su representante legal, tenga esa facultad en la otra entidad.
 - c. En virtud de acuerdos celebrados con otros socios, que les permite obtener la mayoría.
 - d. Cuando en virtud de la mayoría de votos, hayan designado a la mayoría de los miembros del órgano de administración (Junta Directiva o Consejo 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 la administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.
 - f. Una persona residente en Guatemala y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
 - g. Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última.
 - h. Una persona residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

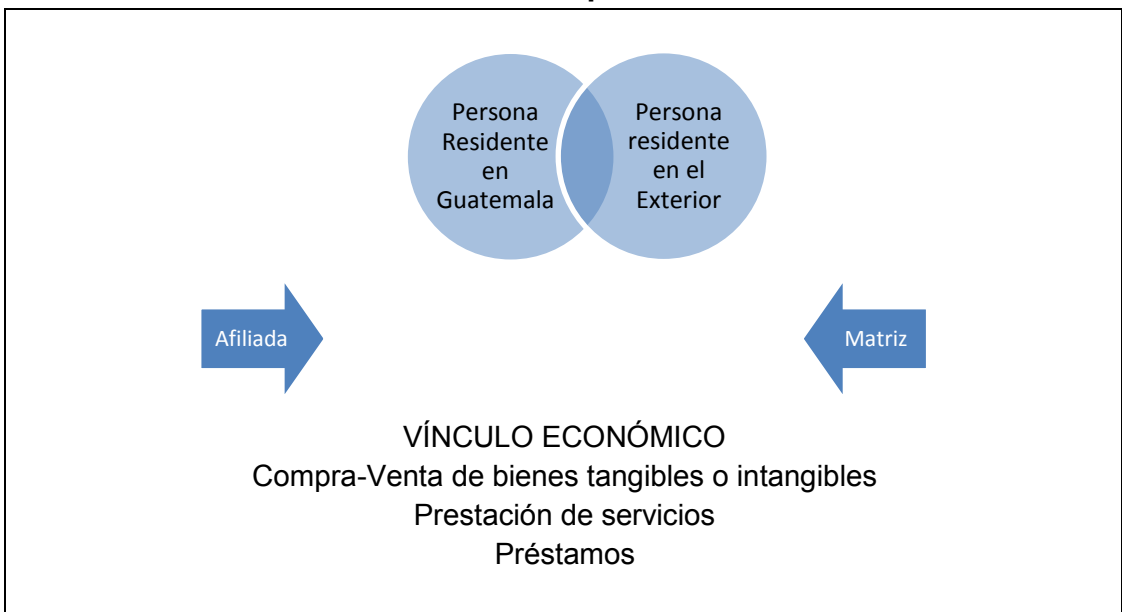
- i. Un establecimiento permanente situado en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.”

En el último párrafo del numeral 3 del artículo 56, establece que para esta sección (Sección I PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA), el término de persona se refiere a personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.”(6:49-50)

2.2.3 **Ámbito objetivo de aplicación**

Para la Administración Tributaria “El ámbito de aplicación de las normas de valoración entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la parte residente en Guatemala con la residente en el extranjero...” (6:50-51) ya que en el artículo 56 define lo que se considera parte relacionada: “...dos personas se consideran relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero...”(6:49), cuando exista vinculación entre capitales, control o participación en la administración o exista una exclusividad de distribución.

Figura 4
Ámbito de aplicación



Fuente: elaboración propia con base en las Normas Especiales de Valoración de Partes Relacionadas.

2.2.4 Análisis de operaciones comparables

El concepto comparable es un concepto de apreciación, y va a depender del criterio de la persona que lo realice y de su particular conveniencia. Ante esta disyuntiva se necesita de la ayuda de un experto independiente.

Para que las operaciones sean comparables, se deben evaluar diversas variables, lógicamente que no existan notables diferencias dentro de las cuales se enumeran las siguientes:

- a) Empresas del mismo giro del negocio
- b) Empresas del mismo país
- c) Empresas con la misma tecnología
- d) Empresas con el mismo capital original
- e) Con el mismo margen de utilidad
- f) La misma materia prima
- g) La misma estructura administrativa
- h) Financiamiento: montos, plazos, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés
- i) Uso de intangibles: marcas, patentes, transferencia de tecnología
- j) Circunstancias económicas del país
- k) Estrategias de negocios: penetración de mercado, defensa de mercado, ataque de mercado

En Guatemala, no existe una bolsa de valores desarrollada y por lo mismo, la información contable y financiera de las empresas no es pública, por lo que no existe localmente información necesaria para una comparación adecuada.

Ante esa falta de información local, se tiene que recurrir a la base de datos de empresas extranjeras, pero aquí se empiezan a marcar diferencias notables, no es lo mismo comparar la eficiencia operativa de una empresa en un país

desarrollado, a la eficiencia operativa de una empresa guatemalteca, salvo que cuente con la misma tecnología.

El artículo 58 del Impuesto Sobre la Renta, define el procedimiento para realizar el análisis de operaciones comparables, básicamente consiste en la comparación de una transacción de una empresa independiente y de una transacción de una empresa relacionada.

En el inciso 2 del artículo 58, se lee “Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas que afecten el precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existen dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables” (6:51). La comparabilidad de operaciones en nuestro medio, se prevé que generarán muchos problemas tanto al fisco, como a las empresas, porque hasta la fecha no se tiene acceso a información que permitan hacer una comparación razonable entre empresas del mismo giro de negocios, y tampoco la normativa aplicable establece las fuentes para obtenerla.

2.2.5 Métodos para aplicar el principio de libre competencia

Los métodos para aplicar el principio de libre competencia se refiere a los métodos que las empresas pueden escoger para evaluar los precios de las transferencias de las transacciones entre partes relacionadas. Para escoger el método, dependerá cuál de ellos puede reflejar en mejor forma la realidad económica de la transacción.

El artículo 59 del Impuesto Sobre la Renta, establece 6 métodos para la determinación de las operaciones con base en el principio de libre competencia:

- Método del precio comparable no controlado
- Método del costo adicionado
- Método del precio de reventa
- Método de partición de utilidades
- Método del margen neto de la transacción

- Método de las importaciones y exportaciones

No se puede dar una recomendación general para escoger el método, la empresa debe de seleccionar cual es el mejor que se aplique en cada caso.

Es recomendable tomar como guía, los siguientes criterios:

- La estructura empresarial y comercial de la empresa.
- Menor nivel de ajustes, para eliminar las diferencias entre transacciones comparables.
- Calidad de información que se maneje.
- Estructura contable y aplicaciones disponibles.
- Con la ayuda de expertos en la materia, se pueden desarrollar los 6 métodos y comparar cuál es el adecuado para la empresa, y sobre todo el más sencillo de explicar a las autoridades de la SAT.

Estos métodos se pueden agrupar de la siguiente manera, siguiendo la estructura contenida en el ISR, se analiza cada uno de los seis métodos, para la determinación de los precios de transferencias:

Figura 5

Métodos para aplicar el principio de libre competencia

Precio Directo	Método de Precio Comparable No Controlado
Utilidad Bruta	Método de Costo Adicionado
	Método del Precio de Reventa
Utilidad Operativa	Método de Partición de Utilidades
	Método del Margen Neto de la Transacción
Precios Internacionales	Método de las Importaciones y Exportaciones

Fuente: elaboración propia basado en la estructura contenida en el ISR.

2.2.5.1 Método de precio comparable no controlado

Consiste en darle un valor a un bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características comparables, al que se hubiera contratado entre partes independientes.

Este es uno de los tres métodos tradicionales utilizados a nivel internacional, basado en las operaciones que se utilizan para aplicar el principio de plena competencia, y es el único método que compara precio contra precio.

Para explicar este método se pueden utilizar comparables internos como externos:

Comparable interno

El precio de la transacción de una empresa vinculada, se compara con el precio de una transacción de una empresa independiente, en la que se intercambian productos o servicios idénticos en condiciones comparables, dentro de un mismo país.

Comparable externo

La información es obtenida en el exterior y proporcionada por la bolsa de valores, mercados internacionales o por empresas especialistas que proporcionan información fidedigna a nivel internacional.

Para determinar las características comparables, podemos tomar en cuenta los siguientes elementos:

- Características físicas del bien o servicio
- Si es por volumen o al detalle
- Calidad del producto
- Si son productos en los que influyen las temporadas
- Mercado geográfico (nacional o regional)
- Transporte o logística establecida
- Plazos de cobro
- Estrategia comercial

Al momento que una empresa tome la decisión de tomar este método se debe cuidar de dejar evidencia suficiente y competente; para justificar ante una revisión de la SAT, las base sobre las cuáles se decidió el precio de transferencia, haciendo siempre hincapié, si la política es general tanto para empresas independientes, como de empresas relacionadas y si existen diferencias, establecerlas para realizar los ajustes que sean necesarios para equiparar los precios de transferencias.

Figura 6

Ventajas y desventajas del método de precio comparable no controlado

Ventajas	Desventajas
<p>Es un método directo y fiable.</p> <p>Por su facilidad, es preferido a los demás métodos.</p> <p>Es fácil de establecer las diferencias.</p> <p>Es fácil de elaborar los ajustes.</p>	<p>En nuestro medio es difícil obtener información pública de una operación que sea igual o dos empresas independientes.</p>

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del tema.

2.2.5.2 Método del costo adicionado

Este método “consiste en incrementar el valor de adquisición a costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.” (6:52)

Se puede realizar una ejemplificación del método de la siguiente manera:

Figura 7

Ejemplo de estructura del método del costo adicionado

Costo de producción o prestación de servicios de partes relacionadas
(+)
Margen habitual (Utilidad bruta / costo de ventas)
(=)
Precio de libre competencia

Fuente: elaboración propia, con base en el Impuesto Sobre la Renta.

Según el método de costo adicionado, se calcula de la siguiente manera:

Paso 1. Cálculo del margen habitual porcentual, que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta de la siguiente manera:

$$(Ventas - costo de venta) / costo de venta * 100\%$$

Esto en el escenario 1 para la empresa B

$$(20.2 - 20) / 20 * 100\% = 1\%$$

Esto en el escenario 2 para la empresa A

$$(22 - 20) / 20 * 100\% = 10\%$$

$$\text{Diferencia } 10 - 1 = 9\%.$$

El ajuste por 20 unidades para la empresa B * 20.2 = Q404* 9% = \$36.00 tomando en cuenta que las relacionadas operan con un 1%, mientras la independiente con un 10% diferencia del 9%.

En la práctica de fijación de precios basados en el costo o costo adicionado, es muy común en empresas que manejan listas de precios por producto, pareciera que es una forma sencilla de establecer precios de venta, pero en realidad puede llegar a ser muy complejo. Este sistema de fijación de precios, se puede resumir en una fórmula muy sencilla, para el efecto se presenta un ejemplo para comprender su fácil aplicación:

Tabla 3

Ejemplo de sistema de fijación de precios

Costo Base	Q	958.00
Componente del margen de ganancia (costo x 16%)	Q	153.00
Precio de venta	Q	<u>1,111.00</u>

Fuente: elaboración propia, con base en información obtenida en la empresa objeto del estudio.

Sin embargo, el precio de venta tiene que ser muy flexible, porque salvo que sea un monopolio, el precio de venta se determina de acuerdo a las fuerzas del mercado (clientes y competencia).

Este método está relacionado con la política de rendimientos que los accionistas o directores de la empresa han establecido como política, para que un proyecto nuevo sea aceptable para efectos de inversión y rendimientos esperados. Para establecer el precio de venta, se adiciona al monto de la inversión (costo) la ganancia deseada.

No se debe confundir la tasa de rendimiento esperada por la inversión, con el porcentaje del margen de ganancia del producto.

Si se quiere producir y vender un producto, se tiene que tener un cálculo del total de la inversión que se va a realizar, y esta inversión se multiplica por el porcentaje de rendimiento deseado por los accionistas, y por lo cual aprueba un nuevo proyecto, en cuanto a su rendimiento financiero.

Para utilizar este método se deben tener controles muy eficientes y detallados de todos los activos invertidos en la producción o comercialización de un producto, el segmento de mercado escogido, si un producto es de volumen o dirigido a determinado segmento del mercado donde el precio no es determinante, también si el producto es nuevo o va a competir en un mercado maduro, donde hay que vencer muchas barreras de entrada, principalmente la de precios. Es casi una norma que los márgenes de ganancia tienden a ser más bajos en los mercados más competitivos.

El método de costo adicionado, responde a una estrategia de mercado a largo plazo, y tiene como propósito establecer un camino seguro y a entablar también relaciones perdurables con los clientes, quienes son muy dados a requerir precios estables y predecibles, que les permitan realizar sus proyecciones sin sobresaltos inesperados. Al hablar de costos, se incluyen los costos fijos y variables en el futuro.

Las dificultades para la aplicación correcta del método del costo incrementado, radican básicamente en la determinación de los costos. La comparabilidad con empresas en Guatemala aun es mayor, ya que no existe información financiera de empresas de un giro de negocio similar, porque no existe un mercado de valores, donde las empresas sean públicas y su información también lo sea.

De acuerdo a las directrices de la OCDE, para que una operación no vinculada sea comparable a una operación vinculada, debe tener las siguientes condiciones:

1. Ninguna de las diferencias (si es que existe alguna), entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que realizan esas operaciones puede influir materialmente en el precio en el libre mercado.
2. Se puede realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de esas diferencias.

Se debe poner especial atención, si un producto o un servicio incluyen un intangible de elevado valor o relativamente único, como las marcas y patentes de gran reconocimiento internacional; sin embargo, puede que la comparación finalmente no sea válida.

Figura 8

Ventajas y desventajas del método del costo adicionado

Ventajas	Desventajas
<p>Es de fácil utilización en empresas comerciales.</p> <p>Es de fácil utilización para cumplir con la política de rendimiento dictada por la Junta Directiva.</p>	<p>Es muy complicado cuando intervienen factores intangibles como las marcas y patentes.</p> <p>Puede ocasionar contingencias fiscales cuando hay descuentos en las listas de precios, porque el porcentaje de ganancia cambia.</p> <p>Puede llegar a tener un freno en la venta, cuando se compite con precios, por evitar contingencias fiscales.</p>

Fuente: elaboración propia con base a las directrices de la OCDE.

2.2.5.3 Método del precio de reventa

“Este 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 representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.” (6:52)

Figura 9

Ejemplo de estructura del método del precio de reventa

Precio de libre competencia
(-)
Margen habitual (Utilidad bruta / ventas netas)
(=)
Utilidad bruta

Fuente: elaboración propia, con base en el Impuesto Sobre la Renta.

Este es uno de los métodos basados en el margen bruto de la transacción, al igual que los dos métodos anteriores, son de los que a nivel internacional se consideran como métodos tradicionales.

Este método se aplica en la importación de bienes, bienes sin valor agregado y a empresas distribuidoras, y es más confiable cuando el bien no sufre alguna modificación, sino que se vende tal y como se compró. Es un método muy sencillo y no se compara el precio de venta, sino que regularmente se compara la utilidad bruta que se genera en la compra-venta del bien. Este hecho hace fácil realizar los ajustes correspondientes para equiparar los precios a la venta

de una entidad independiente, que es lo que siempre busca el ente fiscalizador. Conviene recurrir a las Directrices de la OCDE, las cuales indican lo siguiente: “Este método posiblemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.” (18:II-5)

“En una economía de mercado, la remuneración por el ejercicio de funciones similares en actividades diferentes tiende a igualarse. En cambio, los precios entre los diferentes productos solo tienden a equipararse en la medida en que unos productos sean sustitutivos unos de otros”.(18:II-5)

“Ejemplos de aplicación del método del precio de reventa

- Supongamos que hay dos distribuidores vendiendo los mismos productos en el mismo mercado con el mismo nombre comercial. El distribuidor A garantiza el producto; el distribuidor B, no. El distribuidor A no está incluyendo la garantía como parte de la estrategia de precios; vende a precios superiores, determinando un margen bruto de beneficio mayor (si no se tienen en cuenta los costes de dar un servicio de garantía) que el obtenido por el distribuidor B que vende a un precio inferior. Estos márgenes no son comparables si no se realiza un ajuste para tener en cuenta esa diferencia”(18:II-9).

Figura 10

Ventajas y desventajas del método del precio de reventa

Ventajas	Desventajas
<p>Es de fácil utilización en la comercialización.</p> <p>Es fácil establecer el margen de reventa de acuerdo a las políticas de la empresa.</p> <p>Es fácil determinar las diferencias en el margen de reventa de operaciones entre vinculadas y no vinculadas.</p>	<p>Determinación de la inversión utilizada en un producto.</p> <p>Determinación del riesgo que se asume en la comercialización.</p> <p>Pueden existir muchas diferencias entre los productos por intervención de intangibles.</p>

Fuente: elaboración propia con base en análisis del método.

2.2.5.4 Método de la partición de utilidades

Este 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 y 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 podrá considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos y 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.” (6:52-53)

Para el uso de este método, se debe realizar un análisis de las funciones desempeñadas por cada empresa, en la medida de lo posible cuantificando los activos empleados y el riesgo asumido, guardando siempre el principio de plena competencia. A mayor riesgo, mayor rentabilidad, es una frase que es muy usual decir y escucharla, y que es un factor importante a tomarse en cuenta para la distribución de las utilidades. Dentro de los factores de riesgo que suelen tomarse en cuenta están los derivados de los tipos de cambio y/o de las tasas de interés.

Otro aspecto importante que debe tomarse en cuenta, es lo relativo al aspecto de las cláusulas contractuales, ya que es donde se definen en forma expresa como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes,

también se le conoce como una relación de joint-venture, es decir; una asociación de dos empresas independientes que se unen en forma temporal para desarrollar un proyecto.

Figura 11
Ventajas y desventajas del método de partición de utilidades

Ventajas	Desventajas
<p>Los beneficios se determinan en base a asignación de funciones.</p> <p>Contempla hechos y circunstancias específicos.</p> <p>Se mantiene el principio de libre competencia.</p> <p>Ambas partes de la operación son evaluadas, y no se esperan beneficios exagerados.</p>	<p>Los datos externos del mercado, no se relacionan en la determinación de la aportación, por lo que se considera más subjetiva su evaluación.</p> <p>Es muy difícil determinar los ingresos y los gastos conjuntos de todas las empresas asociadas.</p> <p>-</p>

Fuente: elaboración propia con base en el análisis del método.

2.2.5.5 Método del margen neto de la transacción

Este método del margen neto de la transacción “consiste en atribuir a las operaciones realizadas con 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 a 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.” (6:53)

Como su nombre lo indica, se analiza el margen neto que el contribuyente obtiene en una operación, y no el beneficio que se pueda obtener en su conjunto. Es muy similar al tratamiento que se describió anteriormente en los métodos de costo adicionado, y al método de precio de reventa.

Es muy importante conocer la funcionalidad de empresas independientes, para poder comparar las operaciones que se realizan entre empresas relacionadas, porque de lo contrario no se pueden obtener resultados fiables, y no se podrán hacer los ajustes necesarios requeridos por la SAT de acuerdo a la ley.

Figura 12

Ventajas y desventajas del método de margen neto de la transacción

Ventajas	Desventajas
<p>Los márgenes netos son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones.</p> <p>No es necesario fijar las funciones desarrolladas y las responsabilidades asumidas por cada empresa asociada.</p> <p>No es necesario homogenizar los documentos contables de los participantes en la actividad.</p>	<p>No se tiene acceso a información similar de otros contribuyentes.</p> <p>Se dificulta la fijación exacta de los márgenes netos de plena competencia.</p> <p>Su aplicación suele emplearse solo a una de las empresas asociadas.</p> <p>Se dificulta la determinación de los ajustes de una operación vinculada. La SAT tendrá la ventaja de tener información de otros contribuyentes, que pueden utilizar en caso de un desacuerdo con la determinación en el rendimiento financiero establecido por la empresa.</p> <p>No se tiene acceso a información similar de otros contribuyentes.</p> <p>Se dificulta la fijación exacta de los márgenes netos de plena competencia.</p> <p>Su aplicación suele emplearse solo a una de las empresas asociadas.</p> <p>Se dificulta la determinación de los ajustes de una operación vinculada</p>

	<p>La SAT tendrá la ventaja de tener información de otros contribuyentes, que pueden utilizar en caso de un desacuerdo con la determinación en el rendimiento financiero establecido por la empresa.</p>
--	--

Fuente: elaboración propia con base al análisis del método

2.2.5.6 Método de valoración para importaciones o exportación de mercancías

El método de valoración se subdivide en exportaciones e importaciones.

“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 solo si este 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 fija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema, de lo contrario se determinará el tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato” (6:53-54).

Por la relación y cooperación de las entidades fiscales de Argentina hacia Guatemala, pudo haber influido que en nuestra legislación se contemplara, este sexto método, el cual Argentina introdujo en su legislación en el año 2003.

Si se realiza una exportación con alguna empresa que no tiene presencia real o no se dedica de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera relacionado.

Se debe de tener los precios en quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de la divisas, puede ser la del Banco de Guatemala, de lo contrario se determinará al tipo de cambio a la fecha de embarque o del contrato debido a que se trabajan importaciones o exportaciones.

2.2.6 Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas

En el artículo 62 del Impuesto Sobre la Renta, define el concepto de lo que fiscalmente se considera como servicio recibido de una persona relacionada. En este artículo se enumeran algunas actividades no son limitativas porque se incluye la frase tales como:

- Servicios de dirección
- Servicios legales o contables
- Servicios financieros
- Servicios técnicos o cualquier otro.”(6:54)

El legislador fue muy amplio al condicionar la deducibilidad a todo el ámbito del impuesto; sin embargo, podemos suponer que el legislador quiso homologar los servicios a los bienes tangibles, principalmente para que se tome en cuenta el principio de libre competencia definido en el artículo 54 del Impuesto Sobre la Renta.

Para una mejor interpretación de lo que el impuesto quiere establecer, nos podemos auxiliar con el concepto contenido en las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE, que define como: “Servicio intragrupo. Actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc.) que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera realizado por cuenta propia.” (18:G-9;).

Dos problemas que se pueden enfrentar la Administración Tributaria de Guatemala:

- ¿Cómo determinar si los servicios intragrupo han sido efectivamente prestados; con base a cuántas horas están calculadas?
- Si la retribución cumple con el principio de plena competencia.

2.2.7 Acuerdos de precios por anticipado

“Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares” (6:55) prácticamente el acuerdo de precios por anticipado, se da entre la Administración Tributaria y partes relacionadas, a iniciativa de la parte interesada se le solicita un dictamen con carácter previo a la realización de las operaciones futuras con partes relacionadas, El artículo 57 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013 de fecha 8 de mayo de 2013 Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto sobre la Renta, contempla y amplía el concepto indicando: “La propuesta deberá referirse a la valoración de una o más operaciones individualmente consideradas, con la demostración de que las mismas se realizarán a los precios que hubieran utilizado partes independientes en

operaciones comparables.” (6:103) y en el mismo artículo, define la facultad que tendrá la Administración Tributaria.

“La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento, se deben contemplar algunos requisitos mínimos que debe contener la solicitud:

1. Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones:
 - a. Identificación de la agrupación gremial o entidades de similares características debidamente autorizadas que soliciten para su sector o industria, cuando proceda.
 - b. Nombre, denominación o razón social.
 - c. Domicilio fiscal.
 - d. Número de Identificación Tributaria.
 - e. País de residencia.
 - f. Lugar y dirección para recibir notificaciones.
2. Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
3. Descripción del contenido de la propuesta que se pretende formular”
(6:103-104)

Es interesante el tono negociador que tiene el numeral 3 del artículo 63 Acuerdos de precios por anticipado, al contemplar la aceptación del contribuyente, en caso que la Administración Tributaria sugiera cambios a la solicitud presentada:

El acuerdo de precios por anticipado, que apruebe la Administración Tributaria no puede exceder de los cuatro (4) periodos siguientes al de la fecha en que se apruebe; sin embargo, en el último párrafo indica que puede incluirse el periodo en curso. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del periodo en curso. El reglamento, tampoco contempló este aspecto.

En el numeral 5 del artículo 63, la Administración Tributaria indica “transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la fecha de la solicitud” (6:55), si la Administración Tributaria no resuelve o no se manifiesta con relación a la solicitud presentada, esta gestión se considera desestimada; sin embargo, en el último párrafo le da la oportunidad al contribuyente, que insista en la negociación que le permite el párrafo 3 de la ley, comentado anteriormente. A continuación se transcribe el párrafo 5 del Artículo 63. “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 de acuerdo con el numeral 3.”(6:55) A pesar de todo lo anterior el reglamento no contemplo nada al respecto.

El acuerdo de precios por anticipado, está desarrollado en el capítulo IV Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencias, de las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Tiene como objetivo reducir las controversias que se pueden desarrollar entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, con relación a los precios de transferencias, porque ambos van a tener visiones distintas de una misma realidad económica, y de conceptualización de lo que es la plena competencia en operaciones vinculadas.

La OCDE en el inciso F del capítulo IV, lo define de la siguiente forma: “Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicado a estas operaciones, a lo largo de un cierto periodo. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o

más administraciones tributarias. Los APP tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de tratado de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar”(18:IV-40).

a) Ventajas de los acuerdos de precios por anticipado

Para las empresas puede que sea muy atractivo, negociar con la Administración Tributaria un acuerdo de precios por anticipado, porque le permite durante un corto tiempo 4 años; una seguridad jurídica razonable sobre todas sus operaciones internacionales con partes relacionadas. En Guatemala, cada 4 años hay cambio de gobernantes y cada gobernante regularmente lleva un equipo de trabajo de su confianza, por lo que es previsible cambios de mentalidad y de interpretación de la ley. Es muy común escuchar de boca de los analistas tributarios, la frase funcionarios legisladores porque cada vez que hay cambio de personas en puestos claves de la Administración Tributaria, se corre el riesgo de una interpretación diferente del espíritu de la ley o de tergiversar lo que el legislador quiso contemplar en la ley.

Dentro de las ventajas para los contribuyentes que se pueden enumerar, las siguientes:

- Elimina la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales.
- Seguridad jurídica de las operaciones sujetas a precios de transferencias, contempladas en el acuerdo de precios por anticipado.
- Un proceso de negociación con la Administración Tributaria.
- Un plazo fijo de 4 años, el cual podría renegociarse.
- El entorno fiscal se vuelve un factor importante para la inversión.
- Ambiente sereno para analizar operaciones complejas que puedan surgir y llegar a acuerdos negociados sobre los mismos.
- Mayor objetividad de las autoridades tributarias en las auditorias

- Reducción de largos y costosos litigios sobre precios de transferencia
- Reducción de problemas derivados de la interpretación de la ley.
- Una verdadera planificación fiscal.
- Reduce la posibilidad de una doble tributación fiscal
- Se fomenta un clima de cooperación con la Administración Tributaria y se reduce la desconfianza mutua que ha prevalecido en la historia de los tributos.
- Se puede evitar un costoso estudio sobre precios de transferencia

b) Desventajas de los acuerdos de precios por anticipado

Aun cuando se busca que la suscripción de acuerdos de precios por anticipado, reduzca o elimine los problemas tradicionales de evasión de impuestos o de doble tributación, por lo complejo de la determinación de los precios de transferencia y la implicación de administraciones tributarias de distintos países, se pueden presentar desventajas, como las siguientes:

- El acuerdo de precios por anticipado unilaterales, pueden ocasionar problemas con la Administración Tributaria de otro país, si esta considera que fue afectada en la recaudación de sus impuestos.
- Si no hay un acuerdo multilateral, se puede incurrir en una doble tributación, lo que contradice el espíritu de un convenio de precios por anticipado.
- El acomodamiento de un precio de transferencia, negociado con la Autoridad Tributaria, puede llegar a quitar la flexibilidad de un precio bajo, el principio de plena competencia, donde el precio se determina de acuerdo a la oferta y la demanda.
- Un precio anticipado negociado, se hace con base a un conjunto de presunciones realizadas anticipadamente, las cuales en la vida real no se puedan llevar a cabo, principalmente en un mundo globalizado y de cambios constantes en estrategias de precios y de mercadeo global.
- Si las personas encargadas de las dependencias de recaudación relacionadas con los precios de transferencias, no son personas técnicamente preparadas y experimentadas en tan complejo tema, puede

retardar el trámite administrativo, aun sin que ese sea su propósito, la suscripción de un convenio y crear mayor incertidumbre jurídica.

- Los cambios de personas en los puestos relacionados con el tema de precios de transferencias, puede provocar incertidumbre jurídica, y demora de los trámites de las solicitudes de convenios de precios de transferencias, porque la adquisición de especialidad y experiencia en este tema lleva mucha inversión y tiempo.
- Riesgo de que no se preserve la confidencialidad de los secretos mercantiles de la empresa por funcionarios de la Administración Tributaria.
- Los pequeños y medianos contribuyentes, puede que nunca le sea posible llevar a cabo un procedimiento de acuerdo de precios por anticipado, debido a que los procesos necesarios resultan ser onerosos, complicados y largos.
- Si la Administración Tributaria, no tiene la estructura necesaria y los recursos adecuados para atender la demanda que puede generarse en las solicitudes de acuerdos de precios anticipado, una gran parte de solicitudes se pueden considerar desestimadas automáticamente después del plazo de los 30 días establecidos en la ley, por incapacidad de resolver todos los casos planteados.

2.2.8 Comprobación simultánea

Este tema como todo lo relacionado con los precios de transferencia, es muy novedoso y está en sintonía con los términos de la globalización, ya que permite a la Administración Tributaria con base en Convenios Internacionales, coordinar la investigación de la base imponible con la Administración Tributaria de otros países.

“Cuando los Acuerdos y 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.” (6:55)

También se le conoce como Inspecciones tributarias simultáneas, que consiste en una asistencia mutua entre diversos países, que previamente han firmado algún convenio de intercambio de información de operaciones internacionales, con el propósito de evitar la defraudación fiscal de empresas transnacionales o de evitar la doble tributación.

En el pasado reciente muchas empresas transnacionales, han utilizado países que se consideran paraísos fiscales, con el propósito de triangular operaciones internacionales, y salir favorecidos con una menor carga impositiva, a la que tendría que reportar si la hacen directamente entre dos países.

De acuerdo a la OCDE, los contribuyentes afectados tienen el derecho de ser notificados previamente a una comprobación simultánea; sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta que rige el tema de los precios de transferencia, no lo incluye.

Objetivos de las comprobaciones simultáneas y precios de transferencias

El principal objetivo que persigue la Administración Tributaria con la comprobación simultánea, es determinar correctamente la deuda tributaria de las empresas asociadas, con base en precios de transferencia que cumplan con el principio primordial de libre mercado. Las transacciones entre partes relacionadas y por su facilidad de control, se puede dar lugar a manipular los precios de transferencia.

Dentro de los objetivos de las comprobaciones simultáneas, se mencionan las siguientes:

- a. Mejorar la captación de impuestos por parte de las entidades recaudadoras de la Administración Tributaria.

- b. Resolución más eficiente de casos complejos con la presencia de los contribuyentes.
- c. Aprendizaje más corto y eficiente de los inspectores fiscales en casos complejos y especiales.
- d. Conocimiento de las prácticas empresariales multinacionales por parte de la Administración Tributaria.
- e. Hacer más efectivo el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia.
- f. Obtener información en corto tiempo, cuando el contribuyente es renuente a cooperar con el otorgamiento de la información.
- g. Puede evitarse onerosas disputas, si se cuenta con la participación del contribuyente.
- h. Facilita un proceso amistoso con el contribuyente y la Administración Tributaria, y evita malos entendidos por ignorancia o por complejidad del tema que se analiza.

Intercambio de información en materia tributaria

El pasado mes de mayo del 2013, en un periódico del país, informan sobre la firma de convenios de intercambio de información en materia tributaria, con países nórdicos, por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, Lic. Pavel Centeno.

“Firma convenio de transparencia con siete países

El ministro Pavel Centeno suscribió en París acuerdos con Noruega, Suecia, Finlandia, Islandia, Dinamarca, Groenlandia e Islas Feroe.

Con la finalidad de proveer información que ayude al combate de la evasión tributaria y se mejoren los controles de las obligaciones fiscales de los agentes económicos de cada uno de los países firmantes, el Ministro de Finanzas Públicas de Guatemala, Pavel Centeno, firmó ayer en París Francia, siete acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria, con los países

nórdicos (Reino de Noruega, Reino de Suecia, República de Finlandia, Islandia, Reino de Dinamarca, Groenlandia e Islas Feroe).

Esto permitirá que Guatemala se inserte, en el corto plazo, en el grupo de naciones que mediante esfuerzos mancomunados persiguen erradicar la evasión tributaria internacional, indica la cartera de Finanzas” (28).

Recomendaciones relativas a las comprobaciones simultáneas

Con relación a la fijación de los precios de transferencia, la OCDE recomienda muy explícitamente la utilización de inspecciones tributarias simultáneas, como un medio para agilizar el comercio internacional y evitar la doble tributación.

Debido a la creciente y casi indetenible comercialización internacional, los países del tercer mundo van a estar en desventaja en aspectos de fiscalización, por tan variada complejidad de las transacciones y determinación de los precios de transferencia, por lo que es recomendable que a través de estos mecanismos de cooperación entre entidades fiscalizadoras, se transfieran mejores prácticas y conocimientos de fiscalización de las empresas transnacionales.

El desarrollo de la tecnología y de la incorporación de sistemas de recaudación tributaria, permitirá una mejor recaudación, y con una legislación moderna que permita tener una certeza jurídica adecuada, provocará que nuestro país sea considerado una buena opción de inversión, a pesar de notables deficiencias en aspectos sociales. Para enriquecer este tema se cita lo siguiente:

“Como resultado de la utilización creciente de las inspecciones tributarias simultáneas entre países miembros de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales ha juzgado útil redactar un Acuerdo Modelo de la OCDE para emprender las inspecciones tributarias simultáneas destinadas a aquellos países que pueden y desean vincularse a este tipo de cooperación. El 23 de julio de 1992 el Consejo de la OCDE ha recomendado a los países miembros utilizar este Acuerdo Modelo, que aporta directrices sobre los aspectos legales y prácticos de esta forma de cooperación” (18:IV-30).

2.3 Información y documentación

Estos aspectos son muy importantes que tengan en cuenta los contribuyentes para evitar contingencias fiscales innecesarias.

2.3.1 Principios generales de información y documentación

La Administración Tributaria desarrolla enunciados, normativas generales que sirven de fundamento para la información y documentación, que van a necesitar en caso de inspecciones tributarias sobre los precios de transferencia.

“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 los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de este libro.
2. El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de veinte (20) días desde la recepción del requerimiento.
Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de solicitar 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” (6:55-56).

Información y análisis para la correcta determinación de los precios

La Administración Tributaria con el propósito de facilitar su trabajo de fiscalización, recarga en el contribuyente la demostración y justificación de una política de precios, sin considerar el costo elevado que para una empresa mediana y pequeña pueda ocasionar.

A las grandes corporaciones les podrá ser fácil aunque oneroso, cumplir con este requisito, porque tienen una estructura adecuada y de hecho están acostumbradas a tener una política para todo, una estrategia corporativa de precios entre otros.

Sin embargo, las medianas y pequeñas empresas tienen muchas limitaciones económicas, que les va a impedir prácticamente cumplir con este requisito, y que en un momento determinado las puede llevar fácilmente a cerrar sus operaciones, porque un estudio de esta naturaleza requiere mucha inversión.

La presencia de grandes corporaciones en nuestro país, ha obligado a muchas empresas industriales ver hacia el exterior, principalmente con los países vecinos como El Salvador y Honduras que comparten frontera con Guatemala, a tratar de compensar el mercado perdido o arrebatado por las grandes transnacionales que a través de políticas agresivas de precios, han desplazado mucha de la industria de Guatemala, por su capacidad de negociación, de logística, de publicidad entre otros.

La carga de la prueba recae sobre el contribuyente, tal y como está desarrollada en las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, lo que implica que hay más cargas innecesarias para el contribuyente y que en un determinado momento puedan provocar un freno al desarrollo de la mediana y pequeña empresa, que es la base más amplia de la tributación en Guatemala.

Se deben buscar mecanismos de comprobación de la determinación de los precios de transferencia, sin que impliquen estudios onerosos para las empresas, particularmente para la mediana y pequeña empresa. Sería ideal que la Administración Tributaria y el contribuyente, tuvieran una relación armoniosa que permitiera sin costos adicionales poder demostrar que los precios de transferencias, cumplen con el principio de libre competencia, hacer un acto de confianza sobre las bases que el contribuyente utilizó, salvo que por los medios que cuenta la Administración Tributaria de otras empresas similares, pueda demostrar que la determinación de los precios de transferencia, tienen una desviación razonable, que obliga a hacer algún reparo.

En épocas de crisis como las que se están viviendo, las empresas tratan de sobrevivir compitiendo con precios bajos, y que son producto de la oferta y la demanda y no necesariamente con el afán de tributar menos o de evadir los impuestos.

También es bueno resaltar, que la información financiera de las empresas en Guatemala no es pública, porque no existe una verdadera bolsa de valores, lo cual es una gran limitante para obtener precios comparables de empresas no vinculadas. Necesariamente para obtener datos comparables, se tiene que recurrir a empresas internacionales que la proporcionen, también tener el personal adecuado para buscar y analizar la información, y de esa forma se va complicando las cosas, hasta tener que contratar una persona o una firma especializada en estudios de precios de transferencia.

La Administración Tributaria, debería considerar a los contribuyentes en general, como socios idóneos para lograr una captación adecuada de tributos y particularmente tener algún tipo de consideración con las empresas que se han arriesgado a expandir sus mercados a través de las exportaciones, y facilitar los medios y cooperar con los contribuyentes a declarar adecuadamente sus

impuestos, sin poner obstáculos que perjudiquen el comercio internacional, particularmente el comercio que se da en la región centroamericana.

2.3.2 Información y documentación relativa al grupo empresarial

Regularmente cuando existen partes relacionadas, existe un grupo empresarial por lo que Administración Tributaria requiere información y documentación relativa al grupo de empresas que lo integran.

Definición de grupo empresarial

Grupo de empresas, grupo empresarial, grupo industrial, conglomerado empresarial o conglomerado industrial, es en derecho y economía, el conglomerado de empresas que dependen todas de una misma empresa matriz, porque ésta tiene una participación económica suficiente en su capital como para tomar las decisiones.

Los grupos empresariales en Guatemala y se puede decir que en todo el mundo, en el siglo XX, han tenido una gran importancia para el desarrollo económico de los países. Por su capacidad económica, desarrollan diversos sectores; sin embargo, también han ocasionado la desaparición en muchos casos de empresas pequeñas, por lo limitado de sus recursos.

Dentro de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, se establece la información y documentación que se debe presentar con relación al grupo empresarial, cuando existan actividades económicas entre sí.

Se transcribe la norma que lo establece: “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 empresas del grupo, en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente.
3. Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo, en cuanto quedan 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 la 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.”(6:56-57)

2.3.3 Información y documentación relativa al contribuyente

La documentación y la información que deberá prepararse para la Administración Tributaria, no debería implicar costos y carga administrativa adicional, pero en la práctica es posible que sea necesaria y que ésta sea desproporcionada por lo complejo que es la determinación de los precios de

transferencia. En la medida que se vaya teniendo experiencia en este tema, es posible que este costo se reduzca, pero mientras se adquiere esa experiencia es preferible invertir en esos gastos necesarios y evitar reparos de la Administración Tributaria, que pueden llegar a ser muy onerosos para las empresas, principalmente para las pequeñas y medianas empresas. A continuación se transcribe el artículo del Impuesto Sobre la Renta, que contempla lo relacionado con la información y documentación:

“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 parte 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.”(6:57)

Con relación a la documentación de las empresas en general y con las que tienen operaciones con empresas relacionadas, se debe tener un cuidado especial en el archivo y resguardo de toda la información relacionada con la base en la determinación del método utilizado para aplicar el principio de libre competencia, un estricto control de la documentación de soporte, tales como: contratos, facturas, pólizas de importación, patentes, marcas, políticas en materia de precios de transferencias, preferiblemente si se tiene un estudio de precios de transferencias, porque en caso de una auditoría de la SAT, el contribuyente solo tiene 20 días para presentar la documentación requerida, tiempo que puede llegar a ser insuficiente para recopilar la información necesaria y justificarlo ante funcionarios, que no se distinguen por la paciencia y comprensión hacia el contribuyente.

CAPÍTULO III

IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES

3.1 Implicaciones contables

La contabilidad es una herramienta para la administración de una empresa, la cual es flexible y se debe ir actualizando de acuerdo a las necesidades internas o externas, para satisfacer las necesidades de información de usuarios internos y externos, los cambios en la Ley del Impuesto Sobre la Renta al incorporar el tema de precios de transferencia, necesariamente conlleva cambios en la información contable.

3.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera

“También conocidas por sus siglas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standard), son estándares técnicos contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual contable de la forma como es aceptable en el mundo.” (14:28)

a. Antecedentes

La norma internacional surgió con “Las normas emanadas del IASC, organismo independiente perteneciente al sector privado, fundado en 1973 y reestructurado en 2001 con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se conocían inicialmente como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Tras una profunda reestructuración organizativa que supuso cambios importantes en la normativa, las NIIF conjuntamente con las NIC pasaran a denominarse NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).” (14:)

A partir de enero del 2009, es obligatorio para las empresas de Guatemala, adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

De acuerdo con el artículo 368 del Código de Comercio, “Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada,(...) usando principios de contabilidad generalmente aceptados.” (3:91)

Actualmente, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala es la entidad rectora de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala, por lo que su Junta Directiva publicó en el Diario de Centro América, con fecha 20 de diciembre de 2007, la resolución de la Asamblea General Extraordinaria del 11 de diciembre de 2007, de adoptar el marco conceptual de las NIIF y sus interpretaciones, las cuales son obligatorias a partir de enero del 2009.

El día 5 de febrero de 2008, se publicó en el Diario Oficial, la resolución de adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, indicados en el artículo 368 del Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros las Normas Internacionales de Información Financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que tienen relación con este tema, son las siguientes:

b. Información a revelar sobre partes relacionadas (NIC 24)

Objetivo

Esta norma tiene como objetivo revelar las repercusiones que pueda tener en la información, y en los resultados de una entidad, por la existencia de partes relacionadas.

Alcance

Esta norma tiene como alcance 4 aspectos:

- a) La identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas;
- b) La identificación de los saldos pendientes entre una entidad y sus partes relacionadas;
- c) Revelar información sobre los incisos anteriores; y
- d) La determinación de la información a revelar sobre todas estas partidas.

Propósitos de revelar la información de partes relacionadas

El propósito de esta norma es revelar el control o influencia significativa que tiene la matriz sobre una empresa subsidiaria, y conocer sus efectos que pueda tener sobre las transacciones entre partes relacionadas, las cuales son diferentes en la mayoría de casos con relación a las transacciones entre empresas no vinculadas, por el mismo control que se tiene en las políticas financieras y operativas de la otra empresa.

Los usuarios de los estados financieros, tienen el derecho de formarse una idea clara de cómo las partes relacionadas influyen en la información y los resultados obtenidos, y no ser sujetos de engaño por este tipo de transacciones entre partes relacionadas. Dentro de los usuarios de los estados financieros, podemos mencionar: los proveedores, los bancos y el fisco.

Dentro de la norma se establecen ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar, siempre y cuando sea con una parte relacionada:

- a. Compra-venta de bienes;
- b. Compra-venta de inmuebles;
- c. Prestación o recepción de servicios;
- d. Arrendamientos;
- e. Transferencia de investigación y desarrollo;
- f. Transferencia en función de acuerdos relativos a licencias;
- g. Acuerdos de financiación;
- h. Otorgamientos de garantías y avales; y
- i. Cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro tercero vinculado.

c. Estados Financieros Consolidados y Separados (NIC 27)

Esta norma tiene como propósito regular la elaboración y presentación de estados financieros consolidados y estados financieros separados, de un grupo de entidades bajo el control de una dominante. Esta norma desarrolla conceptos como los siguientes:

- **Control**

Es el poder que ejerce una entidad sobre una o varias empresas, en la elaboración de políticas administrativas y financieras con el propósito de beneficiarse de ellas.

- **Dependientes**

Es una entidad que depende de otra y también se le conoce como “filial”.

- **Dominante**

Es una entidad que ejerce control sobre una o más entidades dependientes, también se le conoce como “matriz”

- **Estados financieros consolidados**

Son los estados financieros de un grupo de empresas como una sola entidad económica

- **Estados financieros separados**

Son los estados financieros de una entidad inversora, se contabilizan a partir de las cantidades invertidas y no en función de los resultados obtenidos y los activos netos poseídos.

- **Grupo**

Es el conjunto de entidades constituidas por una entidad dominante y sus entidades dependientes.

- **Método del coste**

Es el método por medio del cual se registra el monto de la inversión. Los ingresos de la inversión se reconocerán solamente cuando se paguen los dividendos y estos se consideraran como el retorno de la inversión, y se reducirá del monto de la inversión.

En esta norma se establecen los requisitos cuando no sea necesaria la consolidación de estados financieros.

Una empresa dominante consolidará la información de los estados financieros, cuando tenga el control directa o indirectamente de las entidades dependientes, y tengan más del 50% del poder de voto.

Esta norma también establece el procedimiento para llevar a cabo una consolidación de estados financieros de un grupo de empresas, línea por línea, con el objeto de presentar información financiera como una entidad económica.

Se eliminan totalmente las transacciones y saldos intragrupo, todas las entidades deberán estar referidas a una misma fecha, utilizando políticas contables uniformes, y debe revelarse por separado los intereses minoritarios en el resultado del ejercicio del grupo.

d. Inversiones en Empresas Asociadas (NIC 28)

Esta norma se aplica para contabilizar las inversiones en empresas asociadas y para el efecto desarrolla conceptos, como los siguientes:

- Asociada

Es una entidad sobre la que se ejerce una influencia significativa.

- Control

Es la acción que se ejerce sobre una entidad en la elaboración de políticas administrativas y financieras, con el propósito de obtener beneficios estratégicos o económicos.

- Dependiente

Es una entidad que no es independiente, sino controlada por otra entidad.

- Estados financieros consolidados

Se refiere a la preparación y presentación de estados financieros de un grupo de empresas, como que fuera una sola entidad económica.

- Estados financieros separados

Son los estados financieros que se elaboran por entidades de capital de riesgo, fondos de inversión o entidades similares, cuyas inversiones se clasifican como

un activo a negociar en el futuro, y se registran a un valor razonable de acuerdo a los cambios que se manifiesten al final de cada ejercicio.

- **Influencia significativa**

Es el poder que tiene una entidad en participar en políticas administrativas y financieras, sin llegar a tener un control absoluto.

Se considera que una entidad ejerce esa influencia significativa, si se tiene por lo menos el 20% del poder de voto, principalmente en los órganos de dirección de la entidad, como es el Consejo de Administración de la entidad, porque a través de este órgano de dirección, puede influir favorablemente a los intereses de la entidad que ejerce la influencia.

Todo lo visto anteriormente tiene como fin que el lector, con interés en el tema de precios de transferencias, y que al evaluar que le son aplicables las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas y al hacer una evaluación en la empresa donde labora o de su propiedad, haga también una evaluación para que la contabilidad cumpla con lo básico establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera.

Dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, menciono algunos aspectos importantes sobre el propósito y valor normativo:

“(d) ayudar a los elaboradores de los estados financieros en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, y en el tratamiento de materias que no han sido todavía objeto de una Norma Internacional de Contabilidad.

(e) ayudar a los auditores en el proceso de formarse una opinión sobre si los estados financieros se preparan de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad;

(f) ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en estados financieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad; y” (14:35)

Los estados financieros se preparan para una gama de interesados, que se menciona también en el marco conceptual “9 Entre los usuarios de los estados financieros se encuentran los inversores presentes y potenciales, los empleados, los prestamistas, los proveedores y otros acreedores comerciales, los clientes, los gobiernos y sus organismos públicos, así como el público en general.” (14:36)

Aunque las necesidades de los usuarios de los estados financieros son diferentes, existe información común que le es útil para la toma de decisiones.

La gerencia de la empresa es la principal responsable de la preparación y presentación de los estados financieros y en nuestro medio el Código de Comercio establece en el artículo 368 que los comerciantes están obligados a llevar contabilidad usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3.2 Implicaciones fiscales

Con la incorporación dentro del Impuesto Sobre la Renta de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, conocidas a nivel mundial como Precios de Transferencias, se hace necesario el estudio del referido tema, para determinar las implicaciones que estas reglas van a tener para la empresa en general y para las empresas de formas continuas en particular. Como la empresa se desarrolla dentro de un marco legal, se comenta en forma breve las leyes más comunes que tiene obligación de cumplir, de lo contrario pueden tener efectos económicos adversos.

Impuesto Sobre la Renta

Este impuesto se puede denominar con el impuesto que se aplica a la renta que obtenga una entidad o empresa, proveniente de la inversión que se realiza del capital, trabajo, o una combinación de ambos.

Antecedentes

“(…) Una vez alcanzado un nivel mínimo de gobernabilidad, Ydígoras envió al Congreso una nueva versión del proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta, en octubre de 1962. Esta vez, aunque hubo oposición de la Asociación General de Agricultores, 104 la ley finalmente se aprobó.

El Decreto 1559, Ley del Impuesto sobre la Renta, fue promulgado por el Legislativo el 24 de noviembre de 1962. Según el texto, la ley entraría en vigencia el 1 de julio de 1963. La escala impositiva era progresiva, desde 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales. El impuesto a pagar sería rebajado en las siguientes proporciones: la renta proveniente de todo servicio personal, profesional o técnico, cuando no excediera los doce mil quetzales, 10%; explotaciones agropecuarias, 10%; industrias en que el valor de la materia prima fuera producida en el país en más del cincuenta por ciento, siempre que no gozaran de las exenciones contenidas en la ley de fomento industrial, 10%; e industrias establecidas fuera del departamento de Guatemala, 20%.”(15: 31)

El Impuesto sobre la Renta, es un gravamen directo que se aplica a la renta que se obtenga en la República de Guatemala y está contenido en el libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual fue publicado en el Diario de Centro América, órgano oficial de la República de Guatemala, el 5 de marzo de 2012, y entró en vigencia a partir del uno de enero del dos mil trece.

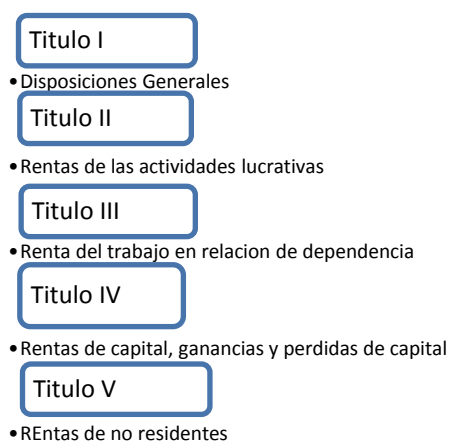
El ISR tiene como objeto grabar toda la renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

Es un impuesto territorial y tiene su aplicación en todo el ámbito nacional definido por la Constitución de la República.

En el impuesto sobre la renta se especifica sin que sea limitativa, todo lo que se considera ingreso de fuente guatemalteca, se detallan los gastos que se consideran deducibles y establece los límites y restricciones que para efecto de determinar la renta afecta, base sobre la cual se calculará el pago del impuesto sobre la renta.

El Impuesto Sobre la Renta, contiene 5 títulos los cuales, se esquematizan en la figura 13:

Figura 13
Estructura del Impuesto Sobre la Renta



Fuente: elaboración propia con base al Libro I del decreto No. 10-2012.

3.2.1 Código de Comercio

El Código de Comercio, contenido en el Decreto Número 2-70, tiene dentro de sus propósitos, estimular la libre empresa, regulando sus operaciones. Protege la libre competencia, pero las sanciones que contiene esta ley, no son muy onerosas, lo que no motiva a que se tenga un temor razonable a la infracción de la misma.

Para 1970 año en que se emite la Ley, se puede considerar que respondía a una necesidad del desarrollo económico del país, y a una legislación moderna para

regular las transacciones mercantiles de esa época. Sin embargo en el presente, los cambios que a nivel mundial ha sufrido y sigue sufriendo el comercio internacional, hace falta legislar para tener leyes que regulen las nuevas figuras comerciales que se han desarrollado.

Quizá uno de los aspectos que no se cumplen a la fecha, es lo relacionado a la prohibición de las sociedades extranjeras, que se dediquen a la prestación de servicios profesionales.

Otro tema que debe ser revisado, es lo relacionado con la prohibición de los monopolios, es casi imposible la aplicación de esta Ley, porque en muchas actividades económicas, sigue prevaleciendo un monopolio disfrazado y que nadie se atreve a lanzarlo a un ruedo de discusión, sobre la conveniencia o no del monopolio, que hoy más que nunca es a nivel internacional. En la actualidad, vemos como los grandes consorcios internacionales, compran las empresas que les hacen competencia en un determinado producto o servicio. Muchas veces para esas empresas, es más fácil, comprar a la competencia que entrar en una guerra de precios, donde el único beneficiario sería el consumidor.

Una de las características de la libre competencia o competencia perfecta, es que debe haber un gran número de compradores y vendedores, para que los precios lo determine el mercado. Si se analiza detenidamente, se podrá llegar fácilmente a la conclusión que en Guatemala, es casi imposible que esto se lleve a cabo. Muchas empresas a nivel mundial, se han dado a la tarea de buscar mejores rendimientos a los obtenidos en su país de origen, “salir de compras”, como se comentó anteriormente es más fácil comprar, que verdaderamente competir.

Las empresas guatemaltecas probablemente no tengan oportunidad de competir con empresas a nivel mundial, en la época actual la competencia solo se puede dar en la teoría, no en la práctica.

Algunos temas que se pueden consultar en el Código de Comercio:

Sociedad constituidas en el extranjero

Este aspecto está regulado en el artículo 213 del Código, están sujetas como en todas las personas jurídicas en su escritura constitutiva y las disposiciones del Código de Comercio.

Prohibición del funcionamiento de sociedades extranjeras a la prestación de servicios profesionales

Esta prohibición está contemplada en el segundo párrafo del artículo 213 del Código de Comercio y especifica la razón, la cual estipula que para la prestación de servicios profesionales, se requiere de título universitario legalmente reconocido y acreditado en Guatemala.

Agencias o sucursales

Para establecer en el país agencias o sucursales de sociedades legalmente constituidas en el extranjero, se deben sujetar a las disposiciones que establece el Código de Comercio y todas las leyes de la república, y es obligatorio la permanencia en el país de cuando menos un mandatario. Esto está contemplado en el artículo 214 del Código de Comercio.

Operaciones temporales de sociedades extranjeras

Las sociedades extranjeras pueden operar temporalmente en el país, cuando el plazo no sea mayor de dos años, solicitando una autorización especial al Registro Mercantil, y cancelando una fianza a favor del Estado de la República de Guatemala por un monto en quetzales, equivalente a cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 50,000.00), este aspecto está contemplado en el artículo 221.

Es requisito que se ponga en conocimiento del Ministerio Público, y que se publique un aviso en el Diario de Centro América (Diario Oficial) y en otro de los periódicos de mayor circulación. Lo anterior contemplado en el artículo 354.

Prohibición de monopolios

El artículo 361 del Código, contempla la prohibición de los monopolios e indica la libertad de contratar con cualquiera que solicite productos o servicios, observando igualdad de trato para los consumidores.

Competencia desleal

El artículo 362 define la competencia desleal, como todo acto o hecho contrario a la buena fe comercial, considerándolo como injusto y prohibido

Acción de competencia desleal

El artículo 364 establece que la acción en contra de una competencia desleal, la puede interponer cualquier persona que se sienta perjudicado, la asociación gremial respectiva o el Ministerio Público, la cual se presentará en la vía ordinaria. Una vez obtenida la declaración de la existencia de competencia desleal por juez competente, se dispondrá de la suspensión de dichos actos y el resarcimiento de daños o perjuicios. Estos efectos están contemplados en el artículo 365. La repetición de actos de competencia desleal, después de una sentencia firme que ordene su suspensión se considera competencia desleal dolosa, sin necesidad de admitir prueba en contrario, contemplado en el artículo 366.

Protección al público consumidor

El juez puede ante una acción de competencia desleal, podrá ordenar providencias cautelares que protejan adecuadamente al público consumidor y a los competidores. Dentro de estas providencias cautelares, se contempla la incautación preventiva de la mercadería infractora.

Idioma

El artículo 369 del Código, contempla el idioma español para el registro de las operaciones de los libros.

Moneda

El artículo 369, también contempla que los libros y registro deben operarse en moneda nacional, pero también contempla que una empresa cuya sede este en el extranjero, puede llevar un duplicado en el idioma y moneda que deseen, incluyendo una columna que contenga la conversión a moneda nacional, previo aviso al registrador mercantil

Sanciones

Dentro de las sanciones que contempla el Código de Comercio, tenemos las siguientes:

Por falta de inscripción

Multa de veinticinco a mil quetzales, por la falta de inscripción, y por cualquier incumplimiento a las obligaciones establecidas para los comerciantes, esta multa está contemplado en el artículo 359.

No inscripción en cámaras gremiales

Las Cámaras o Asociaciones Gremiales, solo pueden inscribir a los comerciantes que acrediten su inscripción en el Registro Mercantil, de lo contrario no lo podrán hacer, este aspecto está contemplado en el artículo 357 del Código. En el artículo 358, especifica que solo los comerciantes inscritos en el Registro Mercantil, podrán desempeñar sindicaturas de quiebra y acogerse al beneficio de suspensión de pagos

Sanciones por no usar el idioma oficial y la moneda nacional

Se incurrirá en una multa no menor de cien quetzales, ni mayor de mil, en cada caso, y el Registro Mercantil deberá exigir el cumplimiento por medios judiciales la traducción al idioma y la conversión a la moneda nacional para hacer la corrección necesaria, y el infractor deberá cargar con las costas en que se incurra para este efecto, esto está contemplado en el artículo 370 del Código.

3.2.2 Código Tributario

Este Código trata de regular adecuadamente las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y que éstas cumplan con el principio de legalidad contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Código Tributario de Guatemala, está contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, el cual tiene como objetivo el cumplimiento del principio de legalidad en materia tributaria contemplado en la Constitución Política de República de Guatemala.

En este código se encuentran muchos conceptos que son importantes conocer y que en una forma resumida se comentan, entre paréntesis se incluye el número del artículo específico contemplado en el Código Tributario:

Derecho público

El Estado de Guatemala al establecer los tributos, origina relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes.

Nulas ipso jure

El código establece el orden jerárquico de las leyes, y establece que son nulas aquellas disposiciones que no respeten la jerarquía de la ley; por ejemplo, se considera nula aquella disposición contemplada en un reglamento que no esté contenida en la Ley.

Conflicto de leyes

Cuando exista un conflicto porque un tema está contemplado en varias leyes, predomina el Código Tributario o la ley específica que regula el tema en particular.

Derechos adquiridos de los contribuyentes

Todo contribuyente puede ejercer su derecho adquirido por una ley anterior, si una nueva ley no lo contempla o lo elimina, tomando en cuenta que ese derecho lo puede ejercer hasta que entre en vigencia la nueva ley, la cual debe iniciar con un nuevo periodo fiscal; por ejemplo, el impuesto sobre la renta que es anual.

Situaciones no previstas

Cuando hay situaciones que no estén previstas en el Código Tributario, supletoriamente se utilizará la Ley del Organismo Judicial.

Calendario a utilizarse

Para efectos de los plazos establecidos en el Código, se deberá utilizar el Calendario Gregoriano.

Prescripción

La Administración Tributaria puede ejercer su derecho de verificación, dentro del plazo de 4 años, el computo del plazo inicia a partir de la fecha en que se produce el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

Seguridad jurídica

Es un principio de derecho, y tiene como objetivo evitar dentro de otros aspectos, los siguientes:

- Arbitrariedad de los entes administrativos;
- Anarquía de la tributación;
- Limitar la interpretación de la ley al criterio de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Y tener conocimiento claro de los deberes y derechos de los contribuyentes, establecer procedimientos de defensa administrativa hasta llegar al juicio

contencioso administrativo, donde un juez independiente dictará sentencia. (Considerandos de la Ley).

Infracciones, multas y recargos

Todas las infracciones específicas contenidas en el Código Tributario, están contempladas en los artículos del 84 al 94, Sección primera del Capítulo II, las cuales, por su importancia se comentan a continuación:

Cierre temporal

Es la sanción que se impone a una persona individual o jurídica, consistente en el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, por un plazo mínimo de 10 días y un plazo máximo de 20 días; por haber incurrido en la comisión de las siguientes infracciones:

- No haber autorizado los libros contables;
- No emitir o entregar facturas en la forma y plazo establecido;
- Emitir facturas que no estén previamente autorizadas;
- Utilizar maquinas o sistemas no autorizados por la Administración Tributaria.

Omisión de pago de tributos

Se considera omisión de pago de tributos, siempre y cuando no constituya delito, la falta o determinación incorrecta del contribuyente, y detectada por la Administración Tributaria.

- Sanción: multa del 100% sobre el impuesto omitido;
- Más intereses resarcitorios.

Pago extemporáneo de retenciones

Los contribuyentes que tengan la calidad de retenedores del impuesto al valor agregado y no lo reintegren al fisco en los plazos establecidos, cometen infracción.

- Sanción: multa del 100% sobre el impuesto retenido y no pagado a las cajas fiscales-

- Intereses resarcitorios-
- Mora por cada día de atraso.

Resistencia a la acción fiscalizadora

Se considera como una resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, toda acción u omisión que el contribuyente después de transcurrido el plazo de 3 días improrrogables, no haya presentado la documentación o información requerida por la Administración Tributaria, sea de carácter tributario, contable o financiero.

- Sanción: 1% de los ingresos brutos del periodo, el cual puede ser mensual, trimestral o anual.

Infracciones a los deberes formales

Estas infracciones están contenidas en 12 incisos del artículo 94 del Código Tributario y las define como las acciones u omisiones que implican el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, y que comentamos a continuación:

1. Modificación a los datos de inscripción, cambio de domicilio fiscal y nombramiento del contador, después de 30 días de haberse efectuado el cambio correspondiente.
 - Sanción: multa de Q30.00 por cada día de atraso, monto máximo de Q1,000.00
2. Omisión o alteración del número de identificación tributaria o de cualquier otro requisito que se consigne en formularios de declaración de tributos, documentos de importación y exportación y cualquier otro documento que se presente a la Administración Tributaria.
 - Sanción: multa de Q100.00 por cada documento, no mayor de Q1,000 mensuales.
3. No exigir la documentación legal correspondiente al adquirir bienes o servicios
 - Sanción: multa del 100% del impuesto omitido en cada operación.

4. No tener libros contables, libros tributarios debidamente autorizados y habilitados o no llevarlos al día (2 meses calendario inmediatos siguientes).
 - Sanción: multa de Q1,000.00 cada vez que se fiscalice al contribuyente.
5. No llevar en forma los libros y registro contables, y en el lugar de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio y las leyes tributarias correspondientes.
 - Sanción: multa de Q1,000.00 cada vez que se fiscalice al contribuyente.
6. Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente
 - Sanción: multa de Q2,000.00 cada vez que se establezca.
7. Omitir la percepción o retención de tributos
 - Sanción: multa del 100% del impuesto omitido
8. Emitir facturas que no cumplan los requisitos según la ley específica
 - Sanción: multa de Q100.00 por cada documento, máximo de Q5,000.00 en cada periodo mensual, hasta un máximo del 2% de los ingresos brutos.
9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido
 - Sanción: multa de Q30.00 por cada día de atraso, máximo Q600.00 mensual, Q1,500.00 trimestral y Q3,000.00 anual.
10. No concurrir a las oficinas tributarias, cuando se lo requiera
 - Sanción: multa de Q1,000.00 por cada vez que sea citado y no concurriere

Exoneración de multas

Corresponde al Presidente de la República la exoneración de multas, recargos e intereses.

Intercambio de información con otros países

Dentro de las atribuciones de la Administración tributaria, se contempla en el numeral 5 del artículo 98 "A" "5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua e intercambio de información" (5:63)

3.2.3 Ley Aduanera Nacional

La Ley Aduanera Nacional, está contenida dentro de los artículos del 119 al 149 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria.

En dicha ley se definen las figuras: el transportista aduanero, el depositario aduanero, los auxiliares de la función pública aduanera, el certificador de firma electrónica o digital autorizado y la empresa de despacho domiciliario.

Tiene por objeto establecer los procedimientos, las disposiciones complementarias aduanera, y las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones.

En el artículo 124 se establece que la determinación incorrecta del pago del tributo, ocasiona una multa del 100% del importe del tributo omitido, siempre y cuando no constituya falta o delito.

3.2.4 Código de Trabajo

En este código se trata de regular todo lo relacionado con el trabajador y el patrono, como los contratos de trabajo, los salarios mínimos, las jornadas de trabajo, definen los distintos regímenes de trabajo, regula la higiene y seguridad de los trabajadores, regula todo lo relacionado con los sindicatos, los conflictos económicos, las huelgas.

El Código de Trabajo, está contenido en el Decreto Número 1441 y es un derecho titular de los trabajadores.

Tal como lo establece el artículo 101 Tutelaridad de las leyes del trabajo de la Constitución de la República “El trabajo es un derecho de la persona y una

obligación social. El régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social.” (2:21)

En el Capítulo I también se desarrolló el marco legal en el cual se desenvuelven todas las empresas en Guatemala, y en este capítulo se hace énfasis en algunos temas específicos relacionados con el tema de precios de transferencias, por lo novedoso del tema y que en Guatemala se principia a conocer del tema, es conveniente que las empresas lleven a cabo un programa de actualización tributaria a todos los niveles de la empresa, desde la Gerencia hasta los niveles operativos de la contabilidad, para evitar en un futuro contingencias fiscales por un desconocimiento de las leyes.

CAPÍTULO IV
NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN ENTRE PARTES
RELACIONADAS, CONTENIDAS EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO
DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN
TRIBUTARIA, Y SUS IMPLICACIONES CONTABLES Y FISCALES EN UNA
EMPRESA INDUSTRIAL REGIONAL GUATEMALTECA DE FORMAS
CONTINUAS
(CASO PRÁCTICO)

4.1 Antecedentes

Empresa Industrial de Formas, S.A. (EIFSA), se constituyó como sociedad anónima el día 01 de abril de 1992, según escritura pública No. 120 del notario José Miguel Ortega Mérida, inscrita en el Registro Mercantil de la República de Guatemala, en forma definitiva bajo el número 12,124, folio 97 del libro 68 de Sociedades Mercantiles, con fecha 30 de mayo noviembre de 1992.

El capital social autorizado y pagado es de Q 630,000 dividido en 4,200 acciones comunes nominativas de Q 150.00 cada una.

La actividad principal consiste en la elaboración de formularios, servicios de imprenta, litografía en general y cualquier servicio de industrialización relacionado con la materia.

La base de preparación de estados financieros son las Normas Internacionales de Información Financiera.

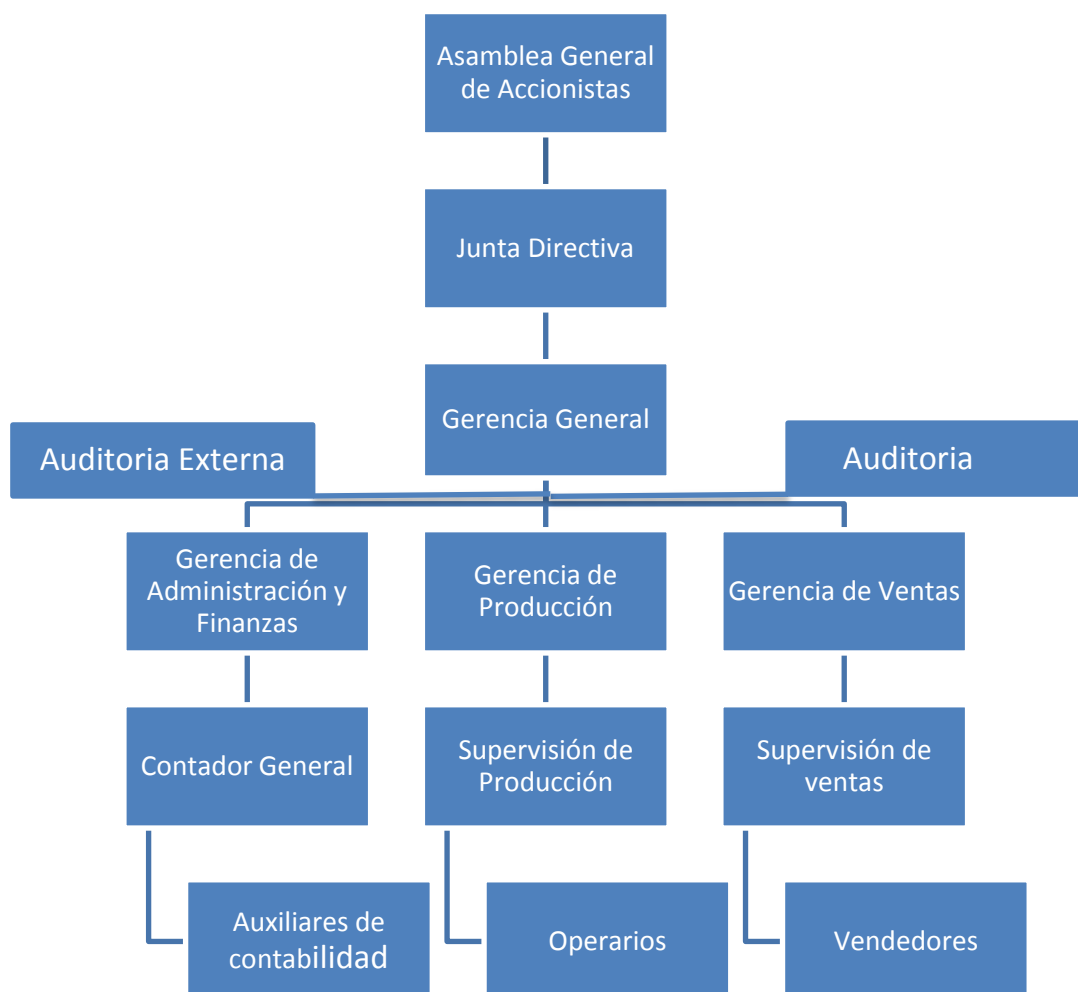
La compañía se encuentra inscrita en la Superintendencia de Administración Tributaria bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.

Realiza transacciones con empresas relacionadas ubicadas en El Salvador, Honduras y Belice.

Dado que recientemente la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), ha solicitado información sobre transacciones entre partes relacionadas, con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para la formación de sus bases de datos, la Junta Directiva está interesada en conocer las implicaciones contables y financieras que tendría para la empresa, la aplicación de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, por lo que solicita al Gerente Financiero de la empresa realizar dicho estudio.

Figura 14

Estructura organizacional de una empresa industrial regional



Fuente: Elaboración propia, con base en información de la empresa

4.2 Nombramiento de la Junta Directiva al Gerente Financiero

Guatemala, 20 de enero de 2015

Señor
Miguel Waldemar Dávila
Gerente Financiero-Administrativo
Empresa Industrial de Formas, S.A.
Presente

Estimado señor Dávila:

Por instrucciones de la Junta Directiva, solicito a usted se sirva hacer un estudio de las implicaciones contables y fiscales que tendrá para la empresa las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

La base sobre la cual realizará el estudio serán los estados financieros al 31 de diciembre de 2014, el resultado del mismo deberá ser presentado a Junta Directiva el 20 de marzo de 2015.

Sin otro particular, me suscribo de usted,

Atentamente,



Alfredo Monzón
Secretario Junta Directiva
Empresa Industrial de Formas, S.A.

AM/fer
c.c.

4.3 Planificación del trabajo

De acuerdo a la solicitud de la Junta Directiva de la empresa de fecha 20 de enero de 2015, donde solicitan a la Gerencia Financiera-Administrativa, hacer un estudio acerca de las implicaciones contables y fiscales que tendrá la Empresa Industrial de Formas, S.A. con relación a la aplicación de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Dicho estudio deberá entregarse el 20 de marzo de 2015.

El objetivo primordial del estudio es establecer la importancia relativa que el tema de Precios de Transferencias, como normalmente se conoce a nivel mundial va a tener en los resultados de la empresa y la posibilidad de determinar los factores cualitativos y cuantitativos de los mismos en la información de la empresa.

Es de reconocer que al realizar el trabajo, no se cuenta con la independencia mental necesaria, por lo que se tiene el riesgo de no actuar con objetividad, sin embargo se actúa bajo el criterio de integridad y ética profesional, nunca para contravenir las leyes vigentes.

Para el efecto se recopilará información suficiente y apropiada que respalde objetivamente el estudio solicitado y se procederá de la manera siguiente:

4.3.1 Recolección de la información

Se recopilará información financiera básica de la empresa, como el Estado de Situación, el Estado de Resultados y el Costo de Producción al 31 de diciembre de 2014. La fuente de esta información será el informe del auditor independiente al 31 de diciembre del 2014, el cual será la base para hacer el estudio solicitado.

4.3.2. Identificación de cuentas relacionadas con precios de transferencia

Con base en el análisis de los estados financieros citados anteriormente, se determinará la información relacionada con la materia de precios de transferencias, identificando las cuentas entre partes relacionadas, para obtener la información razonable y suficiente para llegar a una conclusión en el informe que se presentará a la Junta Directiva. Tal como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son todas aquellas transacciones entre partes relacionadas. Para nuestro caso se refiere a todas las transacciones que se tienen con las empresas afiliadas en Belice, El Salvador y Honduras, dentro de ellas podemos mencionar, cuentas por cobrar y por pagar entre compañías, inversiones en afiliadas, ventas y servicios entre compañías, préstamos e intereses entre compañías.

Se obtendrá información por segmentos de productos y por ubicación, ya que para fines fiscales, se consideran partes relacionadas las transacciones que se realizan entre una empresa guatemalteca y otra empresa establecida en el exterior.

Se examinarán con mayor detenimiento y detalle los registros y documentos de respaldo de las transacciones que se determinen como partes relacionadas, las cuales con base en la Ley, la Administración Tributaria puede reclasificarlas, si están son distintas a la realidad económica de la transacción.

Se examinarán el sistema de reportes que genera la contabilidad en la actualidad, para evaluar si ésta es factible que genere información electrónica de datos, como lo es la generación de información en Excel, que la Administración Tributaria solicita muy frecuentemente para alimentar sus bases de datos y no caer en excusas para ser sancionados por resistencia a la fiscalización.

Evaluar el control interno, su diseño y actualización, para generar información relacionada con transacciones entre partes relacionadas.

Evaluar las políticas y procedimientos internos de las transacciones entre partes relacionadas.

4.3.3 Selección del método que se ajuste al caso

Con base en el análisis y recopilación de la información en materia de precios de transferencia y con base en lo que establecen las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, contenidas en el la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se procederá a establecer el método o métodos adecuados para la empresa para la valoración de los precios de transferencias que cumplan con el principio de libre competencia, cuando se den las bases necesarias para la comparabilidad de las transacciones.

4.3.4 Elaboración de tablas que faciliten el estudio

Se procederá a elaborar las tablas necesarias que faciliten el análisis y el estudio de los efectos contables y fiscales que la empresa va a tener con relación a las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.3.5 Determinación de las implicaciones contables y fiscales

a) Determinación de las implicaciones contables

De acuerdo con la Real Academia Española, define como implicación: “Repercusión o consecuencia de algo.” (32) De acuerdo a lo solicitado por la Junta Directiva, se determinará las consecuencias que la aplicación de los precios de transferencias va a tener en los aspectos contables de la empresa.

Se evaluará en primer lugar las transacciones entre partes relacionadas, que son las que originan los precios de transferencias.

b) Determinación de las implicaciones fiscales

Se evaluará el efecto económico que tendrá para la empresa, la aplicación de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas,

contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el efecto se harán los escenarios que permitan establecer el referido efecto económico.

4.3.6 Elaboración de informe a Junta Directiva

Se presentará el día 20 de marzo del 2015 un informe a la Junta Directiva, donde se les comunicará de las conclusiones y recomendaciones que surjan del trabajo realizado, para determinar los efectos que implican la aplicación de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas contenidas en el Impuesto Sobre la Renta.

Recolección de la información

Tabla 4
Estado de Situación Financiera

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.	
Estado de Situación Financiera	
al 31 de diciembre de 2014	
(Expresado en quetzales)	
<u>ACTIVO</u>	
<u>CORRIENTE</u>	48,980,786
Caja y bancos	14,762,920
Cuentas por cobrar	11,343,834
Partes relacionadas	5,253,571
Inventarios	14,866,416
Depósito a plazo fijo	2,754,045
<u>NO CORRIENTE</u>	3,497,788
Propiedades, planta y equipo --Neto--	3,497,788
Otros activos	4,224,314
Inversiones en partes relacionadas	4,224,314
TOTAL ACTIVO	56,702,888
<u>PASIVO</u>	
<u>CORRIENTE</u>	12,925,933
Proveedores locales	609,801
Proveedores del exterior	9,735,927
Fiscales y administrativas	2,115,661
Prestaciones laborales	464,544
<u>NO CORRIENTE</u>	23,490,509
Préstamos bancarios largo plazo	13,116,396
Provisión para indemnizaciones	10,374,113
<u>PATRIMONIO</u>	20,286,446
Capital autorizado y pagado	630,000
Reserva legal	1,226,973
Resultados acumulados	16,423,341
Resultado del ejercicio	2,006,132
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	56,702,888

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

Tabla 5
Estado de Resultados Inicial

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.		
Estado de Resultados Inicial		
Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014		
(Expresado en quetzales)		
Ventas	51,610,101	100%
Costo de ventas	27,981,228	54%
Margen de contribución	23,628,873	46%
Gastos operativos	20,631,798	40%
Ganancia en operación	2,997,075	6%
Otros gastos e ingresos	210,781	0%
Ganancia antes ISR	2,786,294	5%
ISR (28%)	780,162	2%
Ganancia neta	2,006,132	4%

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

Tabla 6
Estado de Costo de Producción y Ventas

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.	
Estado de costo de producción y ventas	
Período terminado el 31 de diciembre de 2014	
(Expresado en quetzales)	
Materia prima inicial	6,851,089
Importaciones y compras locales	23,043,119
Disponibilidad	29,894,208
Inventario final	(13,433,085)
Materia prima consumida	16,461,123
Mano de obra	7,828,247
Costo primo	24,289,370
Gastos de fabricación	3,544,280
Subtotal costo de producción	27,833,650
Materiales en proceso (inicial)	536,613
Materiales en proceso (final)	(823,646)
Costo de producción	27,546,617
Producto terminado inicial	1,044,296
Producto terminado final	(609,685)
Costo de ventas	27,981,228

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

Tabla 7
Cuadro de Gastos Operativos

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.			
Cuadro de gastos operativos			
Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014			
(Expresado en quetzales)			
	Total	Guatemala	Exterior
Gastos operativos			
Gastos de fábrica	11,372,527	8,015,736	3,356,791
Gastos de venta	3,578,481	3,578,481	
Gastos de administración	5,680,791	4,004,011	1,676,780
Total gastos operativos	20,631,799	15,598,228	5,033,571
	100%	76%	24%

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

Identificación de cuentas relacionadas con precios de transferencia

Después de analizar los estados financieros se determinó que las cuentas que contienen transacciones entre partes relacionadas son las siguientes:

Activos corrientes

Partes relacionadas: en esta cuenta se registran las ventas al crédito que se hacen a las empresas relacionadas ubicadas en El Salvador, Honduras y Belice.

Activo no corrientes

Inversiones en partes relacionadas: en esta cuenta se registran las inversiones que se realizaron en la compra de las empresas en El Salvador, Honduras y Belice.

Pasivos corrientes

Partes relacionadas: en esta cuenta se registran las deudas a corto plazo de las empresas relacionadas ubicadas en El Salvador, Honduras y Belice.

Impuesto sobre la renta por pagar: en esta cuenta se registra el impuesto sobre la renta por pagar establecido en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta.

Pasivos no corrientes

No existen préstamos que se puedan considerar como partes relacionadas.

Ventas entre partes relacionadas

En esta cuenta se registran para efectos fiscales, ventas con partes relacionadas, de acuerdo al artículo 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta “. Se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero...”

Costo de producción

En este rubro no existe en los elementos que lo integran: materia prima, mano de obra y gastos de fabricación, ninguna transacción que se pueda considerar como parte relacionada.

Gastos operativos

En este rubro no existen gastos o servicios que se pueda considerar como partes relacionadas.

Otros gastos

En este rubro no existen gastos que se puedan considerar como partes relacionadas.

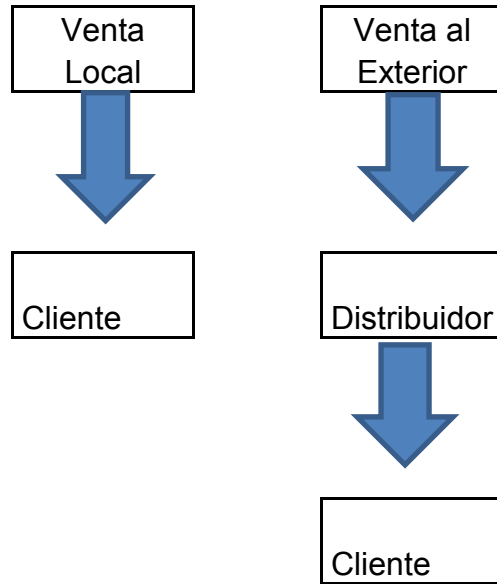
Selección del método que se ajuste al caso

Método del Precio Comparable no Controlado

Este método no es posible utilizarlo, porque básicamente compara precio contra precio, es decir compara un precio entre partes independientes y un precio entre partes relacionadas, en situaciones similares. En el caso el precio que se podría considerar como precio de libre competencia es el precio que negocia en Guatemala directamente con los clientes, para el efecto de diferenciarlos se puede considerar un precio al detalle; mientras que el precio que se proporciona

a la parte relacionada se podría considera un precio por volumen, porque para llegar al cliente directamente, interviene una empresa que se considera intermediaria y por volumen debe de haber un precio diferenciado.

Figura 15
Entornos diferentes



Fuente: elaboración propia, con base en la información de la empresa.

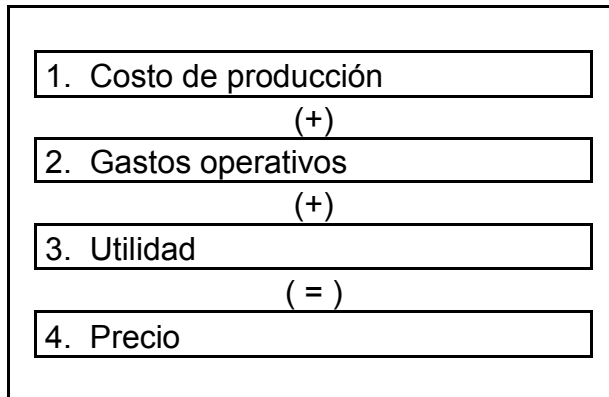
Método del costo adicionado

Costo (+) Margen habitual

Margen habitual = Utilidad Bruta / Costo de Ventas

Este método probablemente no sea el adecuado para efectos prácticos para la empresa, porque el sistema que utiliza la empresa para otorgar el precio de venta tiene una estructura, donde incluye toda la inversión, esquematizada de la siguiente forma:

Figura 16
Estructura de precios



Fuente: elaboración propia con base en información de la empresa.

Se analizó el sistema y no tiene posibilidad de modificarlo, es muy antiguo y elaborado en una base que está descontinuado su uso, principalmente por los desarrolladores de software. Este sistema está instalado en las empresas relacionadas en El Salvador y Honduras, el cambio llevaría un tiempo relativamente largo, se calcula entre uno y dos años el tiempo necesario para implementarlo e inducir al personal relacionado con el otorgamiento de precios.

La empresa es una empresa industrial y su producción es por medio de órdenes de producción, no es una producción en masa, se puede indicar que cada orden de producción es diferente, porque el producto que se entrega al cliente es muy personalizado, cada empresa tiene una marca o logotipo diferente, colores diferentes, el producto producido es utilizado únicamente por el cliente que autorizó su producción.

En la producción de formularios continuos, existen muchas variables de producción y por la complejidad de los mismos, es muy difícil uniformar lo que el método del costo adicionado el margen habitual.

No es que no se pueda utilizar este método, pero para efectos prácticos de parte de la empresa es conveniente no utilizarlo, hasta que se desarrolle un programa más moderno de establecimiento de precios.

Método del precio de reventa

Precio de venta (-) Margen habitual

Margen habitual = Utilidad Bruta / Ventas Netas

Este es el método que se considera más probable pueda cumplir con el principio de libre competencia, el cual se puede llegar a proponer en un estudio de precios de precios por anticipado.

Tabla 8

**Determinación de la variación de la ganancia bruta en ventas:
locales y del exterior**

	Ventas Locales	Ventas del Exterior	Variación
Precio de Venta	100%	100%	
Costo de producción	53%	56%	-3%
Ganancia bruta en ventas	47%	44%	3%
Gastos Operativos	46%	34%	12%
Ganancia en operación	<u>1%</u>	<u>10%</u>	<u>-9%</u>
Precio de Venta	1000	950	-5%
Costo de producción	530	530	0%
Ganancia bruta en ventas	470	420	-11%
Gastos Operativos	460	323	
Ganancia en operación	10	97	870%
Calculo del ISR	2.8	27.16	870%

Fuente: elaboración propia con base en información de la empresa.

Aparentemente no cumple con el principio de libre competencia, la Administración Tributaria va a recaudar más impuestos por las ventas del exterior que por las ventas locales y la diferencia radica básicamente en que la venta al exterior, no tiene gastos de venta, por ejemplo no se paga comisión al vendedor del 5%, comisión de supervisión y gastos operativos de venta. El

descuento que se les proporciona a las empresas relacionadas es básicamente para que cubran sus propios gastos operativos.

En cualquiera de los métodos va a depender de la profesionalidad de los funcionarios de la Administración Tributaria.

A criterio del autor de este trabajo de tesis, este método es el que mejor refleja la realidad económica de la empresa, por ser una empresa establecida desde hace más de treinta años y que ha mantenido uniformemente la información contable y de costos de producción; con lo cual se puede considerar que tiene la información adecuada para respaldar ante la Administración Tributaria la justificación y aplicación de este método.

Se prevé que no se tenga el mayor grado de comparabilidad de las transacciones entre partes relacionadas con transacciones entre partes independientes, porque las empresas que forman este sector de la industria, no son empresas públicas y no se tendrá información para hacer la comparación.

Tampoco a nivel internacional se podrá tener información en precios de libre mercado, porque en países del primer mundo, este sector de la industria ha desaparecido por la tecnología de las nuevas impresoras, que son de tóner y tinta.

En la ley no se establece ninguna jerarquía en los métodos, por lo que más importante es justificar ante la Administración Tributaria las razones de peso por las cuales la empresa se inclinó por este método. En este sentido es recomendable contratar a una empresa que pueda hacer un estudio de precios de transferencias y solicitar a la Administración Tributaria un Acuerdo de Precio por Anticipado.

Existe en a la fecha una ventaja para la empresa objeto del estudio, que el porcentaje del Impuesto Sobre la Renta en El Salvador y Honduras es del 25%, al igual que en Guatemala, por lo que no se puede justificar que existe una

planificación fiscal que beneficie a la empresa regional guatemalteca y los beneficios fiscales se trasladen a las empresas relacionadas.

Método de partición de utilidades

Este método se utiliza básicamente cuando existen dos empresas independientes, y convienen en explotar un proyecto en común, cada empresa contribuye con bienes o servicios complementarios, a esto se le conoce como una relación joint-venture, la utilidad que se obtiene se asigna a cada empresa, de acuerdo con un contrato que se suscribe previamente donde detallan los activos, costos y gastos de cada empresa y el porcentaje que se distribuirá de acuerdo a la inversión y las consideraciones especiales que se haya pactado.

Para este caso de estudio no le es aplicable, ya que la producción la realiza completamente esta empresa únicamente.

Método del margen neto de la transacción

Este método consiste en distribuir con una persona relacionada el margen neto a las operaciones realizadas, pero en el caso de esta empresa no existe contribución de una persona relacionada, todas las operaciones las realiza únicamente la empresa objeto del estudio del caso.

Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías

Este método es adecuado su utilización por las empresas que tienen transacciones internacionales, conocidas como commodities.

Elaboración de tablas que faciliten el estudio

Tabla 9
Estado del Resultados por Región

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.			
Estado del Resultados por Región			
Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014			
(Expresado en quetzales)			
	Total	Guatemala	Exterior
<u>Ventas</u>			
Formas continuas	48,903,238	34,277,496	14,625,742.0
		70%	30%
Rollos	1,696,472	1,123,054	573,418
		66%	34%
Etiquetas	1,010,391	975,969	34,422.0
		97%	3%
Total ventas	51,610,101	36,376,519	15,233,582
		70%	30%
<u>Costo de producción</u>			
<u>Materia prima</u>			
Formas continuas	17,245,165	10,983,709	6,261,456.0
	35%	32%	43%
Rollos	995,707	675,339	320,368.0
	59%	60%	56%
Etiquetas	377,728	366,354	11,374.0
	37%	38%	33%
Total costo de producción	18,618,601	12,025,402	6,593,198
	36%	33%	43%
Otros costos variables	9,362,629	7,402,553	1,960,076.0
	18%	20%	13%
Total costos variables	27,981,230	19,427,955	8,553,274
	54%	53%	56%
Margen de contribución	23,628,871	16,948,564	6,680,308
	46%	47%	44%
Gastos operativos	20,631,799	15,598,228	5,033,571.0
Ganancia en operación	2,997,072	1,350,336	1,646,737
	6%	4%	11%
Otros gastos	210,780	210,780	
Ganancia antes ISR	2,786,292	1,139,556	1,646,737
ISR (28%)	780,162	319,076	461,086
Ganancia neta	2,006,130	820,480	1,185,651
	4%	2%	8%

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

La tabla 9: Estado de Resultados por región, se elaboró con el propósito de establecer el efecto que tiene las ventas entre partes relacionadas, con relación a la determinación del Impuesto Sobre la Renta, también se estableció que existe una diferencia entre el margen de contribución en las ventas de Guatemala que es del 47% con relación al precio de venta y la venta del exterior o partes relacionadas que es del 43%, lo que da una diferencia del 4%.

Esta diferencia es la puede ser sujeta de un reparo de parte de la Administración Tributaria, por considerar que el precio de venta que se le factura a las partes relacionadas, se pueden considerar que no son precios que cumplan con el principio de libre competencia, contemplado en el artículo 54 del Impuesto Sobre la Renta.

Tabla 10
Estado de Resultados con Ajuste a las Ventas del Exterior

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.			
Estado de Resultados con ajuste a las ventas del exterior			
Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014			
(Expresado en quetzales)			
	Ventas Ajustadas	Ventas Exterior	Ajustes
<u>Ventas</u>			
Formas continuas	19,325,742	14,625,742.0	4,700,000.0
		30%	24%
Rollos	533,418	573,418	(40,000)
		34%	-7%
Etiquetas	32,422	34,422.0	(2,000.0)
		3%	-6%
Total ventas	19,891,582	15,233,582	4,658,000
<u>Costo de producción</u>			
Materia prima			
Formas continuas	6,261,456	6,261,456.0	
	32%	43%	0%
Rollos	320,368	320,368.0	
	60%	56%	0%
Etiquetas	11,374	11,374.0	
	35%	33%	0%
Total costo de producción	6,593,199	6,593,198	-
	33%	43%	0%
Otros costos variables	3,860,076	1,960,076.0	1,900,000.0
	19%	13%	41%
Total costos variables	10,453,275	8,553,274	1,900,000
	53%	56%	41%
Margen de contribución	9,438,307	6,680,308	2,758,000
	47%	44%	59%
Gastos operativos	5,033,571	5,033,571.0	
Ganancia en operación	4,404,736	1,646,737	2,758,000
	22%	11%	59%
Otros gastos	-		-
Ganancia antes ISR	4,404,736	1,646,737	2,758,000
ISR (28%)	1,233,326	461,086	772,240
Ganancia neta	3,171,410	1,136,249	1,985,760
	16%	7%	
menos: ajuste por precios de transferencias		461,086	
Ganancia del ejercicio		675,163	

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

La Tabla 10: Estado del Resultado con ajuste a las ventas del exterior, se elaboró con el propósito de hacer un escenario para llegar a equiparar el margen de contribución de la venta del exterior o venta entre partes relacionadas, con el margen de contribución de la venta de Guatemala que es del 43%, necesariamente se modifica el valor de la venta para modificar la renta imponible y sobre ella calcular el impuesto sobre la renta, y el efecto económico para la empresa será de Q461,086.

Básicamente lo que la Administración Tributaria ajustaría es la base imponible, para lo cual se tiene que incrementar el valor de la venta.

Tabla 11
Estado de Resultados por Región Ajustado

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.			
Estado de Resultados por región ajustado			
Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014			
(Expresado en quetzales)			
	Total	Guatemala	Exterior
<u>Ventas</u>			
Formas continuas	48,903,238	34,277,496	14,625,742.0
		70%	30%
Rollos	1,696,472	1,123,054	573,418
		66%	34%
Etiquetas	1,010,391	975,969	34,422.0
		97%	3%
Total ventas	51,610,101	36,376,519	15,233,582
		70%	30%
<u>Costo de producción</u>			
Materia prima			
Formas continuas	17,245,165	10,983,709	6,261,456.0
	35%	32%	43%
Rollos	995,707	675,339	320,368.0
	59%	60%	56%
Etiquetas	377,728	366,354	11,374.0
	37%	38%	33%
Total costo de producción	18,618,601	12,025,402	6,593,198
	36%	33%	43%
Otros costos variables	9,362,629	7,402,553	1,960,076.0
	18%	20%	13%
Total costos variables	27,981,230	19,427,955	8,553,274
	54%	53%	56%
Margen de contribución	23,628,871	16,948,564	6,680,308
	46%	47%	44%
Gastos operativos	20,631,799	15,598,228	5,033,571.0
Ganancia en operación	2,997,072	1,350,336	1,646,737
	6%	4%	11%
Otros gastos	210,780	210,780	
Ganancia antes ISR	2,786,292	1,139,556	1,646,737
ISR (28%)	1,552,402	319,076	1,233,326
Ganancia neta	1,233,890	820,480	413,411
	2%	2%	3%

Fuente: elaboración propia con base a la información recopilada en la empresa.

La Tabla 11: Estado de Resultados por región ajustado, se elaboró para presentar el efecto económico que la empresa va a tener en el resultado global de la operación. La realidad económica del resultado para la empresa es de una utilidad neta de Q2,006,130 y con el ajuste será de Q1,233,890, la tasa del impuesto sobre la renta sobre la base imponible de la venta al exterior pasa del 28% al 75%, la diferencia del impuesto sobre la renta es de Q772,240.

Implicaciones contables

Modificar la estructura de la nomenclatura contable

“La nomenclatura contable o catálogo de cuentas, tiene como objetivos:

- a) Es estructura del sistema contable
- b) Es la base para el análisis y registro uniforme de las operaciones
- c) Sirve de guía en la preparación de estados financieros
- d) Sirve de guía en la preparación de presupuesto” (19:16)

4.3.7 Arrendar un nuevo sistema de contabilidad

De acuerdo a la evaluación y a la necesidad de información que se necesita para llevar un mejor control de las transacciones entre partes relacionadas, se debe arrendar un nuevo sistema de contabilidad, para tener un mayor nivel de detalle de transacciones y que pueda generar informes electrónicos que se transformarán en hojas de Excel, que es la forma que la Administración Tributaria está solicitando en los requerimientos de información.

4.3.8 Actualizar el manual de normas y procedimientos contables

Con la modificación que sufrirá la nomenclatura contable, se debe actualizar el manual de normas y procedimientos contables, con especial énfasis en las cuentas entre partes relacionadas y socializarlo con todo el personal de contabilidad.

4.3.9 Modificar el sistema contable de costos de producción

Al igual que con el sistema de contabilidad, hay que desarrollar el sistema de costos de producción para poder segmentar todas las transacciones con partes relacionadas.

4.3.10 Entrenamiento y seguimiento al personal de contabilidad

Se debe llevar a cabo un programa de actualización en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sobre las Normas de Valoración Entre Partes Relacionadas en especial, con todo el personal de contabilidad.

4.3.11 Actualización de los elementos de trabajo

Al actualizarse el sistema de contabilidad y el de costos, se debe actualizar todo el equipo de computación del personal de contabilidad, para que tengan una herramienta eficiente y para que también corran los nuevos sistemas de contabilidad.

4.3.12 Funcionamiento y ordenamiento de los archivos

Llevar a cabo a la mayor brevedad posible el funcionamiento y ordenamiento de los archivos, para poder llevar un mejor control de ubicación de la documentación de contabilidad en general y en específico con la documentación que respalda las transacciones entre partes relacionadas.

4.3.13 Ubicación física y ordenada del espacio de archivo

Debido al crecimiento del control y el aumento de documentación que respaldan las transacciones entre partes relacionadas, se debe crecer en el espacio que se tiene actualmente en un 30% adicional.

4.3.14 Control y resguardo de la documentación utilizada y generada

Se debe contratar a un colaborador para llevar el control y orden de la documentación de contabilidad, que tenga el perfil de un empastador de libros, para que la documentación sea ordenada e identificada en una especie de

libros. Se debe numerar las actuales estanterías donde se guarda la documentación y llevar un control de la documentación que se guarda en cada estantería, identificando el tipo de documento, el mes y año, para una fácil localización.

4.3.15 Revisión de la separación de funciones de elaboración y revisión

Retomar la obligación de que todos los registros contables, pólizas, cheques, provisiones se deje evidencia de quién elabora y de quién revisa, para el 100% de las transacciones cumplan con este requisito de control interno, con mayor énfasis en las transacciones entre partes relacionadas.

4.3.16 Modificación de los formularios utilizados

Llevar a cabo la elaboración de artes de los formularios que van a sufrir modificaciones, por las necesidades del registro de las transacciones entre partes relacionadas e incluir las copias necesarias para llevar un doble control con relación a las transacciones entre partes relacionadas.

Una vez revisado y autorizados los artes, proceder a trasladar las órdenes de producción.

4.3.17 Definición de las políticas de precios

Es sumamente importante dejar evidencia suficiente y competente de la elaboración de las políticas de precios y en particular las políticas de precios entre partes relacionadas, para justificar un estudio de precio por anticipado o como respaldo por dudas que puedan plantear la Administración Tributaria.

4.3.18 Implementación de un departamento de auditoría interna

Debido a la complejidad del tema de precios de transferencia y al crecimiento de las transacciones, se debe proponer a la Junta Directiva y Gerencia General la conveniencia de implementar dentro de la empresa un departamento de Auditoría Interna, para que valide todas las transacciones contables.

4.3.19 Contratación de recursos humanos necesarios

Solicitar la autorización de la Gerencia General de la contratación de 2 colaboradores en el Departamento de Contabilidad.

4.3.20 Elaboración de controles físicos para asegurar la protección y documentación de los documentos contables

La persona encargada de la encuadernación de la información contable y del control de toda la documentación deberá llevar un control físico adecuado y control sistematizado de la ubicación de toda la documentación contable.

4.3.21 Confiabilidad de la información financiera

Con el apoyo de un departamento de Auditoría Interna se logrará una mayor confiabilidad de la información financiera de la empresa, y en particular con todas las operaciones entre partes relacionadas.

4.3.22 Revisión mensual del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales

Implementar a la brevedad posible un programa que contenga un control adecuado del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales, y en particular con las relacionadas con las transacciones entre partes relacionadas.

4.3.23 Mantener la uniformidad de registros en las empresas relacionadas en lo aplicable

Girar las instrucciones correspondientes y verificar la implementación de todo lo escrito anteriormente en las empresas de El Salvador, Honduras y Belice.

4.3.24 Implicaciones fiscales

- a. Tener identificadas las cuentas de la nomenclatura contable que se consideren partes relacionadas, de acuerdo con el Impuesto Sobre la Renta.

- b.** Implementar una copia adicional de todos los formularios que respaldan las operaciones entre partes relacionadas y llevar un control específico del archivo de dichos documentos.
- c.** Llevar un control físico y electrónico de la toma física de inventarios de materia prima, productos en proceso y productos terminados, los cuales serán en forma mensual y obligatoria la toma física mensual de la bodega de materia prima del área de producción, que es la que alimenta los costos de producción.
- d.** Reportar a la Administración Tributaria los inventarios físicos que se realizan el 30 de junio y el 31 de diciembre de cada año.
- e.** Llevar un control físico y electrónico de todas las importaciones del exterior.
- f.** Llevar un control físico y electrónico de todas las compras nacionales.
- g.** Llevar un control físico y electrónico de todos los gastos que se incurren en las compras.
- h.** Llevar un control físico y electrónico de todas las devoluciones sobre compras.
- i.** Llevar un control físico y electrónico de todas las órdenes de producción recuperadas por no cumplir con los requisitos de calidad solicitados por el cliente.
- j.** Llevar un control físico y electrónico de la mano de obra directa.
- k.** Llevar un control físico y electrónico de todos los gastos indirectos de producción: materiales indirectos, mano de obra indirecta, alquileres, reparación y mantenimiento de la maquinaria, depreciaciones.

- l.** Velar que las empresas relacionadas, en lo que sea factible se lleven a cabo todos los procedimientos de control y registro en forma uniforme.
- m.** Llevar un control adecuado de la política de precios mediante contratos con las empresas relacionadas.
- n.** Llevar un control adecuado debidamente documentado de todas las estrategias comerciales, presupuestos, disposiciones de la Junta Directiva y de la Asamblea General de Accionistas, informe de los auditores externos, trabajos especiales que se contraten y que tengan que ver con aspectos fiscales.
- o.** Establecer un control de operaciones comparables y justificar las que no lo sean.
- p.** Documentar adecuadamente la razón por la que se eligió el método de valuación de los precios de transferencias.
- q.** Documentar adecuadamente e identificar la naturaleza de cada una de las transacciones entre partes relacionadas y las transacciones entre partes independientes.
- r.** Anualmente obtener de la Gerencia General una declaración jurada, donde indica que no se ha contravenido las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, para defraudar a la Administración Tributaria.

4.4 Informe sobre el estudio de las implicaciones contables y fiscales que tendrá para la empresa las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria

Guatemala, 20 de marzo del 2015

Señores

Miembros de la Junta Directiva

EMPRESA INDUSTRIAL DE FORMAS, S.A.

Ciudad de Guatemala

Honorables Miembros de Junta Directiva:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, para cumplir con el requerimiento de fecha 20 de enero del 2,015, donde solicitan un informe acerca de los efectos que la aplicación de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas (conocidos como Precios de Transferencia), puedan tener en los resultados de la empresas.

Para poder establecer un posible efecto económico en las operaciones de la empresa, por una intervención de la Administración Tributaria, se hizo una simulación de ajustes por parte de la Administración Tributaria, por la aplicación de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, la cual entró en vigencia nuevamente a partir del 1 de enero del 2015, procediendo de la siguiente forma:

1. Se estableció que a la empresa le son aplicables las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, contenidas en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, por tener transacciones entre

partes relacionadas, en el rubro de las ventas que se realizan a las empresas afiliadas en Belice, El Salvador y Honduras.

2. Se hizo una evaluación de los seis métodos para aplicar el principio de libre competencia, contemplados en el Impuesto Sobre la Renta, llegando a la conclusión que el método más conveniente para ser utilizado en la empresa es el MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA, que consiste en sustraer del precio de venta del bien el margen habitual, comento en forma breve porque se excluyeron los cinco de los seis métodos para aplicar el principio de libre competencia contemplado en la impuesto:

a) Método del precio comparable no controlado

Este método compara precio contra precio, no puede aplicar a la empresa porque los distintos productos que se le ofrecen a un cliente llevan su marca o logotipo que identifica a su empresa, en Guatemala se vende directamente al cliente y la venta al exterior se vende a un distribuidor.

b) Método del costo adicionado

De acuerdo al sistema para el cálculo del precio de venta, este toma toda la inversión que se realiza para la producción de un producto: costo + gastos operativos y se calcula un porcentaje de utilidad.

c) Método del precio de reventa

En este método considera como margen habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta con relación al precio de venta. A mi criterio este el método que es más práctico para la empresa utilizar y más fácil de explicar a la Administración Tributaria.

d) Método de partición de utilidades

Este método se utiliza cuando intervienen en la elaboración de un bien partes relacionadas, en el caso de la empresa no existe otra empresa que intervenga.

e) Método del margen neto de la transacción

Tampoco existen operaciones entre partes relacionadas.

f) Método de valoración para importaciones o exportaciones

Este método es similar al método del precio comparable no controlado, compara precio contra precio, en países como Argentina lo utilizan para las transacciones conocidas como “commodities”, el cual no se aplica a esta empresa.

3. Se estableció una diferencia en el margen bruto de ventas entre las ventas de Guatemala, que se puede considerar como precio de libre mercado que es del 47% y el margen de la venta del exterior, que por ser parte relacionada NO se puede considerar como un precio de libre competencia que es del 44%, puede ser sujeto a un ajuste al margen bruto de venta de un monto de Q2,758,000 que equivaldría a un ajuste de Impuesto Sobre la Renta de Q461,086.
4. Se pudo establecer que es casi imposible, obtener parámetros o Precios Internacionales, porque en países del primer mundo, este sector de la industria de las artes gráficas, prácticamente ha desaparecido, por la incorporación de nueva tecnología de impresión.
5. En Guatemala, no existe un generalizado mercado de valores y ninguna de las empresas de formas continuas, está registrada como empresa pública y no se pueden obtener comparables adecuados para determinar si los precios son de libre competencia.

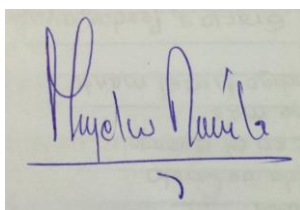
6. Tanto la Administración Tributaria como la comunidad de negocios de Guatemala, no tiene ninguna experiencia con relación al tema de Precios de Transferencia, por lo que se prevé un desconcierto en el tema. Actualmente la Administración Tributaria envió por correo electrónico una dirección para que alimentemos sus bases de datos.

Por lo antes referido, hago las siguientes RECOMENDACIONES:

1. Contratar una empresa que realice un estudio de precios de transferencia, tanto para la información que está solicitando la Administración Tributaria, como para que sirva de base para negociar con la Administración Tributaria un Convenio de Precios por Anticipado, que está contemplado en las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, lo que reduciría la posibilidad de ajustes por parte de la Administración Tributaria en un período de cuatro años
2. Contratar un nuevo sistema administrativo de contabilidad, para tener un sistema con mayores herramientas de reportes, en vista que la Administración Tributaria está solicitando que la información que solicitan sea enviada por medios electrónicos en hojas Excel para que puedan ser manipulados por ellos y el sistema actual es muy antiguo y no tiene esa facilidad, por lo que se duplica el esfuerzo humano para cumplir con esos requisitos.
3. Contratar una persona que se dedique al control y archivo de la documentación contable, en caso de que la Administración Tributaria solicite copia de documentación de transacciones entre partes relacionadas, porque el plazo estipulado en el impuesto es de 20 días va a ser muy difícil cumplirlo, si ha transcurrido varios años cuando lo soliciten.

4. Llevar un archivo separado con toda la documentación de respaldo que tenga relación con transacciones de partes relacionadas:
- a) facturas de exportación;
 - b) pólizas de exportación;
 - c) pólizas contables que registran las ventas al exterior;
 - d) costos de producción de las ventas de exportación;
 - e) pólizas contables que registran los costos de producción de las ventas del exterior;
 - f) facturas y prorrateos de compras de materia prima del exterior;
 - g) facturas y prorrateos de los gastos variables de producción;
 - h) detalles y documentación de todas las importaciones y compras locales relacionadas con la producción;
 - i) copias de recibos por pagos por parte de las empresas relacionadas por el pago de la mercadería enviada y facturada a las partes relacionadas;
 - j) copias de los depósitos de todos los pagos realizados por las empresas relacionadas;
 - k) mantener vigente los manuales de procedimientos contables de todas las transacciones con empresas relacionadas.
5. Contratar un auxiliar contable que lleve un control estricto y ordenado de todas las transacciones, integraciones, respaldo, control de toda la documentación de respaldo de las transacciones de partes relacionadas.

Atentamente,

A photograph of a handwritten signature in blue ink on a light-colored surface. The signature is written in a cursive style and appears to read 'Miguel Waldemar Dávila'. Below the signature, there is a horizontal line and a small mark resembling a comma or a flourish.

Miguel Waldemar Dávila
Gerente Financiero-Administrativo

CONCLUSIONES

1. Una empresa regional guatemalteca de formas continuas, es una empresa industrial que por su actividad económica está ubicada en el sector secundario, donde se transforma la materia prima, que para el caso es el papel bond registro; ubicada dentro del sector de las artes gráficas. Es una empresa especializada en la producción de formularios comerciales y de valor que vende en forma local y exporta a los países de El Salvador, Honduras y Belice, por lo que le son aplicables todo el marco legal y en especial las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, conocidas a nivel mundial como precios de transferencia, contenidas en el Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del uno de enero del dos mil quince.
2. Las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas fueron incorporadas a la legislación guatemalteca en el Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, con el propósito que las transacciones entre partes relacionadas cumplan con el principio de libre competencia y contempló seis métodos para aplicar dicho principio: Método del precio comparable no controlado, Método del costo adicionado, Método del precio de reventa, Método de partición de utilidades, Método del margen neto de la transacción y el Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. El ISR le faculta a la Administración Tributaria hacer los ajustes correspondientes a las transacciones que no cumplan con el principio de libre competencia y ello resultare en una menor tributación, para lo cual definió lo que se considera para efectos tributarios como partes relacionadas, las operaciones deberán ser

comparables en sus aspectos más importantes con transacciones con empresas independientes, y faculta a la Administración Tributaria recalificar las operaciones entre partes relacionadas a su verdadera naturaleza económica si en ellas hay diferencia en la forma jurídica.

3. Las implicaciones contables y fiscales, se pueden considerar que van de la mano, principalmente porque en el tema de los precios de transferencia, está implícito el tema de partes relacionadas en las Normas Internacionales de Información Financiera y también está definida en las Normas Especiales de Valoración de Partes Relacionadas del Impuesto Sobre la Renta, y ambas tienen el propósito de revelar el control o la influencia que tiene la matriz sobre las empresas subsidiarias. Los estados financieros se preparan para tomar decisiones y entre los interesados están: los propietarios, los empleados, los proveedores, los bancos, los acreedores comerciales y los gobiernos.

4. Con el caso práctico se demostró que las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, mejor conocidas a nivel mundial como precios de transferencia, van a tener un efecto económico importante en el impuesto sobre la renta por las ventas al exterior si la Administración Tributaria con base en la interpretación de la ley, considera que no cumple con el principio de libre competencia y con la facultad que le confiere la ley recalifica las operaciones y que en este caso las ventas para equiparar el margen de la ganancia bruta, lo que implica la modificación de la base imponible y el impuesto sobre la renta de Q461,086 ajustado pasa a Q772,240 sufre un ajuste de Q461,086, (ver tabla 10 página número 96) la realidad económica de la empresa pasa del 28% a 75% el porcentaje del Impuesto Sobre la Renta, lo que implicaría la violación del principio de legalidad contemplado en el Código Tributario.

RECOMENDACIONES

1. A las empresas industriales guatemaltecas regionales de formas continuas, revisar, modificar y acomodar toda su estructura contable y administrativa para que responda a las necesidades de información tanto interna como externa, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera como a las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas contenidas en el Impuesto Sobre la Renta, especialmente en el tema de partes relacionadas.
2. Implementar dentro de sus organizaciones programas de capacitación, con relación al tema de precios de transferencias dirigido a sus colaboradores, en todas las áreas departamentales y en particular al departamento de contabilidad, para evitar que por desconocimiento se infrinja las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas contenidas en el Impuesto Sobre la Renta y evitar innecesarias sanciones por parte de la Administración Tributaria.
3. Contactar con empresas que cuenten con la colaboración de profesionales de otros países que tienen ya una experiencia mínima de diez años en el tema de los precios de transferencia, para evaluar la posibilidad de contratar un estudio de precios de transferencia, que sirva de base para hacer ante la Administración Tributaria la solicitud de un Acuerdo de precios por anticipado, para que por lo menos obtener una seguridad razonable de que en cuatro años no se va a tener contingencias fiscales por este tema.

4. Contratar un asesor fiscal que sirva de apoyo a la Administración de la empresa, para que pueda revisar en forma objetiva e independiente todos los aspectos contables y fiscales de las leyes tributarias y en particular en el tema de precios de transferencia, o en su defecto evaluar la posibilidad de un departamento de auditoría interna que pueda realizar esas funciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Anguita Morera, 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. Asamblea Nacional Constituyente, 1985 Reformada por el Acuerdo Legislativo 1993; del Congreso de la República de Guatemala. Constitución Política de la República de Guatemala
3. Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio de Guatemala, Decreto Número 2-70, 2015, páginas 202
4. Congreso de la República de Guatemala. Código de Trabajo, Decreto Número 1441, 2010, páginas 261
5. Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto Número 6-91, 2015, páginas 124
6. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, 2012, páginas 133
7. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Creación del Instituto de Recreación de los Trabajadores de Empresas Privadas de Guatemala, Decreto Número 1528, páginas 6
8. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO-, Decreto Número 73-2008
9. Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Decreto Número 295, páginas 30

- 10.** Congreso de la República de Guatemala. Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo de los Trabajadores del Sector Privado, Decreto Número 75-78

- 11.** Congreso de la República de Guatemala. Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público

- 12.** Dinice, H. (2013). Sexto Método. Deloitte, Seminario Precios de Transferencia.

- 13.** Estrada V, (2013). Precios de transferencia. Análisis de operaciones de partes relacionadas. Guatemala

- 14.** Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Londres: IASCF Publications Department. Páginas 1,170

- 15.** Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI. Documento preparado para Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. (2007) Historia de la Tributación en Guatemala. Guatemala

- 16.** López, A. (2013). Precios de transferencia, una visión de política fiscal.

- 17.** Ministerio de Economía. Para el viceministerio de Desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa en Guatemala, Acuerdo Gubernativo No. 178-2001, páginas 5

- 18.** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economicos (OCDE). (2010). Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Paris, páginas 375

- 19.** Renes, E. (1982). Contabilidad de costos (2da. Edición). México: Limusa, páginas 185

- 20.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Material de apoyo para las pláticas de orientación para la elaboración de tesis. Guatemala

WEBGRAFÍA

21. Copagua, R.L. (2014, 15 de mayo). Imprenta en Guatemala. Recuperado de http://facultadeconomica.blogspot.com/2012_09_01_archive.html
22. [http://es.dbpedia.org/page/Grupo de empresas](http://es.dbpedia.org/page/Grupo_de_empresas)
23. http://facultadeconomica.blogspot.com/2012_09_01_archive.html
24. <http://lema.rae.es/drae/?val=empresa>
25. <http://lema.rae.es/drae/?val=implicacion>
26. <http://lema.rae.es/drae/?val=industria>
27. http://www.oecd.org/document/7/0,3343,es_36288966_36288120_36954951_1_1_1_1,00.htm
28. Santos, J. (2012, 16 de mayo). Firma convenio de transparencia con siete países. Siglo21.com.gt. Recuperado de <http://www.s21.com.gt/node/226003/firmaconvenio>
29. <http://www.sat.gob.gt>
30. <http://www.youtube.com>

GLOSARIO

Activo intangible

La contabilidad desarrolló un nuevo concepto para incorporar a los balances económicos del patrimonio de una organización, el valor de marca, el conocimiento que desarrolla una organización, y el crecimiento debido al resultado de investigaciones.

Los activos intangibles pueden ser: las marcas, la identidad corporativa, la comunicación institucional, la imagen, el reconocimiento de los stakeholders y la reputación de una organización; el conocimiento comercial, operativo, científico o tecnológico, la propiedad intelectual, patentes y derechos de comercialización; las licencias, concesiones y derechos de autor; la cartera de clientes y la forma de relacionarse con ellos, entre otros.

Activo tangible

Es un término utilizado en los negocios al evaluar el valor global de una empresa. Los elementos tangibles son aquellos que tienen una existencia física.

Acuerdo de reparto de costes (ARC)

Siglas que significan acuerdos de reparto de costes entre dos o más empresas asociadas.

Acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP)

Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterio (relativos, por ejemplo, al método de cálculo,

los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto periodo. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. Los APP tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales –de naturaleza administrativa, judicial y de tratados— de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.

OCDE.

Ajuste primario

Ajuste de los beneficios imposables de una sociedad realizados por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria.

Ajuste secundario

Es un ajuste complementario a los ajustes primario y correlativo, cuya utilidad radica en que garantiza el restablecimiento de la situación que hubiera existido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de plena competencia.

Arbitraje

En Derecho, es una forma de resolver un litigio sin acudir a la jurisdicción ordinaria. Es una estrategia de resolución de conflictos junto a la negociación, mediación y conciliación.

Carga de la prueba

El ***onus probandi*** (o **carga de la prueba**) es una expresión latina del principio jurídico que señala quién está obligado a probar un determinado hecho ante los tribunales.

Doble tributación fiscal

Cada Estado elabora su legislación fiscal de modo soberano, lo que provoca una superposición de soberanías fiscales, ya que un Estado puede aplicar el principio de territorialidad, mientras otro puede aplicar el principio de personalidad. Esto puede conducir a que:

- una misma persona sea gravada en dos países distintos por una misma renta
- una misma renta sea gravada en dos personas distintas en dos países distintos
- un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

Joint Venture

Es definido como la sociedad en participación, sociedad temporal, asociación de empresas, asociación temporal de empresas, unión temporal de empresas.

El joint-venture es un anglicismo: asociación de empresas; emprendimiento conjunto.

Dos empresas independientes se unen (en capital y riesgo) para realizar un proyecto entre las dos. Ambas mantienen su independencia en todo lo demás.

Know-How

(del inglés *saber-cómo*) o **Conocimiento Fundamental** es una forma de transferencia de tecnología. Es una expresión anglosajona utilizada en los últimos tiempos en el comercio internacional para denominar los conocimientos

preexistentes no siempre académicos, que incluyen: técnicas, información secreta, teorías e incluso datos privados (como clientes o proveedores)

Marca

Es un título que concede el derecho exclusivo a la utilización de un signo para la identificación de un producto. Pueden ser marcas las palabras o combinaciones de palabras, imágenes, figuras, símbolos, gráficos, letras, cifras, formas tridimensionales (envoltorios, envases, formas del producto o su representación)

Patente

Es un conjunto de derechos exclusivos concedidos por un Estado al inventor (o su cesionario) de un nuevo producto susceptible de ser explotado industrialmente, por un período limitado de tiempo a cambio de la divulgación de la invención.

Stackholders

El término agrupa a trabajadores, organizaciones sociales, accionistas y proveedores, entre muchos otros actores clave que se ven afectados por las decisiones de una empresa. Generar confianza con estos es fundamental para el desarrollo de una organización.

Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–

Es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica, Dto. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. La SAT goza de autonomía

funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.