

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man in a blue robe and a red hat, holding a staff and a book, standing on a green mountain. Above him is a golden crown and a lion. The Latin motto "CETERIS CONSPICUA CAROLINA ACADIA COACTEMALENSIS INTER" is inscribed around the perimeter of the seal.

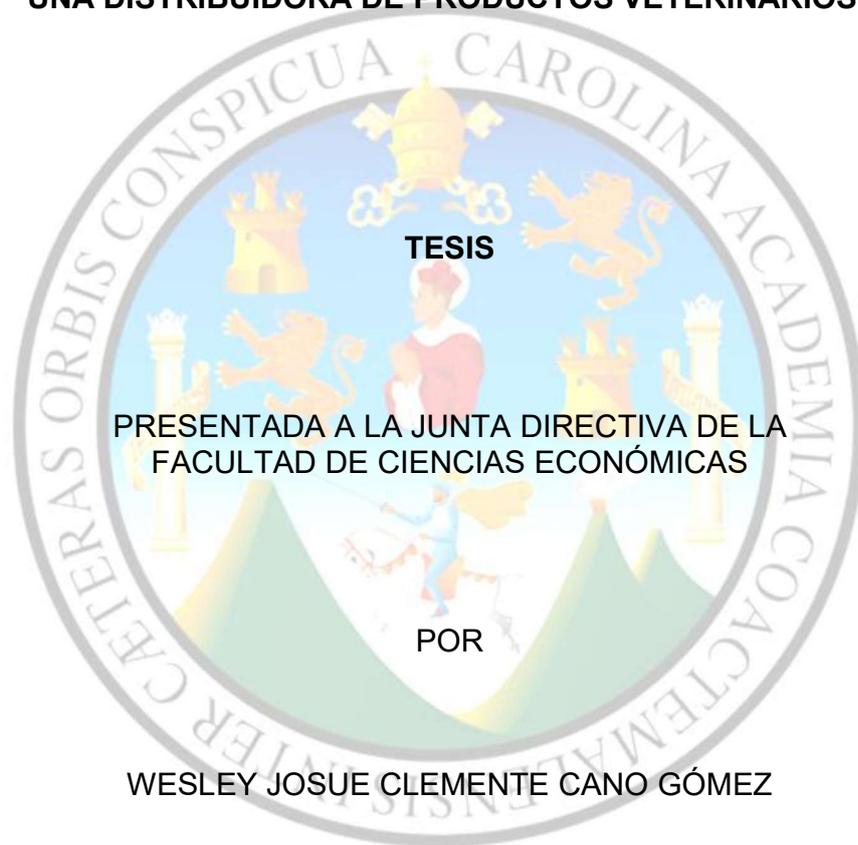
**“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA
REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE
UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS”**

WESLEY JOSUE CLEMENTE CANO GÓMEZ

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA
REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE
UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS”**



PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

**MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA
FACTULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo	Msc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero	Vacante
Vocal Cuarto	Br. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

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

Matemática-Estadística	Lic. Felipe Hernández Sincal
Contabilidad	Lic. Erik Roberto Flores López
Auditoría	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdez
Secretario	Lic. Oscar Fernando Aguilar García
Examinador	Dr. Manuel Alberto Selva Rodas

Guatemala, 23 de julio de 2019

Licenciado

Luis Antonio Suárez Roldán

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con el DICTAMEN-AUDITORÍA No. 30-2018 con fecha treinta de enero de dos mil dieciocho, emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, en la cual se me asignó, para ser asesor de tesis en el trabajo del estudiante: Wesley Josue Clemente Cano Gómez, quien efectuó la investigación del punto de tesis denominado: **“EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS”**.

Al haberse concluido el trabajo en mención, me dirijo a usted para informarle que reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos y lo recomiendo para los efectos correspondientes.

Atentamente,

Lic. Erik Roberto Flores López

No. Colegiado CPA 303

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

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

J.D-TG No. 00274-2020
Guatemala, 06 de mayo del 2020

Estudiante
WESLEY JOSUE CLEMENTE CANO GÓMEZ
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 06-2020 de la sesión celebrada por Junta Directiva el 12 de marzo de 2020, que en su parte conducente dice:

"QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; documentos en los que se informa que los estudiantes que se listan a continuación, aprobaron el Examen de Tesis, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis y expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2º. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

Estudiante Registro Académico Título de tesis

Estudiante	Registro Académico	Título de tesis
WESLEY JOSUE CLEMENTE CANO GÓMEZ	201010449-1	EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS

3º. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación".

"DÉJEME ENSEÑAR A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



m.ch

DEDICATORIA

A DIOS

Por darme la vida, salud y sabiduría, por sus bendiciones nuevas cada mañana, porque sin él nada es posible, porque gracias a él estoy aquí hoy.

A MIS PADRES

Eneas Cano y Cristina Gómez, por darme todo el apoyo incondicional, por todo su amor y cariño, por estar pendientes de mi en todo momento. Gracias.

A MI ABUELITO

Clemente Cano, por todo el apoyo moral y espiritual, un gran ejemplo a seguir, porque a sus 92 años sigue dándome grandes enseñanzas. Gracias abuelito.

A MIS HERMANOS

Por estar conmigo en todos los momentos.

A MI FAMILIA EN GENERAL

Por todo el apoyo que me han brindado.

A MIS AMIGOS

Guillermo Dávila y Marvin Corado, porque cuando se trabaja en equipo las cosas funcionan mejor.

A MI ASESOR

Lic. Erik Roberto Flores López, por su ayuda con este último paso en carrera.

A LA UNIVERSIDAD

Y a la Facultad de Ciencias Económicas, por haberme dado el conocimiento necesario para poder desarrollarme como un profesional.

AL PUEBLO DE GUATEMALA

Porque con sus impuestos se ha costado mi carrera universitaria.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
---------------------	----------

CAPÍTULO I

DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS

1.1	Empresa	1
1.2	Tipos de empresas en Guatemala	2
1.2.1	Empresa individual	2
1.2.2	Sociedades	3
1.2.3	Sociedades mercantiles	4
1.3	Significado de medicina veterinaria	10
1.4	Empresa veterinaria	11
1.4.1	Servicios veterinarios clínicos	12
1.4.2	Servicios veterinarios preventivos	12
1.4.3	Suministro de medicamentos veterinarios	12
1.5	Distribuidora de productos veterinarios	12
1.5.1	Legislación y normativas aplicables para una distribuidora de producto veterinarios	13
1.6	Estructura organizacional de una sociedad anónima	16
1.7	Legislación aplicable	17
1.7.1	Generalidad de la legislación aplicable para realizar negocios en Guatemala	17
1.7.2	Códigos de Guatemala	19
1.7.3	Leyes	21

CAPÍTULO II

MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1	Precios de transferencias	27
2.1.1	Definición de un precio de transferencia	28
2.1.2	Aplicación de un método de precios de transferencia	29
2.1.3	Principio de plena competencia	30
2.1.4	Definición de partes relacionadas	32
2.2	Legislación fiscal sobre precios de transferencia	32
2.2.1	Problemática fiscal sobre precios de transferencia	32
2.2.2	Objetivo fiscal en Guatemala al aplicar precios de transferencia	33
2.2.3	Métodos para aplicar el estudio de precios de transferencia	33
2.2.4	Requerimientos de la Superintendencia de Administración Tributaria para estudio de precios de transferencia (SAT)	44
2.2.5	Contenido de la guía técnica de estudio de precios de transferencia	44
2.3	Resumen de la metodología en materia de precios de transferencia establecidos en la organización para la cooperación y desarrollo económico	63
2.4	Estadística	63
2.4.1	Estadística aplicada a las finanzas	64
2.4.2	Transacciones por arriba del rango intercuartil	69
2.4.3	Transacciones dentro del rango intercuartil	69
2.4.4	Transacciones por debajo del rango intercuartil	70
2.5	Ajustes derivados de la aplicación de precios de transferencia	71
2.5.1	Ajustes primarios	71
2.5.2	Ajustes bilaterales	72
2.5.3	Secundario	73
2.5.4	Ajuste correlativo	73

2.5.5	Acuerdos de precios por anticipado	73
-------	------------------------------------	----

CAPÍTULO III

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR

3.1	Contador público y auditor	74
3.2	Perfil del contador público y auditor	74
3.3	Ámbito de aplicación de los servicios prestados por el contador público y auditor	77
3.4	Contador Público y Auditor en el ámbito de la auditoría	77
3.4.1	Los auditores internos	78
3.4.2	Auditores externos	78
3.5	Contador público y auditor independiente	78
3.6	El contador público y auditor como asesor	79
3.7	El contador público y auditor como consultor	80
3.8	Tipos de consultoría	81
3.8.1	Consultoría estratégica	81
3.8.2	Consultoría de marketing y comercialización	81
3.8.3	Consultoría financiera	81
3.8.4	Consultoría fiscal	81
3.9	Etapas de la consultoría	82
3.9.1	Etapa 1 Preparación inicial	82
3.9.2	Etapa 2 Diagnóstico	83
3.9.3	Etapa 3 Plan de acción	84
3.9.4	Etapa 4 Aplicación	85
3.9.5	Etapa 5 Terminación	86
3.10	El contador público y auditor como consultor tributario	87
3.11	Federación internacional de contadores IFAC	88

CAPÍTULO IV
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA
REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE
UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS
(CASO PRÁCTICO)

4.1	Antecedentes de la entidad	90
4.2	Solicitud de servicios profesionales para la elaboración de un estudio de precios de transferencia	95
4.3	Propuesta de servicios profesionales para la elaboración de un estudio de precios de transferencia	97
4.4	Carta de aceptación de la consultoría para elaborar un estudio de precios de transferencia	102
4.5	Carta de compromiso para la elaboración de un estudio de precios de transferencia	103
4.6	Índice de papeles de trabajo	105
4.7	Cédulas de marcas	106
4.8	Etapas de la consultoría	107
4.8.1	Etapa 1 preparación inicial	107
4.8.2	Etapa 2 diagnóstico	109
4.8.3	Etapa 3 plan de acción	128
4.8.4	Etapa 4 aplicación	130
4.8.5	Etapa 5 terminación	134
	CONCLUSIONES	187
	RECOMENDACIONES	188
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	189

ÍNDICE DE TABLAS

No.		Página
1	Rango intercuartil cuando “n” es impar	66
2	Rango intercuartil cuando “n” es par	68
3	Transacciones por arriba del rango intercuartil	69
4	Transacciones dentro del rango intercuartil	70
5	Transacciones por debajo del rango intercuartil	70
6	Precios de compras con relacionadas	123
7	Precios de ventas con relacionadas	124
8	Precios de compras con independientes	125
9	Precios de ventas con independientes	126
10	Aplicación del método precio comparable no controlado en compras	130
11	Aplicación del método precio comparable no controlado en ventas	131
12	Matriz para la selección y descarte del método	132
13	Resumen matriz de descarte de métodos	136
14	Precios por debajo del rango intercuartil	137
15	Determinación del rango intercuartil en compras	142
16	Determinación del rango intercuartil en ventas	143
17	Información general de Distribuidora GPA, S.A.	144
18	Identificación de las personas que operan en la empresa	147
19	Estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo	147
20	Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional por jurisdicción Fiscal y principal actividad económica	149
21	Descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de facturación	150
22	Funciones asumidas	158
23	Matriz de descarte y selección del método	165

ÍNDICE DE TABLAS

No.		Página
24	Precios de compra partes no relacionadas	167
25	Análisis de precios para Monencina para Bovinos 25 kg	168
26	Análisis de precios para Gestación 22.7 kg	169
27	Análisis de precios para Lactancia 22.7 kg	170
28	Análisis de precios para Pollitas en Crecimiento 22.7 kg	171
29	Análisis de precios para Pollitas en Desarrollo 22.7 kg	172
30	Precios de ventas con partes no relacionadas	173
31	Análisis de precios para Monencina para Bovinos 25 kg	173
32	Análisis de precios para Gestación 22.7 kg	176
33	Análisis de precios para Lactancia 22.7 kg	177
34	Análisis de precios para Pollitas en Crecimiento 22.7 kg	178
35	Análisis de precios para Pollitas en Desarrollo 22.7 kg	179
36	Compras realizadas a la compañía relacionada en El Salvador	180
37	Ventas realizadas a las compañías relacionadas en Honduras y Panamá	181
38	Anexo operaciones relacionadas compras	185
39	Anexo operaciones relacionadas ventas	186

ÍNDICE DE FIGURAS

No.		Página
1	Estructura organizacional de una sociedad anónima	16
2	Ilustración de cuartiles y percentiles	66
3	Estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo	148
4	Organigrama funcional de Distribuidora GPA, S.A.	151
5	Visualización del control sobre las relacionadas	157

INTRODUCCIÓN

Todas las empresas, independientemente, de la actividad a la que se dediquen, deben de estar sujetas a una legislación, con fines de poder ser controladas en cuanto a sus tributos, determinando el tipo de régimen apropiado con relación a su actividad económica. Por lo tanto, es necesario que los accionistas, directores y personas encargadas de la entidad estén enterados de todos los requerimientos por parte de la administración tributaria, con el objetivo de no caer en incumplimientos e inconsistencias.

A lo largo del tiempo a las empresas se les evalúan sus transacciones con partes relacionadas, en cuanto a precios de compra y venta en sus operaciones, comprobando si se cumple con el principio de plena competencia, por lo que lo hacen por medio de un estudio de *Precios de Transferencia*.

Precios de Transferencia examina los precios pactados de operaciones que fueron efectuadas entre dos o más entidades que pertenecen a una misma organización. La legislación tributaria guatemalteca requiere la evaluación de estos precios a través de algunos métodos establecidos en las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico "OCDE".

Al realizar un estudio por medio de un método, se determina si la compañía cumple con el principio de plena competencia y se pueden revelar los precios pactados con entidades relacionadas; así mismo, la prevención de requerimientos, notificaciones y/o ajustes posteriores por incumplimientos.

En virtud de lo anterior, y como valor agregado en el cual se desea mantener, intentar y demostrar con razonamientos lógicos y científicos un resultado, se presenta la siguiente tesis titulada: “EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS”, con el fin de ejemplificar y exponer de manera fácil y sencilla la importancia de un estudio de precios de transferencia a través de la aplicación de un método, de otros que presenta la ley en materia, ante las necesidades de cumplir con la legislación interna del país.

Para lograr una óptima comprensión sobre el contenido de este, el tema se ha dividido en cuatro capítulos, quedando de la siguiente manera:

Capítulo I: menciona información general definiendo conceptos tales como: Empresas, sociedades, veterinarias, órgano que las regula, legislación y normas aplicables a la entidad analizada.

Capítulo II: enfatiza las bases y lineamientos para la elaboración de un estudio de precios de transferencia entre compañías relacionadas, determinando si se cumple con el principio de libre competencia, utilizando herramientas técnicas para la obtención de resultados efectivos.

Capítulo III: se menciona información general de la parte examinadora, sus bases, sus principios, sus perfiles, para el análisis y razonamiento como consultor de un estudio de precios de transferencia a una entidad.

Capítulo IV: se desarrolla un caso práctico, utilizando para el efecto, la información requerida en la guía técnica proporcionada por la superintendencia de administración tributaria, misma que servirá de base para

realizar el estudio de precios de transferencia reflejando una conclusión y un informe de consultoría a la administración de los resultados obtenidos.

Finalmente, se desarrollan las conclusiones y recomendaciones a las que se llegó como resultado de la tesis realizada y las referencias bibliográficas consultadas.

CAPÍTULO I

DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS

1.1 Empresa

“Una empresa se puede definir como actividad realizada y promovida por capital humano, maquinaria y recursos que tienen un objetivo común, siendo este, por lo general, económico. Las empresas suelen ofrecer un bien o servicio como forma de obtener ganancias, y para la consecución de los objetivos se realizan inversiones económicas. Se termina con una definición de empresa atendiendo a todo lo que la integra, los medios, los objetivos y los recursos para conseguir beneficios; sin embargo, a lo largo de la historia, muchos economistas han intentado dar una definición de “empresa”, teniendo en cuenta algunos o todos los elementos que integran una empresa.” (30:1)

“En cuanto a la definición que expone la comunidad europea: Se considerará empresa toda entidad, independientemente de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica. En particular, se considerarán empresas las entidades que ejerzan una actividad artesanal u otras actividades a título individual o familiar, las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular, y en este caso, se centra en el número de personas que integran la empresa, y en el carácter y el alcance de esta.” (30:1)

“Una de las más completas y utilizadas es esta: Una empresa es un sistema que con su entorno materializa una idea, de forma planificada, dando satisfacción a demandas y deseos de clientes, a través de una actividad

comercial, que recoge la idea de la empresa como actividad que desempeña una actividad buscando satisfacer una necesidad del cliente.” (30:1)

El diccionario de la real academia española (DRAE) recoge las acepciones de la palabra empresa, por un lado, Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos y, por otro, lugar en que se realizan estas actividades.

1.2 Tipos de empresas en Guatemala

En Guatemala se pueden constituir diferentes tipos de empresas al igual que sociedades, por lo tanto, se desarrollan algunos conceptos que ayudan a la diferenciación de estas.

1.2.1 Empresa individual

“El comerciante individual es el sujeto que ejercita una actividad en nombre propio y con finalidad de lucro, mediante una organización adecuada. Lo que caracteriza al comerciante que ejercita actos de comercio, de aquel que no es comerciante, pero si realiza actos de comercio, es la habitualidad, es decir, el comercio es el medio de vida. Se entiende pues como comerciante individual a aquella persona que con capacidad legal para ejercer el comercio hace de él su ocupación habitual, lo que supone la compra y venta de productos y/o prestación de servicios, con el único objeto de producir ganancias, pudiendo actuar para ello como intermediario de quien produce o comercializa los productos y con quien será el consumidor final de los mismos.” (24:1)

A continuación, algunas referencias en cuanto al comerciante individual en Guatemala, según el código de comercio Decreto número 2-70 y código civil Decreto número 106.

Artículo 335 Código de Comercio, Comerciante Individual. “La inscripción del comerciante individual se hará mediante declaración jurada del interesado, consignada en formulario con firma autenticada, que comprenderá: 1º. Nombres y apellidos completos, edad, estado civil, nacionalidad, domicilio y dirección. 2º. Actividad a que se dedique. 3º. Régimen económico de su matrimonio, si fuere casado o unido de hecho. 4º. Nombre de su empresa y sus establecimientos y sus direcciones. 5º. Fecha en que haya dado principio su actividad mercantil.” (2:72)

Artículo 6 Código de Comercio, Capacidad. “Tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al código civil son hábiles para contratar y obligarse.” (2:2)

Artículo 8 Código Civil, Capacidad. “La capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad. Son mayores de edad los que han cumplido dieciocho años. Los menores que han cumplido catorce años son capaces para algunos actos determinados por la ley.” (16:2)

1.2.2 Sociedades

Artículo 1728 Código Civil, Sociedades. “Es un contrato por el que dos o más personas convienen en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias.” (16:200)

En Guatemala la sociedad debe celebrarse por escritura pública con la solemnidad establecida en el artículo 16 del Código de Comercio e inscribirse en el registro respectivo para que pueda actuar como persona jurídica. Artículo 1729 del Código Civil. Para su constitución deben llenarse los requisitos establecidos en los artículos 46 y 47 del Código de Notariado.

1.2.3 Sociedades mercantiles

Artículo 14 Código de Comercio, “Personalidad Jurídica. La sociedad mercantil constituida de acuerdo con las disposiciones de este código e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados.” (2:4)

Para la constitución de sociedades, la persona o personas que comparezcan como socios fundadores, deberán hacerlo por sí o en representación de otro, debiendo en este caso, acreditar tal calidad en la forma legal. Queda prohibida la comparecencia como gestor de negocios.

Artículo 16 Código Civil, “La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.” (16:4)

A continuación, algunas sociedades que pueden constituirse en el registro mercantil de Guatemala:

a) La sociedad colectiva

En la que todos los socios responden de todas las obligaciones contraídas independientemente de si fueron ellos individualmente los responsables; con los bienes aportados a la sociedad y con los propios de ser necesario; y por los demás socios si estos no pueden pagar. Por lo tanto, cada socio puede, si los negocios van mal, pueden perder mucho más de lo aportado.

Artículo 59 Código de Comercio, 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.” (2:13)

b) Las sociedades en comandita

Simple y accionaria, se dan cuando una persona o varias personas aportan el capital y otra u otras personas aportan el conocimiento.

Artículo 68 Código de Comercio, 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.” (2:14)

Las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones.

c) La sociedad de responsabilidad limitada

En la cual los socios solo responden por sus aportaciones. Es una opción apropiada para pequeñas y medianas empresas.

Artículo 78 Código de Comercio, Sociedad de Responsabilidad Limitada. “Es la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de sus aportaciones.” (2:16)

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.

d) De la sociedad en comandita por acciones

Artículo 195 Código de Comercio, 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.” (2:41)

Las aportaciones deben estar representadas por acciones.

e) La sociedad anónima

Permite que cada accionista responda únicamente por el pago de las acciones que le pertenecen. Esta es la sociedad más utilizada en Guatemala pues hasta hace poco las acciones podían ser al portador y por lo tanto permitía el anonimato de los accionistas.

Artículo 86 Código de Comercio, 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”. (2:18)

Debido a la lucha en contra del lavado de dinero, las acciones al portador han quedado prohibidas, quedando solo nominativas, lo que podría provocar que este tipo de sociedad pierda su interés para la conformación de micro, pequeñas y medianas empresas; pero sigue siendo ventajosa por permitir captar grandes cantidades de capital, siendo el tipo idóneo para grandes y megaempresas.

Artículo 87 Código de Comercio, Denominación. “La sociedad anónima se identifica con una denominación, la que podrá formarse libremente, con el agregado obligatorio de la leyenda: Sociedad Anónima, que podrá abreviarse S. A. La denominación podrá contener el nombre de un socio fundador o los apellidos de dos o más de ellos, pero en este caso, deberá igualmente incluirse la designación del objeto principal de la sociedad.” (2:18)

Artículo 138 Código de Comercio, Capital Autorizado. “El capital autorizado de una sociedad anónima es la suma máxima que la sociedad puede emitir en acciones, sin necesidad de formalizar un aumento de capital. El capital autorizado podrá estar total o parcialmente suscrito al constituirse la sociedad y debe expresarse en la escritura constitutiva de la misma.” (2:28)

Artículo 89 Código de Comercio, Capital Suscrito. “En el momento de suscribir acciones, es indispensable que cada accionista pague, por lo menos, el veinticinco por ciento (25%) del valor nominal de cada acción suscrita.” (13:4)

Artículo 90 Código de Comercio, Capital Pagado Inicial. “Al constituirse una sociedad anónima, el monto del capital inicial de la misma será de por lo menos doscientos quetzales (Q. 200.00).” (13:4)

Artículo 132 Código de Comercio, Asamblea General. “La asamblea general formada por los accionistas legalmente convocados y reunidos, es el órgano supremo de la sociedad y expresa la voluntad social en las materias de su competencia.” (2:27)

Artículo 162 Código de Comercio, Administración. “Un administrador único o varios administradores, actuando conjuntamente constituidos en consejo de administración, serán el órgano de la administración de la sociedad y tendrán

a su cargo la dirección de los negocios de esta. Si la escritura social no indica un número fijo de administradores corresponderá a la asamblea general determinarlo, al hacer cada elección. Los administradores pueden ser o no socios; serán electos por la asamblea general y su nombramiento no podrá hacerse por un período mayor de tres años, aunque su reelección es permitida.” (2:33)

Los administradores continuaran en el desempeño de sus funciones aun cuando hubiere concluido el plazo para el que fueron designados, mientras sus sucesores no tomen posesión.

El nombramiento de administrador es revocable por la asamblea general en cualquier tiempo.

Artículo 164 Código de Comercio, Representación legal. “El administrador único o el consejo de administración en su caso tendrán la representación legal de la sociedad en juicio y fuera de él y el uso de la razón social, a menos que otra cosa disponga la escritura constitutiva.” (2:34)

El consejo de administración podrá otorgar poderes a nombre de la sociedad, pero el administrador único podrá hacerlo solamente si estuviere facultado para ello por la escritura social o por la asamblea general.

Artículo 184 Código de Comercio, Quienes fiscalizan. “Las operaciones sociales serán fiscalizadas por los propios accionistas, por uno o varios contadores o auditores, o por uno o varios comisarios, de acuerdo con las disposiciones de la escritura social y lo establecido en este capítulo. La escritura social podrá establecer que la fiscalización se ejerza por más de uno de los sistemas antes señalados.” (2:38)

Artículo 188 Código de Comercio, Atribuciones. "Son atribuciones de los auditores o de los comisarios además de las otras que les señalen leyes especiales, la escritura social o la asamblea general: 1o. Fiscalizar la administración de la sociedad y examinar su balance general y demás estados de contabilidad, para cerciorarse de su veracidad y razonable exactitud; 2o. Verificar que la contabilidad sea llevada en forma legal y usando principios de contabilidad generalmente aceptados; 3o. Hacer arqueos periódicos de caja y valores; 4o. Exigir a los administradores informes sobre, el desarrollo de las operaciones sociales o sobre determinados negocios; 5o. Convocar a la asamblea general cuando ocurran causas de disolución y se presenten asuntos que, en su opinión, requieran del conocimiento de los accionistas; 6o. Someter al consejo de administración y hacer que se inserten en la agenda de las asambleas, los puntos que estimen pertinentes; 7o. Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones, del consejo de administración, cuando lo estimen necesario; 8o. Asistir con voz, pero sin voto, a las asambleas generales de accionistas y presentar un informe y dictamen sobre los estados financieros, incluyendo las iniciativas que a su juicio convengan; 9o. En general, fiscalizar, vigilar e inspeccionar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad."
(2:39)

f) Sociedad de emprendimiento

"Artículo 1040. Código de Comercio, Sociedad de Emprendimiento. Sociedad de Emprendimiento es aquella que se constituye con una o más personas físicas que solamente están obligados al pago de sus aportaciones representadas en acciones, formando una persona jurídica distinta a la de sus accionistas. Los ingresos totales anuales de una sociedad de emprendimiento no podrán rebasar los cinco millones de Quetzales (Q.5,000,000.00). En caso de rebasar el monto respectivo, la sociedad deberá transformarse en otro régimen societario o figura mercantil, de acuerdo al presente Código en un

plazo no mayor a los seis (6) meses calendario. El monto establecido en el presente artículo se actualizará anualmente el primero de enero de cada año. En caso de que los accionistas no lleven a cabo la transformación de la sociedad a que se refiere el artículo en el tiempo estipulado, responderá frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente, sin perjuicio de cualquier otra responsabilidad en que hubieren incurrido." (2:251)

g) Copropiedad

Artículo 485. Código Civil. "Cuando hay copropiedad. Hay copropiedad cuando un bien o un derecho pertenece proindiviso a varias personas." (16:62)

A falta de contrato o disposición especial, se regirá la copropiedad por las disposiciones del presente capítulo.

Artículo 486. Código Civil. "Cuotas de los partícipes. Las cuotas de los copartícipes se presumen iguales. El concurso de los comuneros, tanto en los beneficios como en las cargas de la comunidad, será proporcional a sus respectivas cuotas." (16:63)

1.3 Significado de medicina veterinaria

La Medicina Veterinaria es la disciplina médica que se encuentra dedicada a la prevención, diagnóstico, tratamiento y cura de las enfermedades y afecciones que atacan a todos los animales, ya sean domésticos, salvajes o de producción. Así como la medicina que se ocupa del ser humano, la que se orienta exclusivamente a los animales dispone de una larguísima historia también y tiene que ver justamente con la relación histórica y tan antigua entre hombres y animales.

Con el correr de los años y gracias a la introducción de nuevas tecnologías y el desarrollo de terapias, la Medicina Veterinaria logró crecer y fortalecerse notablemente. Tampoco se puede evitar que la fantástica difusión de las mascotas, como perros y gatos, contribuyó en el crecimiento mencionado, porque al ser la mascota un miembro más de la familia que se enferma y requiere de cuidados, aumentó muchísimo la demanda de consultas.

Cabe destacarse que hoy día la Medicina Veterinaria se ocupa también de controlar los alimentos y los centros sanitarios en los cuales se atienden a los animales, de prevenir la zoonosis, que es el contagio de cualquier enfermedad que padecen los animales y que pueden contagiarse las personas, de estudiar y predecir el comportamiento que se espera de tal o cual animal y asimismo de mejorar los rendimientos de los animales y de la ganadería productiva.

Por otra parte, la Medicina Veterinaria se erige en una estrecha colaboradora de la Medicina Humana a la hora de la preparación de vacunas y de sueros y en todo aquello inherente al cuidado del medio ambiente y su equilibrio, por ejemplo, defendiendo la salud de los seres humanos, vigilando y previniendo enfermedades animales que puedan afectarlos también y por otro lado las que afectan a los mismísimos animales y que pueden causar en aquellos casos más extremos la desaparición de la especie.

Al profesional que ejerce esta disciplina se lo denomina como veterinario y para ejercer la misma se le exige haberse recibido conforme en la carrera de veterinaria.

1.4 Empresa veterinaria

En el campo de la clínica veterinaria existen 3 tipos de servicios veterinarios clasificados:

1.4.1 Servicios veterinarios clínicos

Incluye el tratamiento de animales enfermos y el control de enfermedades.

1.4.2 Servicios veterinarios preventivos

Visitas graduales de seguimiento para velar la salud de la mascota de cualquier enfermedad.

1.4.3 Suministro de medicamentos veterinarios

Vacunas, desparasitantes y otros productos.

“En la práctica, también se puede ofertar nuevos servicios en la empresa veterinaria como clínicas para animales de edad avanzada, servicios de alojamiento o guardería, nutrición, boutique y moda, chequeos de nuevas mascotas, atención dental etc. Esto es un claro ejemplo de cómo la empresa necesita adaptarse a lo que el mercado demanda.” (25:1)

Se debe entender que el servicio veterinario es la experiencia que viven los clientes cuando visitan la clínica veterinaria. La empresa debe concentrarse en tener un mayor enfoque en construir mejores relaciones con sus clientes, que le permitan conocer mejor lo que desean y responder a esas demandas.

“La diferenciación en la empresa veterinaria es comercializar el servicio médico veterinario profesional orientado a relacionarse con las personas y así tener la oportunidad de comercializar un servicio profesional de alto valor.” (25:1)

1.5 Distribuidora de productos veterinarios

Una empresa distribuidora de productos veterinarios no es nada más que la comercialización de productos que se utilizan para para los servicios médicos,

así como también productos que sirven como antibióticos y productos que se utilizan para la elaboración de alimentos.

En Guatemala hay empresas que importan y exportan productos veterinarios que se comercializan en granjas sirviendo de alimento, antibióticos, medicina para los animales que son sujeto de alimentación en el país, tales como, ganadería, porcicultura y avicultura.

1.5.1 Legislación y normativas aplicables para una distribuidora de producto veterinarios

Todas las empresas están sujetas a las legislaciones internas del país, derivado de ello, se menciona la legislación y normativa aplicable para una distribuidora de productos veterinarios en Guatemala.

a) Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto número 114-97

Artículo 29. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación. Al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación le corresponde atender los asuntos concernientes al régimen jurídico que rige la producción agrícola, pecuaria e hidrobiológica, esta última en lo que le atañe, así como aquellas que tienen por objeto mejorar las condiciones alimenticias de la población, la sanidad agropecuaria y el desarrollo productivo nacional. Para ello tiene a su cargo las siguientes funciones:

a) Formular y ejecutar participativamente la política de desarrollo agropecuario, de los recursos hidrobiológicos, estos últimos en lo que le atañe, y en coordinación con el Ministerio de Ambiente y de Recursos Naturales diseñar la política para el manejo del recurso pesquero del país, de conformidad con la ley;

b) Proponer y velar por la aplicación de normas claras y estables en materia de actividades agrícolas, pecuarias y fitozoosanitarias, y de los recursos hidrobiológicos, estos últimos en lo que le corresponda, buscando la eficiencia y competitividad en los mercados y teniendo en cuenta la conservación y protección del medio ambiente;

c) Definir en conjunto con el Ministerio de Ambiente y de Recursos Naturales la política de ordenamiento territorial y de utilización de las tierras nacionales y promover la administración descentralizada en la ejecución de esta política; deberá velar por la instauración y aplicación de un sistema de normas jurídicas que definan con claridad los derechos y responsabilidades vinculadas a la posesión, uso, usufructo y, en general, la utilización de dichos bienes, mientras permanezcan bajo el dominio del Estado;

d) Formular la política de servicios públicos agrícolas, pecuarios, fitozoosanitarios y de los recursos hidrobiológicos, estos últimos en lo que le atañe, y administrar descentralizadamente su ejecución.

b) Ley de Sanidad Vegetal y Animal. Decreto número 36-98

Artículo 1. Objeto de la Ley. “La presente ley tiene como objetivo velar por la protección y sanidad de los vegetales, animales, especies forestales e hidrobiológicas. La preservación de sus productos y subproductos no procesados contra la acción perjudicial de las plagas y enfermedades de importancia económica y cuarentenaria, sin perjuicio para la salud humana y el ambiente.” (8:1)

Artículo 3. Del órgano ejecutor y funciones. “El Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, denominado en adelante MAGA, es la entidad responsable para la aplicación de la presente ley y sus reglamentos. Para el

efecto, establecerá, mediante acuerdo gubernativo, la estructura técnica y administrativa que se requiera.” (8:2)

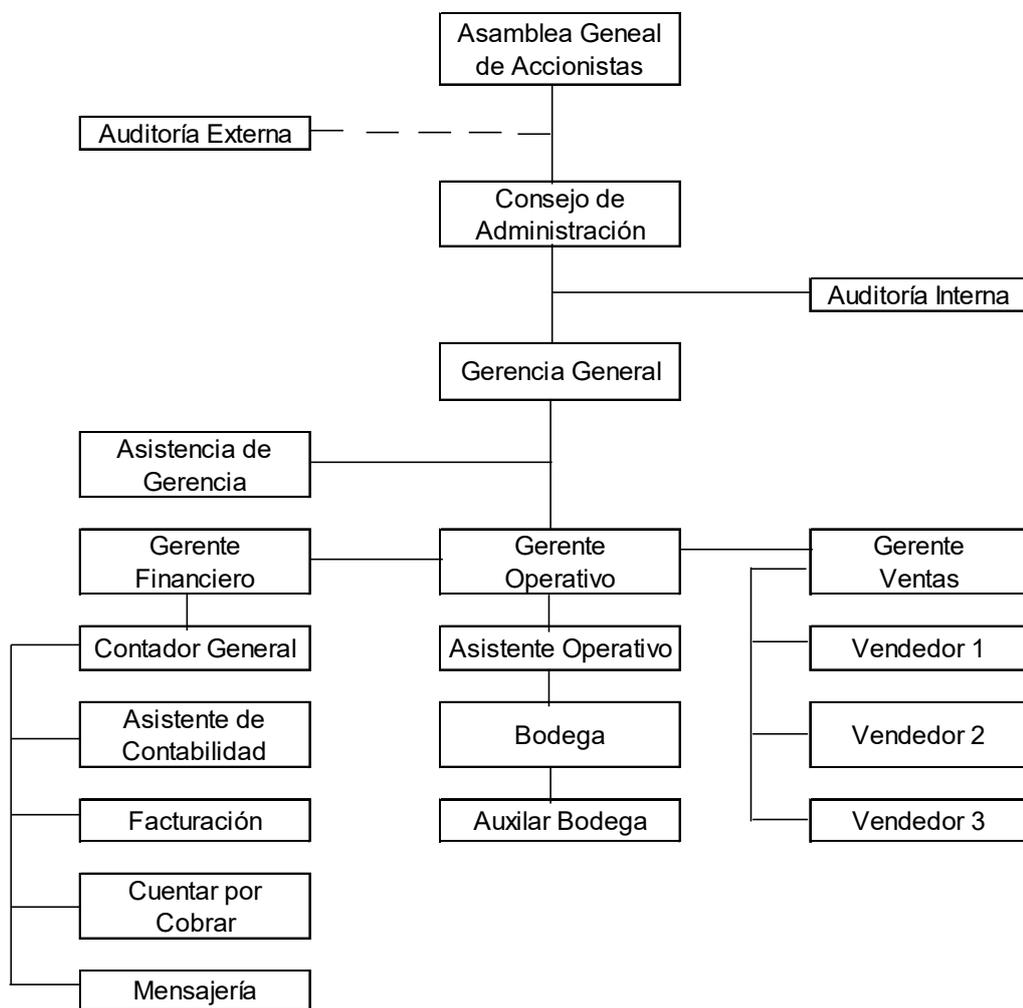
Artículo 31. Regencia profesional. “Las empresas que funcional en el país, que se dediquen a la importación, formulación, producción, transformación, envase, reenvase, almacenamiento, expendio y distribución de pesticidas, fertilizantes, fármacos, biológicos, hidrobiológicos, materias primas, aditivos, premezclas, mezclas, alimentos para uso animal, material reproductivo o productos de la biotecnología, deberán de contratar los servicios de un profesional en el ejercicio liberal de la profesión, colegiado activo, Ingeniero Agrónomo, Médico Veterinario, Zootecnista, o profesional universitario especializado en la rama hidrobiológica, según se trate la finalidad de la empresa, quien fungirá como regente profesional. El reglamento determinará qué empresas estarán sujetas al presente artículo.” (8:9)

Artículo 32. “El regente será responsable técnico, de que las sustancias químicas biológicas o afines, que se envasen, reenvasen, empaquen, reempaquen, importen, fabriquen, formulen, distribuyan, mezclen, almacenen y vendan, estén debidamente registradas y se ajusten a todas las disposiciones de esta ley y sus reglamentos.” (8:9)

1.6 Estructura organizacional de una sociedad anónima

A continuación, se presenta un organigrama general de una sociedad anónima integrada desde la asamblea general de accionistas hasta los auxiliares.

Figura No. 1: Estructura organizacional de una sociedad anónima



Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

1.7 Legislación aplicable

En todos los lugares del mundo las empresas deben de estar regidas por una legislación, la cual le fuere aplicable a su actividad. Para el caso de Guatemala, se puede mencionar legislaciones comerciales, civiles, mercantiles, tributarias, penales, entre otras.

Para una sociedad anónima se pueden mencionan las más importantes, empezando con la Constitución Política de la República de Guatemala, hasta llegar a los reglamentos.

1.7.1 Generalidad de la legislación aplicable para realizar negocios en Guatemala

Guatemala tiene varias leyes que se deben de cumplir para que una empresa, ya sea local o extranjera, pueda iniciar sus negocios en su territorio. La primera ley para observar en temas de negocios es la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para iniciar, la constitución regula, en la sección octava, lo relativo al trabajo: Para que toda empresa pueda funcionar es necesario tener personal que realice el trabajo, por lo que se deben de seguir dichas normas; junto con el código de trabajo, sobre todo, el artículo 102 de la constitución que indica los derechos mínimos que deben de tener los trabajadores, entre los que se encuentra: el pago en moneda local, tener días de descanso, las jornadas que pueden trabajar, entre otros. Es importante hacer mención del artículo 106 de la constitución, que indica que los derechos de los trabajadores son irrenunciables y que únicamente pueden mejorar, no empeorar.

Como segunda ley a observar, se encuentra el Código de Comercio. El código de comercio es la ley que se encarga de regular todas las relaciones

mercantiles que pueden existir entre los comerciantes o empresarios, iniciando desde la forma en que se constituyen hasta los contratos que puedan realizar.

Para iniciar, existen tres tipos de comerciantes:

1. Los comerciantes individuales: personas que practican el comercio en nombre propio y con finalidad de lucro.
2. Los comerciantes sociales locales: quienes solo podrán ser constituidos bajo cinco formas de sociedades, las cuales son:
 - La sociedad colectiva: es en la que todos los socios responden de igual forma.
 - La sociedad comandita simple: es la sociedad en la que existen dos tipos de socios: los comanditados que responden por todo el capital los comanditarios que responden por el monto de su aportación.
 - La sociedad de responsabilidad limitada consiste en que los socios responden únicamente por el monto de su aportación
 - La sociedad anónima: es el tipo de sociedad donde el capital de la sociedad se divide en acciones y los accionistas responden por las acciones que han pagado.
 - La sociedad en comandita por acciones tiene dos tipos de accionistas: los comanditados: quienes responden por la totalidad de las obligaciones de la sociedad y los comanditarios, quienes responden únicamente por el monto de sus acciones. Cabe mencionar, una persona extranjera puede ser accionista de una sociedad guatemalteca.
3. Finalmente, y de conformidad con el artículo 8 del código de comercio, los comerciantes extranjeros, quienes, según dicho artículo son: Los extranjeros podrán ejercer el comercio y representar a personas jurídicas, cuando hayan obtenido su inscripción de conformidad con

las disposiciones del presente código. En estos casos, tendrán los mismos derechos y obligaciones que los guatemaltecos, salvo los casos determinados en leyes especiales.

Como se puede observar, un comerciante extranjero puede actuar en Guatemala siempre y cuando tenga la inscripción correspondiente; dicha inscripción se realiza en el Registro Mercantil. Ahora bien, para que la sociedad pueda ejercer en el país debe de seguir ciertas normas, tal y como lo establece el artículo 213 del código de comercio, el cual establece que:

“Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que tengan en el territorio de la república la sede de su administración o el objeto principal de la empresa están sujetas, incluso en lo que se refiere a los requisitos de validez de la escritura constitutiva, a todas las disposiciones de este código. La forma del documento de constitución se regirá por las leyes de su país de origen. Queda prohibido el funcionamiento de sociedades extranjeras que se dediquen a la prestación de servicios profesionales, para cuyo ejercicio se requiere grado, título o diploma universitarios legalmente reconocidos.” (2:44)

Por tanto, que toda empresa que se desea de constituir en Guatemala debe de seguir las leyes correspondientes para que la misma sea legítima, así como los negocios que esta realice.

1.7.2 Códigos de Guatemala

Un código es una colección sistemática y homogénea de leyes que regulan una rama del derecho positivo.

En otras palabras, un código busca integrar diversas leyes relacionadas, para unificar en un todo homogéneo, lo relativo a una misma rama del derecho. En

la actualidad, se sabe que el derecho no es perfecto, por lo que existen casos en que algunos códigos, si bien no contienen toda la regulación relativa a una rama del derecho, sí proporcionan las reglas generales en la materia y es supletorio en leyes especiales. Por lo que a veces se encuentran códigos que integran todas las normas relacionadas a una rama del derecho y en otras ocasiones, se encuentran códigos que unifican aspectos conceptuales, orgánicos, sustantivos y a veces adjetivos de una rama del derecho. Ejemplos: Código de Comercio, Código Civil, Código de Trabajo, etc.

a) Código de trabajo y sus reformas. Decreto número 1441

Artículo 1 Código de trabajo. “El presente Código regula derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con ocasión del trabajo, y crea instituciones para resolver sus conflictos.” (9:3)

b) Código tributario y sus reformas. Decreto número 6-91

Artículo 1 Código Tributario, Carácter y Campo de Aplicación. “Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.” (4:1)

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico-tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

c) Código de comercio y sus reformas. Decreto número 2-70

Artículo 1 Código de Comercio, Aplicabilidad. “Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de este Código y, en su defecto, por las del Derecho Civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el derecho mercantil.” (2:1)

d) Código de salud. Decreto número 90-97

Artículo 1 Del Derecho a la Salud. “Todos los habitantes de la República tienen derecho a la prevención, promoción, recuperación y rehabilitación de su salud, sin discriminación alguna.” (7:2)

Artículo 2 Definición. “La salud es un producto social resultante de la interacción entre el nivel de desarrollo del país, las condiciones de vida de las poblaciones y la participación social, a nivel individual y colectivo, a fin de procurar a los habitantes del país el más completo bienestar físico, mental y social.” (7:2)

1.7.3 Leyes

Para la siguiente investigación se presentan algunas leyes que están sujetas a cumplimiento por parte de las empresas, puesto que son las normas generales y abstractas que emanan del Congreso de la República de Guatemala.

a) Ley del impuesto al valor agregado Decreto 27-92, sus reformas Decreto 4-2012 y su reglamento acuerdo gubernativo 5-2013

Artículo 2 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Definiciones.

“Para los efectos de esta ley se entenderá:

- **Por venta**

Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

- **Por servicio**

La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

- **Por importación**

La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.

- **Por exportación de bienes**

La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

- **Por exportación de servicios**

La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.

- **Por nacionalización**

Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.

- **Por contribuyentes**

Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

- **Por período impositivo**

Un mes calendario.

- **Por dirección**

La Dirección General de Rentas Internas

b) Ley de actualización tributaria Decreto 10-2012

Artículo 1 Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Objeto. “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.” (12:2)

c) Ley del impuesto de solidaridad Decreto 73-2008

Artículo 1 Ley del Impuesto de Solidaridad, Materia del Impuesto. “Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.” (11:1)

d) Ley de bonificación incentivo para los trabajadores y sus reformas. Decreto número 37-2001

Decreto 78-89 sustituido por los Decretos 7-200 y 37-2001 ambos del Congreso de la República de Guatemala.

Artículo 1 Decreto 37-2001. “Se crea a favor de todos los trabajadores del sector privado del país, cualquiera que sea la actividad en que se desempeñen, una bonificación incentivo de DOSCIENTOS CINCUENTA QUETZALES (Q. 250.00) que deberán pagar a sus empleados junto al sueldo mensual devengado.” (10:1)

e) Ley de bonificación anual para trabajadores del sector privado y público. Decreto número 42-92

Artículo 1 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público. “Se establece con carácter de prestación laboral obligatoria para todo patrono, tanto del sector privado como del sector público, el pago a sus trabajadores de una bonificación anual equivalente a un salario o sueldo

ordinario que devengue el trabajador. Esta prestación es adicional e independiente al aguinaldo anual que obligatoriamente se debe pagar al trabajador.” (5:1)

Artículo 2 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público. La bonificación anual será equivalente al cien por ciento (100%) del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador en un mes, para los trabajadores que hubieren laborado al servicio del patrono, durante un año ininterrumpido y anterior a la fecha de pago. Si la duración de la relación laboral fuere de menor de un año, la prestación será proporcional al tiempo laborado.” (5:2)

f) Ley reguladora de la prestación del aguinaldo para los trabajadores del sector privado. Decreto número 76-78

Artículo 1 “Todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual que éstos devenguen por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente.” (3:2)

Artículo 2 “La presentación a que se refiere el artículo anterior, deberá pagarse el cincuenta por ciento en la primera quincena del mes de diciembre y el cincuenta por ciento restantes en la segunda quincena del mes de enero siguiente.” (3:2)

Las empresas o patronos particulares que, por convenios, pactos colectivos, costumbres o voluntariamente cubran el cien por ciento de la prestación de aguinaldo en el mes de diciembre, no están obligados al pago de ningún complemento en el mes de enero.

g) Salarios mínimos. Acuerdo Gubernativo número 242-2018

Por medio del Acuerdo Gubernativo 242-2018 del Ministerio de Trabajo, se establece el nuevo salario mínimo para las actividades agrícolas, no agrícolas y de la actividad exportadora y de maquila, fijando en Q90.16 diarios para las primeras dos y de Q82.46 para la tercera.

Entra en vigor a partir del uno de enero de 2019 y el acuerdo fue publicado en el Diario de Centro América el viernes 28 de diciembre de 2018.

CAPÍTULO II

MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1 Precios de transferencias

En el presente capítulo se mencionan algunas definiciones sobre precios de transferencias, problemáticas y conceptos que pueden ayudar a la comprensión del lector en cuanto al precios de transferencia. En la legislación aplicable se encuentra la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 (en adelante LAT, Ley de Actualización Tributaria o Decreto 10-2012) y las referencias para aplicar un método de precios de transferencias sin necesidad de elaborar todos, como lo indican las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE).

“Debido a la creciente expansión que ha registrado, en los últimos años el flujo de mercancías entre los diferentes países del mundo, y ante la demanda de los bienes y servicios producidos por las empresas multinacionales en mercados que antes no estaban abiertos al comercio internacional, las empresas multinacionales han tenido que trasladar cada vez con mayor frecuencia centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro. Este fenómeno tiene como consecuencia, que el intercambio de bienes y servicios entre las subsidiarias de un mismo grupo multinacional de empresas se haya incrementado drásticamente en los últimos años, debido a que los grupos multinacionales de empresas desean aprovechar las economías de escala y dividir las funciones entre las subsidiarias de acuerdo con el mejor rendimiento de los recursos con que cuentan dichas subsidiarias en cada país.” (26:1)

En consecuencia, la compraventa de bienes y servicios entre entidades de un mismo grupo será este multinacional o no, da origen a lo llamado ahora problemática fiscal, dado a la investigación de determinar el precio óptimo de transferencias fijado entre las empresas. Dado a esta problemática para las autoridades fiscales traer consigo la tarea de vigilar que las empresas paguen impuestos en su jurisdicción fiscal, con una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado.

2.1.1 Definición de un precio de transferencia

El término “precio de transferencia” puede entenderse como se expresa a continuación:

“Es el precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sea este multinacional o no. De esta manera, para que un precio pueda considerarse de transferencia, tiene que ser resultado de una transacción realizada entre dos o más empresas que se asuman como entidades relacionadas. En resumen, se puede decir que un precio de transferencia es aquel que se establece en transacciones que se realizan entre diferentes ramos o divisiones de una misma empresa o grupo multinacional de empresas.” (26:1)

Un precio de transferencia puede ser resultado de una o varias transacciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas. A continuación, algunos ejemplos típicos de las operaciones:

- Compraventa de materia prima.
- Compraventa de productos terminados.
- Prestación de servicios administrativos, servicios de asistencia técnica.

- Cobro o pago de regalías, transferencia de tecnología,
- Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, préstamos,
- Compraventa de divisas.
- Operaciones financieras en general (futuros, derivados, warrants, etc.)

2.1.2 Aplicación de un método de precios de transferencia

“La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que pueda ser ese proceso de selección, debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionando u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas.” (21:74)

La directriz antes mencionada respecto a que la selección de un método de determinación de precios de transferencia debe aspirar siempre a optar por el método más apropiado en cada caso, no significa que deban analizarse en profundidad o probarse todos los métodos de determinación de precios de transferencia hasta poder seleccionar el más apropiado para cada caso, Como practica correcta, la selección del método más apropiado y de los comparables

debe fundamentarse adecuadamente e inscribirse en un proceso de búsqueda normalizado como se propone en la matriz de descarte del método.

2.1.3 Principio de plena competencia

El principio de plena competencia es un término económico que es base fundamental para la determinación de precios de transferencia. Básicamente este principio establece que las entidades o partes relacionadas deben realizar sus transacciones bajo las condiciones del libre mercado, es decir, como lo harían con entidades terceras independientes en las mismas circunstancias y en las mismas condiciones.

Sin embargo, derivado del incumplimiento del principio de plena competencia por parte de la mayoría de los grupos multinacionales, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) por medio de sus Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias establece criterios, convenios, recomendaciones e informes sobre la materia de precios de transferencia. Por ende, este principio de observancia internacional es el medio por el cual las administraciones tributarias protegen sus intereses y tratan de impedir la evasión, la elusión tributaria y la doble imposición entre las partes involucradas.

Por evasión tributaria se entiende todo acto de omisión que violando las disposiciones legales en el ámbito de un país, o en la esfera internacional, produce la eliminación o disminución de la carga fiscal por elusión tributaria comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una actividad económica, sujeta a gravamen, por el que el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador, que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria y por doble

imposición cuando existe la doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravadas dos o más veces, por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por dos o más sujetos con poder de tributación, siendo así la evasión fiscal una actividad ilícita llevada a cabo con el fin de evitar o reducir el pago de impuestos, mientras que la elusión fiscal busca minimizar el pago de los impuestos por medio de alguna laguna de ley sin violar la misma y por último, la doble imposición existe cuando un mismo bien se encuentra sujeto a un mismo hecho imponible en dos o más países.

Respecto al principio de plena competencia o libre competencia, para efectos de la legislación guatemalteca se le define así: 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.

Mediante la aplicación de las normas de precios de transferencia se pretende evitar que un contribuyente se abstenga de darle o reciba un tratamiento especial en las operaciones que se celebren con su relacionada.

Para efectos de la norma internacional, norma que debe utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales, versa en el artículo 9 del modelo de convenio tributario acerca del principio de plena competencia: cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2.1.4 Definición de partes relacionadas

Se entiende por partes relacionada para efectos de precios de transferencia a todas aquellas entidades que tengan participación ya sea directa como indirectamente en la dirección, control o a nivel de capital sobre otra.

2.2 Legislación fiscal sobre precios de transferencia

Algunos aspectos fiscales de interés para un estudio sobre precios de transferencias y algunas definiciones en cuanto a la problemática para la entidad fiscalizadora de llevar un control adecuado en las transacciones efectuadas entre las transacciones con relacionadas y la legislación aplicable para regular la problemática que empresas paguen impuestos en su jurisdicción fiscal, con una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado.

2.2.1 Problemática fiscal sobre precios de transferencia

La problemática de los precios de transferencia aparece cuando una gran empresa decide descentralizarse y establecer, por lo tanto, centros semiautónomos generadores de utilidad en una o más jurisdicciones fiscales. De esta manera, los administradores de cada división o subsidiaria pueden estar más interesados en maximizar las utilidades de su propia división, que las utilidades de la organización empresarial en su conjunto.

En la mayoría de las corporaciones, sean multinacionales o no, algunas divisiones hacen ventas a otras divisiones. En tales casos el precio al que los bienes se transfieren entre las divisiones, el cual es el precio de transferencia, tiene un efecto fundamental sobre las utilidades de cada división.

Por lo tanto, a diferencia de las transacciones llevadas a cabo entre empresas que no son entidades relacionadas, un precio de transferencia puede ser afectado por consideraciones de planeación corporativa, y de esta manera

podiera ser que no refleje las fuerzas reales de mercado que estarían implicadas si dichas transacciones se llevaran a cabo entre empresas independientes.

De esta manera, mediante la fijación de los precios de transferencia, una empresa multinacional puede reducir su carga tributaria trasladando utilidades de una jurisdicción con alta imposición fiscal u otra con menores tasas fiscales.

2.2.2 Objetivo fiscal en Guatemala al aplicar precios de transferencia

En el caso específico de Guatemala, el ámbito objetivo de aplicación de precios de transferencia abarca a aquellas entidades que tienen partes relacionadas en el extranjero, realizan transacciones con ellas y que surta efectos en la determinación de la base imponible y determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Para tales efectos, el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria establece como ámbito objetivo de aplicación en el artículo 57: “El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y que tenga efectos en la determinación de la base imponible del periodo en el que se realiza la operación y en los siguientes periodos.” (12:36)

2.2.3 Métodos para aplicar el estudio de precios de transferencia

A continuación, un detalle de los artículos más importantes para el objeto de estudio, “Precios de Transferencias”, establecidos en la ley de actualización tributaria, Decreto 10-2012, en el capítulo VI “normas especiales de valoración entre partes relacionadas” y sección I “principio de libre competencia”.

a) 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.” (12:34)

b) Artículo 55. Facultades de la Administración Tributaria.

“La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario.” (12:34)

De acuerdo con los conceptos mencionados en este artículo; el objetivo de la administración es determinar que las transacciones mercantiles realizadas entre empresas que tienen vínculos entre sí se realicen sobre precios que define la libre oferta y demanda; en caso contrario, la administración hará los ajustes correspondientes, a efecto se efectúe la justa tributación sobre tales operaciones en la República de Guatemala.

c) Artículo 56. Definición de partes relacionadas.

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

1. Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.

2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.

3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - a. Posea la mayoría de los derechos de voto.

 - b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración o que a través de su representante legal intervenga decididamente en la otra entidad.

 - c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

 - d. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

 - e. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean personeros, gerentes o miembros del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos sociedades formen parte, cada una de ellas, de un grupo empresarial respecto de una tercera sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en este numeral, todas estas sociedades integran un grupo empresarial.

A los efectos de la literal A., también se considera que una persona natural posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación o de acciones, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

El término persona en esta sección se refiere a personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.

B. También se consideran partes relacionadas:

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

d) Artículo 57. Ámbito objetivo de aplicación.

“El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos.” (12:36)

e) Artículo 58. Análisis de operaciones comparables.

Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente:

1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.
2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.
3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:
 - a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.

b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.

e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

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

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

f) Artículo 59. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

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

a. Método del precio comparable no controlado (MPCNC): consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

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

c. Método del precio de reventa (MPR): consiste en sustraer del precio de venta, de un bien o servicio, el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de

la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

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

a. Método de la partición de utilidades (MPU): consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo. Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplica sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

b. Método del margen neto de la transacción (MMT): consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia

y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso.

g) Artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías (MVIEM):

En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente:

En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio, con base a parámetro internacional regulado por la Organización Mundial del Comercio OMC, 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 con la investigación de precios internacionales, regulados por la Asociación de Exportadores de Guatemala (AGEXPORT), según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo.

Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera que el mismo está relacionado con el exportador. en el sentido del artículo 56, definición de partes relacionadas, contempladas en el Decreto 10-2012.

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

h) Artículo 61. Recalificación de las operaciones.

“La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario, si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado personas independientes y la estructura de aquella operación, tal como se presenta en el informe de Estudio de Precios de Transferencia, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.” (12:39)

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

1. Los gastos en concepto de servicios recibidos de una persona relacionada, tales como los servicios de dirección, legales o contables, financieros, técnicos o cualesquiera otros, se valoran de acuerdo con los criterios establecidos en este libro. La deducción de dichos gastos está condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en este libro.
2. Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas relacionadas y siempre que sea posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se imputa en forma directa el cargo al destinatario. Si no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se distribuye la

contraprestación total entre los beneficiarios de acuerdo con reglas de reparto que atiendan a criterios de razonabilidad. Se entiende cumplido este criterio cuando el método de reparto se base en una variable que tenga en cuenta la naturaleza del servicio, las circunstancias en que éste se preste, así como los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por los destinatarios.

j) Artículo 63. Acuerdos de precios por anticipado.

1. Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.
2. La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento.
3. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.
4. Este acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro (4) períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período en curso.
5. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la solicitud, sin

perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento de acuerdo con el numeral 3.

k) Artículo 64. Comprobaciones simultáneas.

“Cuando los acuerdos o convenios internacionales de intercambio de información así lo permitan y previa decisión de las Administraciones Tributarias con intereses en el caso, se pueden llevar a cabo comprobaciones de bases imponibles en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas.” (12:40)

2.2.4 Requerimientos de la Superintendencia de Administración Tributaria para estudio de precios de transferencia (SAT)

En el estudio de precios de transferencia requerido por la Superintendencia de Administración Tributaria, existe una guía técnica, misma que fue elaborada por la Administración Tributaria, la cual establece los parámetros que se refieren a la forma de presentación, contenido, fórmulas de cálculo y análisis a realizar para un correcto y estandarizado análisis de precios de transferencia.

2.2.5 Contenido de la guía técnica de estudio de precios de transferencia

- I. Carta de presentación**
- II. Contenido del estudio de precios de transferencia**
 - 1. Carátula**
 - 2. Introducción**
 - 3. Índice**
 - 4. Resumen ejecutivo**

A. Alcance y objetivo

B. Contenido

C. Conclusiones

5. Información relativa al grupo empresarial al que pertenece

A. Descripción general de la estructura organizativa

B. Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional

Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo

C. Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles

D. Descripción general del modo en que se financia el grupo

E. Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia

F. Lista y breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APA)

G. Informe anual consolidados del grupo multinacional

6. Información relativa a la parte analizada, identificación de partes relacionadas y su criterio de vinculación

A. Identificación completa de la parte analizada

a. Organigrama funcional del contribuyente

b. Descripción detallada de las funciones

c. Principales competidores

d. Operaciones con principales clientes y proveedores

e. Listado de transacciones con partes relacionadas

f. Matriz de partes relacionadas y su criterio de vinculación

B. Análisis de comparabilidad de la parte analizada por transacción

a. Términos contractuales de la operación

b. Análisis funcional

- c. Características de los bienes o servicios
- d. Circunstancias económicas
- e. Estrategias del negocio
- C. Análisis Económico
 - a. Operaciones a ser analizadas
 - b. Selección del método
 - c. Selección del indicador de rentabilidad
 - d. Comparables seleccionadas
 - e. Matriz de descarte de comparables
 - f. Ajustes efectuados
 - g. Información de las comparables seleccionadas
 - h. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia
 - i. Información financiera
 - j. Conclusiones
 - k. Información adicional

III. Documentos y papeles de trabajo

IV. Definiciones

V. Referencias técnicas

VI. Anexos

- Anexo 1 Operaciones con partes relacionadas
- Anexo 2 Transacciones inter-compañía
- Anexo 3 Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción
- Anexo 4 Fórmulas para los ajustes de capital

La presente Guía Técnica, establece los parámetros que se refieren a: la forma de presentación, contenido, fórmulas de cálculo y análisis a realizar para un correcto y estandarizado análisis de precios de transferencia.

A continuación, se detallan los conceptos arriba mencionados, de tal manera se pueda presentar la información de manera clara y concisa.

I. Carta de presentación: esta debe ser firmada por el representante legal, en caso de personas jurídicas; o, del titular del NIT, en el caso de personas naturales.

II. Contenido del estudio de precios de transferencia: El estudio deberá presentarse en CD no regrabable, en formato PDF-texto y deberá contener la información que se detalla a continuación:

1. Carátula

2. Introducción

Esta parte debe contener el nombre de la Firma o persona que elaboró el estudio de precios de transferencia.

3. Índice

4. Resumen ejecutivo

A. Alcance y objetivo

B. Contenido

C. Conclusiones

Descripción de la parte relacionada, transacción analizada, monto, método de valoración utilizado, nombre y resultado del indicador de rentabilidad de la empresa analizada y de las comparables.

5. Información relativa al grupo empresarial al que pertenece:

A. 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. La descripción requerida podrá presentarse en forma de gráfico o diagrama.

B. Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional por jurisdicción fiscal y principal actividad económica.

Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo, en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, entre las que se pueden incluir:

a. Descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de facturación, así como cualesquiera otros productos o servicios que representen más del 5% de la cifra de negocios del grupo. La descripción requerida podrá presentarse en forma de gráfico o diagrama.

b. Lista y breve descripción de los acuerdos significativos de prestación de servicios entre miembros del grupo multinacional, políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costos de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo.

c. Breve análisis funcional en el que se expongan las principales contribuciones a la creación de valor por cada una de las entidades del grupo, es decir, las funciones desempeñadas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados.

d. Descripción de las principales operaciones de reestructuración empresarial, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.

C. Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, entre las que se pueden incluir:

a. Lista de los intangibles o conjunto de intangibles del grupo multinacional indicando el nombre de las empresas y país de residencia de su propietario económico y legal.

b. Descripción general de la estrategia global del grupo multinacional en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I+D y la ubicación de la dirección de I+D.

c. Listado de los contratos sobre intangibles significativos celebrados entre empresas asociadas, en particular los acuerdos de reparto de costos, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias.

d. Detalle del valor de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

e. Descripción general del modo en que se financia el grupo, en particular los acuerdos significativos de financiación con entidades prestamistas no relacionados. La identificación de los miembros del grupo multinacional que desempeñen una función de financiación centralizada, con indicación del país de constitución.

f. Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones.

g. Lista y breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APA) unilaterales del grupo multinacional y otros acuerdos previos entre la Administración Tributaria y el grupo multinacional relativos a la asignación de beneficios entre países.

h. Informe anual consolidados del grupo multinacional correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate.

6. Información relativa a la parte analizada, identificación de partes relacionadas y su criterio de vinculación.

A. Identificación completa de la parte analizada, de las distintas partes relacionadas y la relación existente entre ellas

La información anterior puede incluir:

- a. Organigrama funcional del contribuyente
- b. Descripción detallada de las funciones.
- c. Principales competidores.
- d. Operaciones con principales clientes y proveedores
- a. Listado de transacciones con partes relacionadas.

B. Matriz de partes relacionadas y su criterio de vinculación

Indique el tipo de vinculación con su parte relacionada, según lo establecido en el artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; asimismo, el país de residencia de ésta.

C. Análisis de comparabilidad de la parte analizada por transacción.

a. Términos contractuales de la operación: Descripción de las responsabilidades, riesgos y resultados en el momento de celebración de los contratos, para identificar la transacción entre la parte analizada y sus relacionadas.

b. Análisis funcional: Descripción de las características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad, detallando las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso, tiempo de utilización, valor de mercado, localización, propiedad, adecuada protecciones disponibles, etc.

Asimismo, determinar los derechos y obligaciones legales de cada una de las partes relacionadas en el ejercicio de sus funciones.

Considerar el riesgo como el efecto de la incertidumbre en los objetivos de la empresa, por lo que, en el mercado abierto, la suposición de un mayor riesgo debería también ser compensado por un aumento en el rendimiento esperado.

Determinar con precisión la transacción real con respecto al riesgo, y considerar lo siguiente: a) Identificar los riesgos económicamente significativos, b) Determinar quién asume los riesgos y si están contractualmente establecidos por las empresas relacionadas, c) Determinar si la empresa analizada tienen la capacidad financiera para asumir el riesgo y si realiza funciones de control y mitigación de riesgo, d) Interpretar la información y determinar si el supuesto contractual de riesgo es consistente con el comportamiento de las empresas relacionadas, e) Cuando la parte que asume el riesgo no controla o no tiene la capacidad financiera para asumirlo, se debe asignar el riesgo a la empresa que ejerce el control y tiene la capacidad financiera para asumirlo.

c. Características de los bienes o servicios: Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas.

Las características que pueden ser importantes a considerar son las siguientes: en el caso de las transferencias de bienes materiales, las características físicas de la propiedad, su calidad y fiabilidad, así como la disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de bienes intangibles, la forma de transacción (por ejemplo, la concesión de licencias o venta), el tipo de propiedad (por ejemplo patente, marca registrada, o know-how), la duración, el grado de protección y los beneficios esperados de la utilización de la propiedad.

En el caso de servicios, incluir 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, el importe de los pagos y cobros intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (es decir, pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, etc.); asimismo, el nombre del país de residencia del pagador o beneficiario extranjero. Detalle de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la parte analizada.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando se trate de operaciones de importación y exportación de mercancías a partes relacionadas y que existan fuentes de información públicas sobre precios fijados en base a parámetros internacionales se considerará, según el caso, como mejor tratamiento una de las siguientes opciones:

i. 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. Se entenderá por fecha de compra la del último día del embarque de la mercancía o en su defecto la del día anterior en que hubiera cotización, salvo prueba de que la compra se cerró en otra diferente.

ii. En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo con la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo. Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera que el mismo está relacionado con el exportador en el sentido del artículo, definición de partes relacionadas de este libro. Los precios de estas operaciones se expresan en Quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema; de lo contrario se determinará al tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato.

d. Circunstancias económicas: Descripción de las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de mercado como: ubicación geográfica; ciclo económico del negocio o del producto; tamaño de los mercados; grado de competencia en los mercados y posiciones competitivas relativas de los compradores y vendedores; disponibilidad (riesgo del mismo) de bienes y servicios sustitutos; niveles de oferta y demanda en el mercado en su conjunto y en regiones específicas, en su caso; poder

adquisitivo del consumidor; naturaleza y alcance de la regulación gubernamental del mercado; costos de producción, incluyendo costos de tierra, trabajo y capital; costo de transporte; nivel del mercado y fecha de las transacciones.

e. Estrategias del negocio: Descripción de las estrategias empresariales como: innovación y desarrollo de nuevos productos, grado de diversificación, aversión al riesgo, evaluación de los cambios políticos, entrada de las leyes laborales existentes y previstas, duración de los acuerdos, esquemas de penetración en el mercado, marketing y publicidad.

El análisis de comparabilidad de la empresa analizada debe estar soportado mediante papeles de trabajo y documentos de soporte que deberán ser entregados a la Administración Tributaria, en medio magnético, junto al estudio de precios de transferencia.

D. Análisis Económico

En este apartado, se deberán describir temas como: partes relacionadas, operaciones a ser analizadas con el método seleccionado, descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, fuentes de información, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia, de la siguiente forma:

a. Operaciones a ser analizadas: Identificación de las transacciones inter-compañía detalladas en el anexo 1 de esta Guía que se analizan con cada método seleccionado y el indicador de rentabilidad utilizado.

b. Selección del método: por medio de la matriz de descarte de métodos deberá indicar las razones y fundamentos por los cuales se seleccionó el método utilizado para el análisis que mejor refleja el principio de plena competencia en cada caso, considerando la norma establecida.

c. Selección del indicador de rentabilidad: De aplicar, se deberá determinar el mejor indicador de rentabilidad aplicable al método o métodos seleccionados según el tipo de operación a analizar. Para la selección del indicador de rentabilidad no se deberá utilizar un denominador que contenga la o las operaciones bajo análisis, a menos que se demuestre que su utilización no influye en el resultado obtenido. Se deberá justificar detalladamente la selección del indicador de rentabilidad.

Deberá justificar detalladamente si fuere el caso, la utilización de información financiera de más de un año para calcular el indicador de rentabilidad de operaciones, segmentos o compañías comparables, por ciclos de negocio u otro criterio de comparabilidad, cuya afectación se deberá demostrar fehacientemente, con base en evidencia documental objetiva.

d. Comparables seleccionadas: Detalle de la búsqueda realizada en las respectivas fuentes de información para la obtención de los comparables. De preferencia las compañías u operaciones comparables, siempre y cuando exista información pública disponible.

Este detalle deberá incluir la siguiente información:

i. El proceso completo de la búsqueda de las mejores comparables para la transacción analizada.

ii. Pantallas de cada una de las búsquedas realizadas y los filtros de búsqueda empleados, correspondientes a cada uno de los pasos secuencialmente seguidos, desde el inicio del proceso hasta la obtención de los comparables con los cuales se continuará el análisis de precios de transferencia. Se deberá detallar la fecha de realización de la búsqueda, así como la fecha a la cual estaba actualizada la información resultante de dicha búsqueda.

iii. Factores de comparabilidad: Realizar un análisis detallado de cada uno de los criterios de comparabilidad, indicando si la operación analizada y las comparables seleccionadas cumplen con estas mismas condiciones o se han ajustado todas las diferencias relevantes.

iv. Detalle de los comparables seleccionados según el método utilizado.

v. Fuentes de información donde fueron encontrados los comparables.

vi. Poseer la suficiente información financiera (inicial y final del período).

vii. No presentar pérdidas operativas (antes como después de la aplicación de ajustes de comparabilidad) en los años bajo análisis, a menos que el sujeto pasivo justifique objetiva y detalladamente que tales pérdidas son una característica del negocio, por circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparabilidad que afecte la actividad económica y demuestre fehacientemente que las condiciones que llevan a la pérdida no son consecuencia de características que afectan la comparabilidad; y,

viii. No tener segmentos de negocios diferentes o adicionales al del contribuyente analizado, que impliquen criterios de comparabilidad significativamente distintos que influyan en el margen de rentabilidad; y de tenerlos, presentar la información financiera segmentada. Por ejemplo, una compañía no será comparable, aunque comercialice el mismo producto que el contribuyente analizado, si lo fabrica íntegramente en lugar de solamente comercializarlo.

El análisis de precios de transferencia se deberá realizar con la información financiera segmentada de la compañía comparable que corresponda al mismo segmento al del contribuyente analizado. En el caso de que el contribuyente analizado posea varias líneas de negocio, deberá utilizar la información financiera del segmento de negocio que esté bajo análisis.

De ser el caso, deberá justificar objetiva y detalladamente la utilización de información financiera no segmentada; es decir, deberá demostrar que la falta de segmentación no tuvo incidencia en el análisis de precios de transferencia.

e. Matriz de descarte de comparables: Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones, generales y específicas, para desecharlos. Este detalle deberá contener el nombre de la base de datos utilizada u otra fuente de información, el nombre de la compañía descartada, descripción de la compañía descartada, los filtros cualitativos y cuantitativos utilizados y observaciones generales.

f. Matriz de Aceptación: Información detallada de los comparables aceptados, indicador utilizado sin ajustes y con ajustes de comparabilidad; así como rango intercuartil determinado.

g. Ajustes efectuados: Se deberá demostrar de manera cualitativa y cuantitativa la necesidad de la aplicación de cualquier tipo de ajuste para mejorar la comparabilidad, entre la situación económica del contribuyente o segmento analizado y las compañías o segmentos comparables. La demostración cuantitativa deberá ser con el mayor detalle posible, indicando la afectación al precio o indicador utilizado y, de aplicar, al rango de plena competencia. Todo respaldo deberá ser adjuntado como anexo.

En caso de realizarse ajustes de capital de trabajo (cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inventarios y propiedad, planta y equipo) para eliminar los efectos en la utilidad operativa de los diferentes niveles y estructura del capital de trabajo, se deberá atender a lo siguiente:

i. Justificación en base al ciclo de efectivo: Se deberá calcular este indicador tanto del segmento o compañía analizada como de las comparables, que se obtendrá del resultado de restar de los días promedio de pago de las cuentas por pagar la suma de los días promedio de inventario y los días promedio de recuperación de cuentas por cobrar. Con estos cálculos y considerando que la afectación de cualquier diferencia debe ser significativa, se deberá justificar la realización de ajustes de capital.

ii. Realidad económica a ser ajustada: Se deberá ajustar la realidad económica de las comparables a la realidad económica de la empresa analizada, si se utiliza otra forma de ajustar la realidad económica esta debe ser indicada, explicada y detallada en forma completa.

iii. Tasa de interés a utilizar: Si el ciclo de efectivo es positivo se deberá utilizar la tasa de interés pasiva a la que tenga acceso el segmento o la compañía cuya realidad se está ajustando, conforme su mercado geográfico de capitales.

Por otro lado, si el ciclo de efectivo es negativo se deberá utilizar la tasa activa a la que tenga acceso el mismo segmento o compañía, conforme su mercado geográfico de capitales. En ambos casos, se deberá utilizar la tasa de interés anualizada.

iv. Fórmulas a utilizar: Se deberá utilizar las fórmulas de ajustes de capital indicadas en el Anexo 4 de esta Guía.

En el numerador del indicador de rentabilidad de la compañía comparable, cuando se trate de la Utilidad Operativa o Bruta, se deberá sumar el ajuste de cuentas por cobrar, se debe restar el ajuste de cuentas por pagar y sumar el ajuste de inventarios.

Cuando el denominador del indicador de rentabilidad de la compañía comparable sea el Costo de Ventas, se deberá sumar al mismo el ajuste de cuentas por pagar y restar el ajuste de inventario.

Cuando el denominador del indicador de rentabilidad de la compañía comparable corresponda a las Ventas, se deberá sumar de las mismas el ajuste de cuentas por cobrar.

Cuando el denominador del indicador de rentabilidad de la comparable sea cualquier otro rubro se deberá justificar la aplicación de ajustes de capital a dichos rubros.

Para utilizar fórmulas de ajustes de capital distintas, se deberá justificar objetiva y detalladamente que su utilización no afecta de manera significativa los resultados del análisis y demostrar fehacientemente que las fórmulas utilizadas son técnicamente más razonables que las establecidas en esta Guía.

Es importante mencionar que, con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), podría no ser necesario realizar ajustes de capital en el análisis de ciclos de efectivo para mejorar la comparabilidad en los análisis de precios de transferencia, ya que la aplicación de las mencionadas normas podría eliminar estos efectos en la presentación de los estados financieros, que es un procedimiento previo a la elaboración del análisis de precios de transferencia; razón por la cual, si se demuestra que los estados financieros a utilizar en el estudio, tanto del contribuyente analizado como de las compañías comparables, ya han eliminado el efecto de los diferentes niveles de capital en la rentabilidad utilizada para el análisis, este ajuste no necesitaría ser aplicado (en los casos en que el análisis amerite ajustes de capital de trabajo). La Administración Tributaria determinará la correcta aplicación de las normas financieras antes mencionadas.

Es importante aclarar que, cuando la información financiera segmentada de las compañías comparables no sea lo suficientemente confiable para realizar los ajustes de capital de trabajo, éstas no deberán considerarse como comparables.

h. Información de las comparables seleccionadas: Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables. Adicionalmente, se deberá indicar el país de residencia de la compañía y la fuente de obtención de dicha información; es decir, páginas web oficiales, bolsa de valores, etc.

i. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia: La mediana y el rango de plena competencia deberán ser calculados con las fórmulas del rango intercuartil, que es el comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75, de los resultados derivados a partir de las operaciones

comparables no controladas. Se deberá contrastar el resultado del indicador de rentabilidad obtenido por el contribuyente analizado contra el rango de plena competencia.

j. Información financiera: Estado de resultados y Balance General (inicial y final del período analizado) del segmento o compañía analizada y de las comparables, correspondientes a todo ejercicio fiscal utilizado en el análisis, indicando la fuente de obtención de dicha información. Esta información deberá ser tomada de fuentes oficiales, adjuntando su versión original (traducida al español), indicándose la fuente de información (sitio web de la compañía, bolsa de valores, órgano regulador, etc.), como lo de los ajustes generales hechos por el proveedor de la base de datos si fuera el caso, o específicos para cada análisis.

k. Conclusiones

l. Información adicional: Es facultad del contribuyente presentar adicionalmente un análisis (en un contenido similar al que se señala en la presente Guía) para las partes relacionadas; y, cualquier otro tipo de información, en la medida que con ello contribuya a soportar sus análisis de precios de transferencia.

III. Documentos y papeles de trabajo

En el mismo archivo magnético, en el cual se presente el informe integral de precios de transferencia, se deberán presentar todos los papeles de trabajo realizados en el análisis de precios de transferencia, como son matriz de aceptación y descarte de las comparables, información financiera utilizada, cálculo de los ajustes de capital y otros ajustes realizados, el cálculo del rango intercuartil, detalle de operaciones con partes relacionadas, y todos los demás

cuadros e información que se hayan indicado en el Estudio de Precios de Transferencia.

Los archivos de análisis cuantitativo deberán ser presentados en formato Excel (formato 97– 2000 o superiores), debidamente formulado y con vínculos a la información utilizada.

IV. Definiciones

A los efectos de la presente Guía Técnica, para la realización del Estudio de Precios de Transferencia, se utilizarán las siguientes definiciones:

1. Días de ciclo de efectivo: Es la diferencia que existe entre el promedio de días en que se vende a crédito el inventario más el promedio en días de recuperación de las cuentas por cobrar menos los días promedio transcurridos para el pago de las cuentas por pagar a proveedores.
2. Tasa activa: Tasa de interés que se cobra en el sector financiero por la concesión de préstamos.
3. Tasa pasiva: Tasa de interés que paga el sector financiero por los depósitos.

V. Referencias técnicas

1. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
2. Guía del programa de APAS del IRS de los Estados Unidos de Norte América.

VI. Anexos

- Anexo 1 Operaciones con partes relacionadas
- Anexo 2 Transacciones inter-compañía
- Anexo 3 Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal
- Anexo 4 Fórmulas para los ajustes de capital

2.3 Resumen de la metodología en materia de precios de transferencia establecidos en la organización para la cooperación y desarrollo económico

A efecto de saber si una empresa está operando a valores de mercado en sus operaciones con empresas relacionadas, la legislación guatemalteca provee algunos métodos, los cuales se inspiran en gran parte, en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

- a) **Método de precio comparable no controlado (MPCNC)**
- b) **Método de costo adicionado (MCA)**
- c) **Método de precio de reventa (MPR)**
- d) **Método de la partición de utilidades (MPU)**
- e) **Método del margen neto de la transacción (MMT)**
- f) **Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías (MVIEM)**

2.4 Estadística

Método científico que ayuda a la planificación, recopilación, presentación, análisis e interpretación de datos numéricos, que son útiles para la toma de decisiones.

2.4.1 Estadística aplicada a las finanzas

En la actualidad la estadística aplicada a las finanzas ayuda a tomar decisiones referentes a los resultados obtenidos de diferentes estudios y análisis; al aplicar fórmulas que se basan en muestreos, la estadística puede ser: descriptiva, de probabilidad e Inferencia.

La estadística proporciona resultados relevantes, conforme el análisis o estudio que se efectúa aplicando fórmulas que se basan en datos numéricos reunidos.

Algunos conceptos de la estadística aplicados a las finanzas pueden ser los siguientes:

- a)** Estadística: La estadística es la ciencia de la sistematización, recogida, ordenación y presentación de los datos referentes a un fenómeno que presenta variabilidad o incertidumbre para su estudio metódico con objetivo de deducir leyes que rigen esos fenómenos y poder hacer previsiones sobre los mismos, tomar decisiones y obtener conclusiones.

- b)** Rango: Se define el rango o recorrido de una variable estadística como la diferencia entre el mayor y el menor valor de la variable.

- c)** Rango Intercuartil: “Proporciona una medida aceptable del rango de plena competencia. El rango intercuartil, es el comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75 de los resultados derivados a partir de las operaciones comparables no controladas.” (29:14)

“El rango intercuartil es un método estadístico que se emplea para incrementar el grado de confianza en un análisis específico”. (17:100)

Dado a la confianza que hay en el método estadístico, el rango intercuartil, es el que se utiliza para realizar el estudio de precios entre operaciones con relacionadas y no relacionada en precios de transferencias.

- d)** Mediana: “Es aquel valor de la variable donde 50% de las observaciones se encuentran por debajo de este y 50% por encima del mismo.” (17:99)

En un rango establecido, es el valor que se encuentra justamente a la mitad como se puede observar en la figura anterior.

- e)** Percentil: “Son valores de la variable que dividen al número de observaciones en 100 partes iguales.” (17:100)

La agrupación de los percentiles será: cuartil inferior o percentil 25, mediana o percentil 50 y cuartil superior o percentil 75.

- f)** Cuartil: “Son los tres valores que dividen al número de observaciones en cuatro partes iguales.” (17:100)

La agrupación de los cuartiles será: cuartil inferior o percentil 25, mediana o percentil 50 y cuartil superior o percentil 75.

Los conceptos estadísticos anteriormente mencionados definen de mejor forma al rango intercuartil.

Para análisis en los precios de transferencias y como lo indica la normativa aplicable, el rango intercuartil se encuentra ubicado entre el cuartil inferior o percentil 25 y el cuartil superior o percentil 75, así como se ilustra a continuación:

Tabla No. 1: Rango intercuartil cuando “n” es impar

Precio analizado

Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q178.00
-----------------------------------	---------

0	Mínimo	Q178.00
1	Cuartil Inferior	Q180.00
2	Mediana	Q195.00
3	Cuartil Superior	Q200.00
4	Máximo	Q210.00

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

Figura No. 2: Ilustración de cuartiles y percentiles

Valores	Q. 178.00	Q. 180.00	Q. 195.00	Q. 200.00	Q. 210.00
Cuartil No.		Q1	Q2	Q3	
Número	0	1	2	3	4

The diagram shows a mapping between quartiles and percentiles. The top table lists values for quartiles 0 to 4. Below it, diagonal lines connect these quartiles to their corresponding percentiles: 0 to 0, 1 to 25, 2 to 50, 3 to 75, and 4 to 100.

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

A continuación los cálculos de la tabla No. 1

Cálculo de la mediana:

Fórmula si el número es par:

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

Donde:

n = número de datos

1 = valor constante

2 = valor constante

Fórmula si el número es impar:

Únicamente se considera el número de en medio, para este ejemplo el número es Q. 195.00

178, 180, 195, 200, 210

Cálculo para determinar los cuartiles:

Fórmula para calcular cuartiles:

$$Q_k = n(25\%) \quad Q_k = \text{Cuartil} \quad n = \text{Total de datos} \quad \%\text{percentil}$$

Datos:

Valores: 178, 180, 195, 200, 210 n=5

Cuartil inferior:

$Q_1 = n(0.25)$ $Q_1 = 5(0.25) = 1.25 = R// 2$ Donde Q.180.00 es el segundo número y cuartil inferior.

Cuartil superior:

$Q_3 = n(0.75)$ $Q_3 = 5(0.75) = 3.75 = R// 4$ Donde Q. 200.00 es el cuarto número y cuartil superior.

En ambos cuartiles, como el resultado de la operación no es un número entero, para el cuartil inferior se toma el número inmediato superior al resultado,

siendo 2 (el segundo valor que se muestra en la tabla No. 1), al igual que el cuartil superior, se toma el número inmediato superior, siendo 4 (el cuarto valor de la tabla antes mencionada).

En casos donde “n” es par, se determina primero la mediana, siendo el promedio de la suma de todos los valores. Luego se aplican las fórmulas de la tabla No. 1 para determinar el cuartil inferior y el cuartil superior.

Ejemplo: n = 10,

Tabla No. 2: Rango intercuartil cuando “n” es par

No.	Valores	Mínimo	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior	Máximo
0	Q0.00	Q0.00	Q1.00	Q3.50	Q25.00	Q60.00
1	Q0.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2 = (10+1) / 2 = 5.5$ Mediana Q. 3.50 Cuartil Inferior: $Q1 = n (0.25)$, $Q1 = 10 (0.25) = 2.50 > "3" = Q. 1.00$ Cuartil Superior: $Q3 = n (0.75)$, $Q3 = 10(0.75) = 7.50 > "8" = Q. 25.00$ Valor Mínimo = Q. 0.00 // Valor Máximo = Q. 60.00				
2	Q1.00					
3	Q1.00					
4	Q2.00					
5	Q5.00					
6	Q11.00					
7	Q25.00					
8	Q40.00					
9	Q60.00					

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

Cálculo en Excel de rango intercuartil

Para poder calcular los cuartiles en Excel, se puede utilizar la siguiente fórmula: “=cuartil(matriz,cuartil)” donde: “matriz=rango de datos”, “cuartil=número de percentil deseado “1”, “2”, “3”, “4”,”

2.4.2 Transacciones por arriba del rango intercuartil

Las transacciones que se encuentran por arriba del rango intercuartil son aquellas que sobrepasan el cuartil superior o percentil 75, por lo tanto, se encuentran fuera del rango intercuartil, para una mejor comprensión se ilustra con el siguiente ejemplo:

Tabla No. 3: Transacciones por arriba del rango intercuartil

Precio analizado

Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q205.00
-----------------------------------	---------

0	Mínimo	Q178.00
1	Cuartil Inferior	Q180.00
2	Mediana	Q195.00
3	Cuartil Superior	Q200.00
4	Máximo	Q210.00

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

En este caso, el precio analizado es de Q. 205.00 pero como se puede observar este valor sobrepasa al cuartil superior o percentil 75, el cual es de Q. 200.00. Por lo tanto, este precio no cumpliría con el principio de libre competencia.

2.4.3 Transacciones dentro del rango intercuartil

Las transacciones que se encuentran dentro del rango intercuartil son aquellas ubicadas dentro del percentil 25 y el percentil 75. Por ejemplo, si el precio analizado es de Q. 190.00 y el cuartil inferior es de Q. 180.00 y el cuartil superior es de Q. 200.00, se entiende que el que monto bajo análisis si cumple con el principio de libre competencia por encontrarse dentro del rango.

Tabla No. 4: Transacciones dentro del rango intercuartil

Precio analizado		
Pollitas en desarrollo 22.7 kg		Q190.00
0	Mínimo	Q178.00
1	Cuartil Inferior	Q180.00
2	Mediana	Q195.00
3	Cuartil Superior	Q200.00
4	Máximo	Q210.00

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

2.4.4 Transacciones por debajo del rango intercuartil

Para el caso de las transacciones que se encuentran por debajo del rango intercuartil, son aquellas que no alcanzan el valor del primer cuartil inferior o percentil 25. Por ejemplo, en este caso el precio analizado es de Q. 177.00 y el cuartil inferior es de Q. 180.00, por lo tanto, este precio se encuentra por debajo del rango intercuartil y no cumpliría con el principio de libre competencia.

Tabla No. 5: Transacciones por debajo del rango intercuartil

Precio analizado		
Pollitas en desarrollo 22.7 kg		Q177.00
0	Mínimo	Q178.00
1	Cuartil Inferior	Q180.00
2	Mediana	Q195.00
3	Cuartil Superior	Q200.00
4	Máximo	Q210.00

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado

2.5 Ajustes derivados de la aplicación de precios de transferencia

Un ajuste es una modificación al precio de una transacción con sus partes relacionadas al valor que hubiera correspondido realizarla con partes terceras independientes en operaciones comparables. Al respecto de la autoridad fiscal guatemalteca, esta tiene la facultad de ajustar las operaciones con partes relacionadas de los contribuyentes afectos que no pacten operaciones a valor de mercado. Los ajustes pueden ser primarios, bilaterales, secundarios o correlativos.

2.5.1 Ajustes primarios

Estos ajustes se realizan con el fin de cumplir con el principio de plena competencia y es realizado por las administraciones tributarias en aquellas transacciones que se encuentran fuera del rango intercuartil.

El rango intercuartil es calculado con base a las operaciones con terceros independientes del contribuyente o en su caso sobre las entidades comparables independientes. Si se encontrara dentro del rango intercuartil, el cual comprende el cuartil inferior, mediana y cuartil superior, no se procederá a realizar ningún ajuste ya que cumple con el principio de plena competencia. Al respecto, el reglamento del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria indica “Si los resultados de una operación controlada se encuentran fuera del rango de plena competencia, la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado del contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; salvo que el contribuyente logre demostrar con nuevos elementos que sus resultados están dentro del rango intercuartil establecido por un precio comparado no controlado confiable. En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparando el precio al valor de la mediana de todos los resultados.” (19:18), es decir, que, para el caso de Guatemala, al momento de

una fiscalización de precios de transferencia, la Administración Tributaria realizará el ajuste al impuesto sobre la renta llevando el precio establecido por el contribuyente a la mediana determinada en el rango intercuartil.

Son ajustes primarios aquellos producidos como consecuencia directa del no cumplimiento del principio de plena competencia; en ese sentido, mediante este ajuste se buscará incrementar las ganancias (traducidas en precios, márgenes o contraprestaciones) que se encontraron por debajo del valor del mercado y disminuir los gastos deducibles que se pactaron por encima del valor de mercado; todo ello con la finalidad de nivelar la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a la renta.

Así mismo el glosario de las Directrices de la OCDE lo define así: “Ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una administración tributaria de una primera jurisdicción, en virtud de la aplicación del principio de plena competencia, a operaciones en las que participa una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria.” (21:31)

2.5.2 Ajustes bilaterales

Los ajustes bilaterales son aquellos que son realizados por el ente fiscalizador al contribuyente y a la parte relacionada. Por ejemplo, en un país en donde se apliquen precios de transferencia a nivel local, la misma autoridad tributaria podría ajustar a ambas entidades.

El ajuste bilateral se da cuando los efectos de la administración tributaria afectan tanto al contribuyente analizado (fiscalizado) como a su contraparte (con quien se pactó la transacción).

2.5.3 Secundario

Este ajuste es el que es aplicado a aquellas transacciones secundarias como lo son por ejemplo la distribución de dividendos.

Se define como ajuste secundario a aquel que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria.

2.5.4 Ajuste correlativo

Las directrices de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE) lo define como: "Ajuste de los beneficios imponible de una sociedad realizado por una administración tributaria de una primera jurisdicción, en virtud de la aplicación del principio de plena competencia, a operaciones en las que participa una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria." (21:31)

El ajuste correlativo se produce como resultado del ajuste primario realizado por la administración tributaria y es reconocido por la contraparte en una operación controlada con el fin de distribuir las ganancias de forma objetiva entre ambos países. Aplica para aquellos países que han formado convenios para evitar la doble imposición.

2.5.5 Acuerdos de precios por anticipado

Los acuerdos de precios por anticipado (APA) es un acuerdo que solicita el contribuyente a la administración tributaria para determinar previamente los métodos de precios de transferencia a aplicar o las condiciones para determinar anticipadamente los precios de transferencia.

Entre las ventajas del APA se encuentran:

1. Eliminan la incertidumbre

2. Hay cooperación entre la administración tributaria y los contribuyentes
3. Objetividad en las revisiones, evita largas y costosas inspecciones, y
4. Eliminan la doble imposición.

Según el artículo 63 del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, como primer paso se debe realizar la solicitud a la administración tributaria; por consiguiente, la administración resuelve, es decir aprueba, deniega o solicita alguna modificación; luego, al ser aprobado surte efecto para cuatro años máximo y la administración tributaria debe resolver dentro de treinta días a partir de la solicitud.

1. “Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.
2. La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento.
3. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.
4. Este acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro (4) períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período en curso.
5. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la solicitud, sin

perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento de acuerdo con el numeral 3.” (12:74)

El objetivo principal de los acuerdos es que el contribuyente presente una propuesta a la Administración Tributaria en la que fundamente el valor de operaciones entre partes relacionadas previo a su realización y que dicho valor refleje que es el mismo que pactarían con independientes en operaciones similares previa aprobación de la Administración.

CAPÍTULO III

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR

3.1 Contador público y auditor

Un Contador Público y Auditor es un profesional dedicado a la rama de la contabilidad, tanto en su elaboración como en el análisis de su contenido, elaborando informes, dictámenes, de acuerdo con un criterio contable basado en normas y procedimientos para la buena toma de decisiones.

3.2 Perfil del contador público y auditor

El plan de estudios de la carrera de contaduría pública y auditoría está estructurado para responder al perfil del actual profesional contable.

“La adecuación del plan de estudios al perfil profesional permite al graduado ejercer con éxito cualquiera de las especialidades o funciones que puedan ser requeridas por los usuarios de sus servicios”. (15:37)

“Se puede definir más correctamente el perfil profesional del Contador Público y Auditor refiriéndonos a las habilidades, actitudes y conocimientos que debe adquirir como un profesional, tales como:” (15:40)

1. Cuidado y diligencia profesional
2. Ética profesional
3. Educación continua y actualizada
4. Capacidad para la toma de decisiones
5. Seguridad en sí mismo
6. Creatividad
7. Amplio criterio

8. Independencia mental
9. Competitividad
10. Habilidad profesional
11. Liderazgo
12. Debe ser crítico
13. Analítico
14. Entre otras características.

3.3 Ámbito de aplicación de los servicios prestados por el contador público y auditor

“Sus conocimientos, habilidades y actitudes le permiten desenvolverse en diversos ámbitos como lo es:” (15:41)

1. Contabilidad
2. Auditoría
3. Asesoría
4. Consultoría
5. Entre otros.

3.4 Contador Público y Auditor en el ámbito de la auditoría

Su ámbito de aplicación es revisar, examinar y evaluar los resultados obtenidos de forma administrativa, fiscal y financiera de una entidad, con el fin de proporcionar una opinión profesional sobre la imagen fiel de una entidad y proporcionar observaciones y recomendaciones.

“La participación de este profesional en este ámbito es de mucha importancia, ya que evalúa la razonabilidad de la situación financiera de las empresas para las cuales presta sus servicios”. (15:49)

Los auditores se pueden dividir en:

3.4.1 Los auditores internos

Son empleados de la entidad que auditan, su función es la de prevenir y detectar fraudes antes de que sucedan, agregar valor y mejorar las operaciones de una entidad. El auditor interno ayuda con la mejora de procesos de gestión de riesgo, control interno y gobierno.

3.4.2 Auditores externos

Por lo general, son aquellos profesionales que prestan sus servicios de forma independiente o que pertenecen a una entidad o firma de auditoría, su función es emitir una opinión sobre los estados financieros de una empresa, por lo cual el informe que emite para los clientes que requieren de sus servicios debe ser con absoluta independencia de criterio.

3.5 Contador público y auditor independiente

Es aquel que es contratado por un ente y percibe por su trabajo un honorario. En este caso, puede estar como dictaminante.

“Un Contador Público y Auditor independiente es aquel profesional que percibe una remuneración por los servicios prestados, tiene la capacidad de elaborar una contabilidad, revisión y análisis de la información contable, interpretación de estados financieros, así como asesorías en el área administrativa, financiera y tributaria.” (15:50)

En Guatemala hay Contadores Públicos y Auditores independientes que trabajan de manera individual, también existen firmas de auditoría las cuales ofrecen soluciones a las necesidades de las empresas e instituciones,

garantizando la calidad en los servicios y valor agregado en los requerimientos de sus clientes, brindando a la comunidad empresarial e institucional en cursos de capacitación del personal en áreas administrativas, finanzas, impuestos, contabilidad y auditoría, derecho laboral y mercantil.

La parte tributaria es muy indispensable para una empresa, debido a que existen sanciones por parte de la entidad fiscalizadora al momento en que no se presentan los requerimientos por parte de ellos, en esta parte el Contador Público y Auditor juega un papel muy importante al realizar auditorías a los estados financieros contribuyendo así a fortalecer la parte tributaria de la entidad.

3.6 El contador público y auditor como asesor

La consultoría y la asesoría, ambos conceptos en términos generales, se refieren a una opinión, consejería o asesoría con respecto a una materia determinada, de preferencia que sea de manera profesional.

- a) Como asesor: es un experto que, con ayuda de su conocimiento, puede desarrollar estrategias que cumplan con las metas y procesos de la compañía.

Existen diferentes tipos de asesoría, entre las cuales se pueden mencionar:

- Asesoría financiera
- Asesoría jurídica
- Asesoría contable
- Asesoría de recursos humanos
- Asesoría administrativa
- Asesoría informática
- Entre otros.

3.7 El contador público y auditor como consultor

Como consultor: se considera experto y solucionador de problemas, investigando la fuente del problema para poder resolver el mismo. Por lo general, el Contador Público y Auditor como consultor aconseja y opina sobre una materia determinada, especialmente de manera profesional.

Los roles de un consultor pueden ser:

1. Consejero
2. Coach
3. Socio
4. Facilitador
5. Maestro
6. Modelo
7. Observador reflexivo
8. Técnico
9. Experto

Los papeles múltiples de consultor son:

1. Estimulador
2. Especialista en el proceso
3. Investigador de los hechos
4. Identificador de opciones
5. Colaborador en la solución de problemas
6. Capacitador / educador
7. Experto técnico
8. Defensor

3.8 Tipos de consultoría

La consultoría es realizada por profesionales independientes contratados por las empresas para la prestación de diferentes servicios. Por lo tanto, existe una diversidad de tipos de consultoría, de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

3.8.1 Consultoría estratégica

“Ayuda al cliente a elaborar estrategias para promover el desarrollo de su organización, es decir definir el camino estratégico de la entidad.” (27:1)

3.8.2 Consultoría de marketing y comercialización

“Este tipo de consultoría se enfoca en la realización de estudios de mercado, posicionamiento de marca, posicionamiento en redes sociales, estudios de comercialización y competencia.” (27:1)

3.8.3 Consultoría financiera

“Ayuda a la detección de alternativas para el sano funcionamiento de las entidades, da solución a problemas operativos, gerenciales, empresariales.” (27:1)

3.8.4 Consultoría fiscal

Este tipo de consultoría brinda al cliente ayuda en el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales conforme a la legislación aplicable y vigente según sea el caso, por ejemplo, en el cumplimiento de la normativa de precios de transferencia, es decir, en la elaboración del estudio de precios de transferencia para las empresas afectas que deben presentarlo cuando el fisco lo solicita.

3.9 Etapas de la consultoría

- Etapa 1 Preparación inicial
- Etapa 2 Diagnóstico
- Etapa 3 Plan de acción
- Etapa 4 Aplicación
- Etapa 5 Terminación

3.9.1 Etapa 1 Preparación inicial

“En esta el consultor comienza a trabajar con un cliente. Se trata de una fase preparatoria y de planificación. No obstante, a menudo se insiste en que esta fase establece los cimientos para todo lo que seguirá, dado que las fases siguientes estarán fuertemente influidas por la calidad del trabajo conceptual realizado y por el tipo de relaciones que el consultor establezca con su cliente desde el comienzo.” (15:100)

La etapa de preparación inicial, iniciación o entrada debe permitir al cliente y los consultantes un aprendizaje mutuo, es una fase de adaptación, pero en ella también se inicia la exploración de la organización cliente y se formulará el plan a seguir en la intervención.

Es importante en este inicio preparar a los trabajadores y directivos en la solución de problemas e ir introduciéndolos en el uso de técnicas que serán de utilidad en todo el trabajo, especial dedicación debe hacerse a la preparación de los consultores internos que serán la semilla de la mejora continua y los líderes de ella en la organización.

En resumen, lo que se debe lograr en esta etapa:

1. Intercambio de expectativas de metas, roles y responsabilidades.
2. Acuerdo sobre términos, métodos y técnicas a utilizar.
3. Preparación inicial de todos los implicados y en especial los equipos de consultores internos.
4. Acciones de arriba – abajo empezando por la alta dirección (talleres, sesiones de trabajo).
5. Realización de un diagnóstico preliminar en conjunto por los consultores internos y externos.
6. Elaboración de una planificación de la tarea de realizarse y discutir y aprobar la propuesta.

3.9.2 Etapa 2 Diagnóstico

“La segunda fase es un diagnóstico a fondo del problema que se ha de solucionar, basado en una investigación cabal de los hechos y en su análisis. Durante esta fase se pueden vislumbrar algunas posibles soluciones.” (15:100)

El objetivo del diagnóstico es definir los problemas que afronta el cliente, examinar de forma detallada sus causas y preparar toda la información necesaria para orientar las decisiones que han de ser tomadas para la solución.

El consultor debe asegurarse que en el diagnóstico se han definido con claridad:

1. El problema
2. Las causas del problema
3. La capacidad potencial del cliente para resolver el problema
4. Las direcciones posibles de las medidas futuras

El diagnóstico requerirá de una caracterización de la organización y sus resultados, un estudio por parte del consultor de la organización y su cultura organizacional para poder comprenderla y ayudarla en el proceso de cambio.

3.9.3 Etapa 3 Plan de acción

“La tercera fase tiene por objetivo hallar la solución del problema. Abarca el estudio de las diversas soluciones, la evaluación de las opciones, la elaboración de un plan para introducir los cambios y la presentación de propuesta al cliente para que éste adopte una decisión. El consultor puede optar entre una amplia gama de técnicas, en particular si la participación del cliente en esta fase es activa.” (15:100)

El equipo de diseño debe elaborar el plan de acción concreto que adoptará la organización para accionar sobre las causas que inciden de una u otra manera en los problemas detectados, priorizando desde luego estas acorde al estado en que las mismas se diagnosticaron, dándole preferencia a las críticas, a aquellas que tengan mayor impacto y que tengan mayores posibilidades de éxito en las condiciones objetivas y subjetivas existentes en el entorno así como en el contexto cultural de la organización, las soluciones o acciones que se proyecten en sentido general pueden ser clasificadas de manera general en dos grupos:

Acciones directas y acciones indirectas.

Otro aspecto relevante que debe tener un buen plan de acción es la valoración de su impacto, de los beneficios que tributará a la organización, a sus trabajadores y a la sociedad, al enfocar este aspecto es conveniente hacerlo en términos de la eficacia, la eficiencia, el compromiso... etc. que generará en

la organización, en el mayor nivel de precisión que sea posible estimar por el equipo, esto favorece la toma de decisiones.

La planeación de la realización de las acciones es también una cuestión importante en esta etapa, el consultor y equipo debe planear tomando en cuenta las múltiples técnicas existentes al respecto y considerando las más acertadas en el caso concreto de la organización y la problemática en cuestión.

3.9.4 Etapa 4 Aplicación

“La puesta en práctica, que es la cuarta fase de la consultoría, constituye una prueba definitiva con respecto a la pertinencia y viabilidad de las propuestas elaboradas por el consultor en colaboración con su cliente. Los cambios propuestos comienzan a convertirse en una realidad. Empiezan a suceder cosas, que se han planificado o que escapan a la planificación. Pueden surgir nuevos problemas y obstáculos imprevistos o se puede poner de manifiesto el carácter erróneo de ciertas suposiciones o errores de planificación, La resistencia al cambio puede ser muy distinta de la que se preveía en la fase de diagnóstico y planificación. Quizás sea necesario corregir el diseño original y el plan de acción.” (15:101)

Una vez que el equipo de diseño elaboró el plan de acción y este fue sometido a la consideración de la alta dirección de la organización y aprobado, se inicia la etapa de implementación. La implementación tiene como objetivo implantar los cambios, o sea: implementar las acciones derivadas de la estrategia de solución.

Las tareas o actividades a desarrollar en esta etapa son las siguientes:

1. Preparar las condiciones para la implementación: En primer lugar, resulta necesario preparar las condiciones requeridas para implementar cada acción acorde a los plazos establecidos, dependiendo del tipo de acción la tarea tendrá diferentes matices.

2. Implementación de cada acción: La etapa de implementación en general es una etapa de ejecución donde los implicados y responsables deben asegurarse que las acciones previstas se lleven a vías de hecho según lo aprobado de la manera más rigurosa posible.

La alta dirección de la organización debe mantener control sobre la ejecución del plan de acción y evaluar sistemáticamente sus avances para lo cual utilizará los mecanismos normales que disponga según sea el caso. Resulta recomendable elaborar un cronograma central o general que incluya la totalidad de las acciones y facilite la tarea de seguimiento.

3.9.5 Etapa 5 Terminación

“La quinta y última fase en el proceso de consultoría incluye varias actividades. El desempeño del consultor durante su cometido, el enfoque adoptado, los cambios introducidos y los resultados logrados tendrán que ser evaluados por el cliente y por la organización de consultoría. Se presentan y aprueban los informes finales. Se establecen los compromisos mutuos. Si existe interés en continuar la relación de colaboración, se puede negociar un acuerdo sobre el seguimiento y los contactos futuros. Una vez completadas estas actividades, el consultor se retira de la organización del cliente y la tarea o el proyecto de consultoría queda terminado de común acuerdo.” (15:102,103)

El objetivo de esta etapa es evaluar, si con la aplicación del plan de acción se alcanzan los resultados esperados en términos de objetivos organizacionales,

personales y sociales, así como realizar los ajustes, necesarios del plan de acción.

Es necesario interiorizar la necesidad de no pasar por alto esta importante etapa ya que:

1. Una gran mayoría de los procesos de mejora continua que fracasan son el resultado de la falta de consistencia y perfeccionamiento de sus acciones.
2. Las necesidades y por tanto los motivos, así como los estímulos que las satisfacen varían con el tiempo, el nivel de satisfacción y están muy influenciadas por el cambiante entorno, lo que implica nuevos cambios, ajustes para satisfacerlas, hay acciones que en un momento son necesarias y a partir de un instante dejan de jugar su papel debiendo ser eliminadas y sustituidas por otra.

En conclusión, tanto la consultoría y asesoría ayudan a las empresas a cumplir con lineamientos, tanto financieros como fiscales, en este sentido, cuando nos enfocamos en un Contador Público y Auditor, se considera una persona profesional en la carrera, por lo que; las empresas acuden a estos profesionales en materia, para solicitar la consultoría o asesoría, especialmente cuando hablamos de temas fiscales.

3.10 El contador público y auditor como consultor tributario

La consultoría y asesoría tributaria ha venido cobrando interés, esto en vista de que los contribuyentes tienden a desconocer las leyes impositivas que le son aplicables, o bien por no tener formación para interpretarlas. Ante esto se ven en la necesidad de recurrir a un profesional experto en dicha área con el propósito que se le oriente adecuadamente con relación al pago de los impuestos.

Otro factor que sugiere acudir a un Contador Público y Auditor es porque la mayoría de los impuestos están relacionados con la información contable, al referir bases tal como la cantidad de capital, activo total, ingresos brutos, utilidad del ejercicio, costos y gastos, etc., y el profesional es experto en contabilidad, en consecuencia, está en la capacidad de orientar al empresario respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Objetivos que debe perseguir una consultoría tributaria:

- Informar al contribuyente de los cambios en las leyes tributarias que tengan incidencia en el desarrollo de sus actividades económicas, y los diferentes criterios que se tengan de las mismas.
- Utilizar los incentivos, exenciones y beneficios que la estructura tributaria otorga a determinados regímenes impositivos.
- Verificar que las obligaciones tributarias de la empresa se presenten oportunamente a la Administración Tributaria y de acuerdo con la normativa vigente.
- Establecer multas y sanciones que podrían ser desfavorables, como consecuencia de la incorrecta interpretación de la legislación aplicable.

3.11 Federación internacional de contadores IFAC

“El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) es un organismo independiente emisor de normas que desarrolla un código de

ética para profesionales de la contabilidad (el código) adecuado internacionalmente.” (18:1)

“El objetivo de IESBA, tal y como se indica en sus términos de referencia, es servir al interés público mediante la emisión de normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad. El objetivo de IESBA a largo plazo es la convergencia de las normas de ética para profesionales de la contabilidad contenidas en el código, incluyendo las normas de independencia del auditor, con aquellas que emiten reguladores y emisores de normas nacionales. La convergencia hacia un conjunto único de normas puede aumentar la calidad y coherencia de los servicios proporcionados por los profesionales de la contabilidad en el mundo y mejorar la eficacia de los mercados de capitales globales.” (18:1)

“El IESBA está integrado por 18 miembros del consejo procedentes de todo el mundo, de los cuales no más de 9 son profesionales ejercientes y no menos de 3 son miembros públicos (personas que se espera que reflejen y que se considera que reflejan, el interés público más amplio). Los miembros los nombra la Junta Directiva de IFAC, basándose en las recomendaciones del Comité de Nominaciones de IFAC y tras la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) que supervisa las actividades del IESBA.” (18:1)

“El proceso de emisión de normas del IESBA incluye la participación del PIOB y del Grupo Consultivo Asesor (CAG) de IESBA el cual hace aportaciones de interés público al desarrollo de las normas y orientaciones de IESBA.” (18:1)

“Cuando desarrolla las normas, al IESBA se le exige ser transparente en sus actividades y cumplir el debido proceso aprobado por el PIOB. Las reuniones

del consejo, incluyendo aquellas que se celebran por conferencia telefónica, son abiertas al público y los documentos de la reunión están disponibles en el sitio web.” (18:1)

“La Federación Internacional de Contadores (IFAC) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. IFAC defiende la transparencia, rendición de cuentas y comparabilidad de la información financiera; ayuda al desarrollo de la profesión contable y de auditoría y comunica la importancia y valor de los profesionales de la contabilidad a la infraestructura financiera global. Fundada en 1977, IFAC está compuesta actualmente por 179 miembros y asociados en 130 países de todo el mundo, que representan a aproximadamente 2,5 millones de profesionales de la contabilidad en ejercicio en la industria y el comercio, el sector público y la educación.” (18:2)

“Como parte de su obligación de interés público, IFAC contribuye al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de ética de alta calidad principalmente mediante su apoyo al IESBA. IFAC proporciona recursos humanos, gestión de instalaciones, apoyo en comunicaciones y financiación a este consejo independiente emisor de normas. Así mismo facilita el proceso de presentación de candidaturas y la selección de los miembros del Consejo.” (18:2)

“El IESBA fija sus propias agendas y aprueba sus publicaciones de acuerdo con su debido proceso y sin intervención alguna por parte de IFAC. IFAC no puede influir en las agendas o publicaciones. IFAC publica manuales, normas y otras publicaciones y es propietaria de los derechos de autor.” (18:2)

La independencia del IESBA está salvaguardada de diversas formas:

“Supervisión formal independiente de la emisión de normas por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público (visite www.ipiob.org. para más información), que incluye un debido proceso riguroso que implica la consulta pública.” (18:2)

“Un proceso público de presentación de candidaturas y la supervisión independiente de los procesos de presentación y selección por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público.” (18:2)

“Completa transparencia tanto en términos de proceso debido para la emisión de normas como por el acceso público a los documentos anexos a las agendas, reuniones y la publicación de las bases para las conclusiones junto con cada norma definitiva.” (18:2)

“La participación de un Grupo Consultivo Asesor y de observadores en el proceso de emisión de normas y el requerimiento de que los miembros del IESBA así como los organismos que presentaron sus candidaturas o de los que son empleados, se comprometan con la independencia del Consejo, su integridad y misión de interés público.” (18:2)

CAPÍTULO IV

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS (CASO PRÁCTICO)

4.1 Antecedentes de la entidad

La historia de la entidad comienza en el año 2002, cuando los señores Armando Rodas Beltranena y Manolo Robles Ramírez, toman la decisión de asociarse y establecer una sucursal en el territorio guatemalteco, de la empresa formada y fundada en el país vecino El Salvador, denominándola Distribuidora GPA, S.A, (sus iniciales por ganadería, porcicultura y avicultura) en Guatemala con una participación accionaria del 50% cada uno. Empiezan importando premezclas para la fabricación de alimentos para animales tales como: Ganadería, Porcicultura y Avicultura, siendo estos productos elaborados en la planta de producción del país vecino.

Como empresa año con año va creciendo, ganando clientes y volviéndose más competitiva en el mercado de productos veterinarios. Los propietarios comienzan a ver la demanda de los productos y deciden realizar un estudio de mercado, consideran que pueden vender más productos que sean del giro de negocio. Después de analizar y visualizar realmente un potencial en el mercado, deciden hacer negociaciones con proveedores de México, Panamá, Colombia, Reino de los Países Bajos, España, Bélgica, para distribuir productos en el territorio guatemalteco.

Estos proveedores al igual que la empresa en El Salvador, exportan productos veterinarios destinados a la avicultura, porcicultura, ganadería. Llegando a

negociaciones con Distribuidora GPA, S.A., para vender sus productos en el país de Guatemala.

Los socios de la Distribuidora GPA, S.A., aperturan otras tres empresas en los países de Honduras, Costa Rica y Panamá.

Es de esta manera como Distribuidora GPA, S.A. se posiciona hoy en día como una de las empresas más competitivas en el país, considerada por la Administración Tributaria como contribuyente mediano especial, atribuyendo consigo una serie de responsabilidades tributarias, entre ellas el estudio de precios de transferencia.

Como se menciona anteriormente, la empresa esta legal y formalmente posicionada a nivel nacional, para tales efectos necesita de consultoría fiscal y financiera para presentar correcta y debidamente sus obligaciones tributarias, por lo que, a requerimiento de la Administración Tributaria de elaborar un estudio de precios de transferencia, decide contratar una firma de auditoría para que realice un informe de operaciones con relacionadas.

4.1.1 Misión

Proveer soluciones integrales y novedosas en profilaxis y nutrición al sector industrial pecuario regional. Con programas rentables y servicios diferenciados, a través de nuestros profesionales comprometidos y actualizados. Creando valor a colaboradores, clientes y proveedores, con una rentabilidad acorde a las expectativas de los accionistas. Contribuyendo a la seguridad alimentaria y practicando la responsabilidad social empresarial.

4.1.2 Visión

Ser el grupo empresarial con un modelo diversificado de soluciones a la industria regional con crecimientos desafiantes y sostenidos.

4.1.3 Objetivos

El éxito de nuestros clientes es el nuestro. Como resultado del uso de nuestros productos a lo largo del tiempo es la ganancia de nuestros clientes en la participación del mercado, de tal manera, nos hace seguir esforzándonos para garantizar la calidad de nuestros productos y seguir siendo líderes y con marca reconocida en el mercado.

4.2 Solicitud de servicios profesionales para la elaboración de un estudio de precios de transferencia



Distribuidora GPA, S.A.
19 avenida 14-50 Finca Naranjal, Ofibodega No. 22, Z. 8 de Mixco,
Guatemala

Guatemala, 02 de enero de 2019

Señor director
Wesley Josue Clemente Cano Gómez
Gómez&Asociados, S.C.

Por medio de la presente me permito saludarle y desearle éxitos en sus labores diarias.

En esta ocasión me dirijo a usted para expresarle que, la presente administración, asumió el firme compromiso de desarrollar un estudio de precios de transferencia de forma transparente, permitiendo y facilitando de esta forma el contenido de nuestras transacciones entre relacionadas.

En ese sentido, la empresa considera de suma importancia una evaluación del principio de libre competencia para nuestra entidad de acuerdo con el artículo 54 y 55 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 y su reglamento 213-2013.

En consecuencia, me permito solicitarle a su prestigiosa firma se realice en la Distribuidora GPA, S.A. un estudio de precios de transferencia por el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018.

Sin más por agregar, reciba mis más sinceros saludos y reconocimientos.

Atentamente

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Pedro Paz Torres', is centered on a light gray rectangular background.

Lic. Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente Administrativo Financiero
Distribuidora GPA, S.A

4.3 Propuesta de servicios profesionales para la elaboración de un estudio de precios de transferencia



Gómez&Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores
Edificio la Mirage 5a. avenida 9-15 oficina 210, Z. 14, Guatemala,
Tel. 2439-0900

05 de enero de 2019

Licenciado
Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente Administrativo Financiero
Distribuidora GPA, S.A.
Ciudad

Estimado Licenciado:

En atención a su solicitud, nos complace presentar nuestra propuesta de servicios profesionales para la elaboración de un estudio de precios de transferencias de la empresa Distribuidora GPA, S.A. por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018, conforme lo establece la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012.

El objeto de este estudio es comprobar que la empresa cumple con principio de plena competencia en las operaciones realizadas con sus relacionadas.

Al terminar el trabajo se entregará: un estudio de precios de transferencia.

Nuestras Calificaciones

El servicio al cliente es nuestra razón de ser. En Gómez&Asociados, S.C. lo más importante no es cómo definimos nosotros el servicio distinguido sino, cómo lo definen nuestros clientes. En nuestra firma tenemos el compromiso de ayudar a nuestros clientes a ser más exitosos trabajando eficientemente como un equipo, guiándolos a tomar mejores decisiones con ideas, información y recomendaciones que mejorarán el rendimiento de su negocio.

La calidad de nuestros clientes

Sostenemos con un alto grado de satisfacción que la mejor y más completa referencia que una firma profesional como la nuestra puede presentar, está íntimamente relacionada con la solvencia, prestigio y reputación de sus clientes tradicionales y recurrentes, ya que ello es un claro e inequívoco testimonio de su propia capacidad.

Nuestro esquema de firma internacional ofrece una ventaja competitiva, ya que nos permite ofrecerles un grado multidisciplinario de profesionales con capacidad para atender sus requerimientos. Gómez&Asociados, S.C. es una de las firmas profesionales líderes que ofrece servicios de auditoría, impuestos, consultorías fiscales, recursos humanos y otros servicios a empresas y organismos nacionales e internacionales en todo el mundo.

El personal de Gómez&Asociados, S.C. en la actualidad asciende a 20 profesionales especializados en distintas áreas. Este esquema nos permite ofrecerles a nuestros clientes un apoyo a nivel regional de acuerdo con sus necesidades, como podría ser el caso de Distribuidora GPA, S.A. en materia de precios de transferencias.

Nuestro enfoque

Estamos convencidos que las consultorías no son todas iguales. Aun cuando se utilizan técnicas de asistidas por computadoras, muestreo estadístico y nuestra capacidad instalada de especialistas en evaluación de sistemas de información, nuestro enfoque se basa primordialmente en el juicio y experiencia del equipo de auditores asignados al trabajo. Independientemente del resultado matemático de nuestras técnicas de consultoría, nuestro personal profundiza en áreas donde nuestra experiencia ha revelado debilidades y posibles problemas significativos.

En resumen, podemos afirmar que la selección de Gómez&Asociados, S.C. es la más ventajosa, por capacidad y experiencia, aunadas a nuestra intachable reputación en el ambiente nacional e internacional, asegurando que:

- Sus necesidades serán atendidas por una firma con personal conocedor del ambiente y problemática de nuestro país y que posee experiencias específicas y profundo conocimiento en leyes y normativas.
- Sus operaciones serán revisadas por un grupo multidisciplinario de profesionales, formalmente capacitados para establecer un adecuado equilibrio entre la función fiscalizadora y el compromiso de nuestra firma de proporcionar a nuestros clientes un servicio con valor agregado.
- Se beneficiarán de nuestro enfoque orientado a identificar áreas donde existan problemas potenciales significativos y de la asesoría a funcionarios de la empresa en la solución de los problemas que se detectan.

Alcance del trabajo

- Obtener información contable y financiera de Distribuidora GPA, S.A. del 01 de enero al 31 de diciembre 2018.
- Realizar entrevistas al personal involucrado de Distribuidora GPA, S.A. como, por ejemplo, personal financiero, contable y auditoría según sea necesario.

Gómez&Asociados, S.C., no realiza una auditoría externa a estados financieros, por lo que es necesario indicar que la firma se limita en exponerle a la empresa analizada los resultados y conclusiones obtenidas de acuerdo al estudio de precios de transferencia.

Nuestros honorarios

Por la asistencia profesional que aquí cotizamos, nuestra firma facturaría Q. 30,000.00 (IVA incluido). Los honorarios indicados, están basados en circunstancias estándar. Cualquier circunstancia extraordinaria que nos haga requerir inversión de tiempo adicional para el desarrollo de nuestro trabajo será notificada oportunamente al representante de la compañía, para su evaluación.

La firma se basa en los artículos 2027 del Código Civil “Los profesionales que presten sus servicios y los que los soliciten, son libres para contratar sobre honorarios y condiciones de pago” y en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92, prestación de servicios “La base imponible en la prestación de servicios será precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales”.

La forma de facturar los honorarios será de la siguiente manera:

50%	Al aceptar la propuesta.
35%	Presentación del borrador del estudio de precios de transferencia.
15%	Entrega final del estudio de precios de transferencia.

Documentos a entregar

Al finalizar el trabajo se entregará:

Estudio de precios de transferencia correspondiente al ejercicio fiscal 2018, basados en el Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, específicamente en el capítulo VI normas especiales de valoración entre partes relacionadas, para uso exclusivo de la entidad a excepción de las autoridades tributarias y/o administrativas que corresponda.

Si esta propuesta cumple con sus requisitos, le agradeceremos firmar y enviar devuelta la “carta de aceptación” adjunta, con lo cual podremos planificar la asignación del personal necesario para este trabajo, con la debida anticipación.

Muy atentamente,



Wesley Josue Clemente Cano Gómez

Socio director

Gómez&Asociados, S.C.

4.4 Carta de aceptación de la consultoría para elaborar un estudio de precios de transferencia



Distribuidora GPA, S.A.

Distribuidora GPA, S.A.

19 avenida 14-50 Finca Naranjal, Ofibodega No. 22, Z. 8 de Mixco,
Guatemala

Guatemala, 10 de enero de 2019

Señor
Wesley Josue Clemente Cano Gómez
Socio director
Gómez&Asociados, S.C.
Presente

Estimado Cano Gómez:

De acuerdo con su propuesta de servicios profesionales para la elaboración de un estudio sobre precios de transferencia recibida el 08 de enero de 2019, le informamos que la misma fue aceptada por la administración, por tal motivo le agradeceríamos se comuniqué con nosotros para así formalizar la aceptación.

Atentamente,



Lic. Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente Administrativo Financiero
Distribuidora GPA, S.A

4.5 Carta de compromiso para la elaboración de un estudio de precios de transferencia



Gómez&Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores
Edificio la Mirage 5a. avenida 9-15 oficina 210, Z. 14, Guatemala,
Tel. 2439-0900

12 de enero de 2019

Licenciado
Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente General
Distribuidora GPA, S.A.
Ciudad

Estimado Licenciado:

En virtud de la aceptación de la consultoría, nos complace notificarles el compromiso de la firma hacia el estudio de precios de transferencia a la empresa Distribuidora GPA, S.A. por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018.

El estudio de precios de transferencia se efectuará de acuerdo con el marco de cumplimiento legal de Guatemala Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012.

Para dar como resultado un informe sobre la libre competencia de la entidad, efectuaremos la metodología que se encuentra en la guía técnica de precios de transferencia otorgada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esperamos contar con todo el apoyo de su empresa y personal en cuanto a la información requerida para elaborar el estudio.

Solicitamos por favor firmar esta carta como parte del compromiso y entendimiento de los acuerdos de nuestro negocio.

Muy atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Wesley Josue Clemente Cano Gómez', written in a cursive style.

Wesley Josue Clemente Cano Gómez

Socio director

Gómez&Asociados, S.C.

4.6 Índice de papeles de trabajo

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.			
Distribuidora GPA, S.A.			
Índice de papeles de trabajo		P.T.	
Estudio de precios de transferencia		IPT	
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018		Hecho por: JB	Fecha: 31/01/2019
		Revisado por: WC	Fecha: 31/01/2019
Descripción		PT No.	Página
Cédula de marcas		CMA	106
Etapa 1 preparación inicial			
Planificación del estudio de precios de transferencia			107
Etapa 2 diagnóstico			
Cuestionario		P-1	109
Estado del resultado		PPC-1	120
Estado de situación financiera		PPC-2	121
Organigrama de Distribuidora GPA, S.A.		PPC-3	122
Análisis precio con relacionada - compras		P-2	123
Análisis precio con relacionada - ventas		P-3	124
Análisis precio con independientes - compras		P-4	125
Análisis precio con independientes - ventas		P-5	126
Etapa 3 plan de acción			
Programa de consultoría		B-1	128
Etapa 4 aplicación			
Aplicación del rango intercuantil y resultado obtenido		P-6	130
Matriz para la selección y descarte del método		P-7	132
Etapa 5 terminación			
Informe del Contador Público y Auditor como consultor			134
Estudio de precios de transferencia			139

4.7 Cédula de marcas

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.															
Distribuidora GPA, S.A. Cédula de marcas															
Estudio de precios de transferencia Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018		<table border="1"> <tr> <td>P.T.</td> <td colspan="3">CMA</td> </tr> <tr> <td>Hecho por</td> <td>JB</td> <td>Fecha:</td> <td>31/01/2019</td> </tr> <tr> <td>Revisado por:</td> <td>WC</td> <td>Fecha:</td> <td>31/01/2019</td> </tr> </table>		P.T.	CMA			Hecho por	JB	Fecha:	31/01/2019	Revisado por:	WC	Fecha:	31/01/2019
P.T.	CMA														
Hecho por	JB	Fecha:	31/01/2019												
Revisado por:	WC	Fecha:	31/01/2019												
1. Marcas de Consultoría															
Símbolo	Descripción														
	Suma vertical														
	Suma horizontal														
PPC	Papel proporcionado por el cliente														
	Viene de papel de trabajo														
	Va hacia papel de trabajo														
	Cotejado con documentos originales														
	Cotejado con diario mayor general (DMG)														
	Compañías relacionadas														
	Se encuentra dentro del rango intercuartil inferior y superior														
	No se encuentra dentro del rango intercuartil inferior y superior														
1/2	Quebrados para identificar el No. de páginas que contiene un papel de trabajo														
A	Negociación con el cliente														
B	Planificación del servicio														
P	Papeles de trabajo														
2. Equipo de Consultoría															
Iniciales	Consultores														
WJCCG	Wesley Josue Clemente Cano Gómez - Socio Director														
EACDC	Edgar Armando Celestino Díaz Cano - Gerente de Consultoría														
NRMD	Nancy Raquel Montes Díaz - Supervisora de Consultoría														
JABC	Jose Armando Bos Chávez - Senior de Consultoría														
DRM	Denis Revolorio Mendoza - Junior de Consultoría														

4.8 Etapas de la consultoría

A continuación, se presentan las etapas de una consultoría,

4.8.1 Etapa 1 preparación inicial

a) Planificación del estudio de precios de transferencia



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores
Edificio la Mirage 5a. avenida 9-15 oficina 210, Z. 14, Guatemala,
Tel. 2439-0900

Dirigido a: Distribuidora GPA, S.A.

Período: Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018

1. Origen del encargo

Hemos sido enviados a la empresa Distribuidora GPA, S.A. para realizar un estudio de precios de transferencia por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2018.

2. Fechas clave

Período a revisar	del 01 enero al 31 diciembre 2018
Visita preliminar	22 enero 2019
Trabajo de campo	23 enero 2019
Análisis de la información obtenida	26 enero 2019
Análisis del estudio realizado	30 enero 2019
Entrega del informe	09 febrero 2019

3. Trabajo a realizar

Se realizará un estudio de precios de transferencia por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2018. El estudio se hará con base al marco de cumplimiento legal Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, junto con las normativas que se encuentran en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

4. Personal de la firma que efectuará el trabajo

Socio director: Wesley Cano WC

Encargado de revisar y autorizar el trabajo realizado.

Auditor Senior: Jose Bos JB

Encargado de recaudar y elaborar toda la información necesaria para el estudio.

5. Presupuesto de tiempo

El tiempo presupuestado es de 20 días hábiles, a partir del 22 de enero de 2019, el cual es computado y distribuido en horas para cada auditor independiente.

4.8.2 Etapa 2 diagnóstico

a) Recolección y análisis de la información relativa a la empresa

Realización de cuestionario para la recolección de información general, funcional y económico de la empresa.

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores. Distribuidora GPA, S.A. Cuestionario Consultoría al 31 de diciembre 2018	P.T.	P-1 1/11		
	Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
	Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019
Cuestionario contestado por el Lic. Pedro Guillermo Paz Torres				
Gerente Administrativo Financiero				
Distribuidora GPA, S.A.				
Actividades y funciones de la empresa				
1. ¿Cuál es la actividad que realiza la empresa?				
La empresa se dedica a comercializar productos veterinarios, se distribuyen fármacos, vacunas y alimento.				
2. ¿Cuál es la clasificación de las actividades de Distribuidora GPA?				
En el RTU de la empresa aparece como "Otras actividades de servicios agrícolas y ganaderos no clasificados en otra parte (excepto las actividades veterinarias)"				
3. ¿Dónde se llevan a cabo las actividades de Distribuidora GPA?				
Las actividades se llevan a cabo en el domicilio fiscal que es 19 avenida 14-50 Finca Naranjal, Ofibodega No. 22, Z. 8 de Mixco, Guatemala.				



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 2/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

4. ¿Qué insumos o elementos utiliza para llevar a cabo sus actividades?

Insumos tenemos todos los activos fijos que se encuentran registrados en los libros contables y elementos tenemos todo el personal administrativo, operativo y comercial.

5. ¿En qué año inicio operaciones Distribuidora GPA?

En el año 2002

6. ¿Cuál es la estructura societaria de Distribuidora GPA?

Le estructura societaria se encuentra dividida en 2 partes con el 50% cada una.

7. ¿Cuántos socios tiene Distribuidora GPA?

2 socios con el 50% de acciones cada uno.

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

En El Salvador

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

Guatemala, Honduras, Costa Rica y Panamá

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



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 3/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

Servicios de vacunación y en cuanto a productos son los que se mencionan en la pregunta No. 1 y para más detalle están los inventarios.

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

Actualmente no cuenta con política.

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

Actualmente no cuenta con política.

13. ¿Cómo autoevalúan la reputación corporativa para Distribuidora GPA?

En perfectas condiciones.

14. ¿Quiénes son los principales proveedores de Distribuidora GPA?

Beringer international, S.A., Carvajal Colombia, S.A., Shering Panamá, S.A., Laboratorios Provimi, S.A.

15. ¿Quiénes son los principales clientes de Distribuidora GPA?

Nutrición y desarrollo para los animales, S.A., Medicina agrícola, S.A., Visión nutrition, S.A., Provedora agrícola, S.A.

16. ¿Cuáles son las principales competencias de Distribuidora GPA?

Poveporcicultura, S.A., Sanuhogar, S.A., Trownutrición, S.A., Cerdoindustrias, S.A.



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 4/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

17. ¿Cuál es la participación de Distribuidora GPA en el mercado?

Se ha posicionado en buen nivel competitivo en cuanto a proveedor productos veterinarios.

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

Distribuidora ACG, S.A. de C.V, Distribuidora GPA, S.A., Distribuidora Panameña, S.A.

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

No maneja otros puntos de distribución

Condiciones de la industria

20. ¿Cuáles son los productos que distribuye Distribuidora GPA?

Para más información pueden consultar detalle de inventarios.

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

Son productos que han sido bien aceptados por los clientes.

22. ¿El producto es considerado como altamente tecnológico?

No necesariamente, pero ha dado buenos resultados.



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 5/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

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

Los socios fundadores de la compañía y del grupo multinacional.

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

Por medio de congresos y asociaciones.

Compras

25. ¿Se realizan compras de bienes al crédito?

No, todas las compras son al contado.

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

Si, tenemos un módulo específico de cuentas por pagar.

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

Si, hay una persona encargada de cuentas por pagar.

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



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 6/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

Se tiene una política de crédito por 75 días.

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

Quando se efectúa una compra o una venta.

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

En los países de El Salvador, Guatemala, Honduras, Costa Rica y Panamá.

31. ¿Dónde se registran las operaciones contables?

En un sistema propio de la compañía multinacional.

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

Por la comercialización de productos veterinarios.

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

Cada una de las empresas asume el riesgo.

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

El director operativo de la compañía multinacional.



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 7/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

35. ¿Cómo se efectúan los pagos correspondientes?

Por medio de transferencias bancarias.

36. ¿Cómo se determinan los niveles de inventario?

Por medio de un programa donde se evalúan los consumos promedios y existencias.

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

La mayoría de veces, salvo cuando nuestra casa matriz no pueda abastecernos.

Ventas

38. ¿Quién determina el precio o la contraprestación?

El director comercial de la compañía multinacional.

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

Utilizando la misma lista de precios con terceros independientes.

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

Lo analiza el director comercial tomando en consideración varios aspectos como: la utilidad que desea obtener y el precio de mercado que hay.



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 8/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

41. ¿Cuándo se realizaron las operaciones analizadas?

En el período 2018.

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

La importancia de la marca es por los buenos resultados que han obtenidos los clientes.

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

Si, hay una política del 3% sobre pagos de contado.

Riesgos

44. ¿Qué partes relacionadas asume los riesgos?

Cada una de las partes relacionadas asume el riesgo que le compete.

45. ¿En operaciones similares se asumen riesgos similares?

Si, ya que son las mismas operaciones realizadas.

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

Se cuenta con la contratación de un seguro cuando se realiza la operación, por lo que se aboca con ellos cuando se produce el riesgo.



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 9/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

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

Cada una de la compañía asume el riesgo.

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

Actualmente no, dado a que el flujo de efectivo es bastante estable en cada una de las compañías del grupo multinacional.

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

El seguro

Otros

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

No.

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

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

Únicamente por requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 10/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

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

No.

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

No, únicamente con la guía técnica de la SAT y con referencias de la OCDE.

55. ¿Por qué cree que existe evasión fiscal en los precios de transferencia?

Por tratar de pagar menos impuestos en los países donde se origina la utilidad y son trasladados a otros países con baja recaudación fiscal.

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

No.

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

No.

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

No.

59. ¿Tienen planes de abandonar líneas de productos?



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.

Cuestionario

Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-1 11/11		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

No, esto depende de las negociaciones con proveedores.

60. ¿Cuál es la unidad monetaria y tipo de cambio utilizados entre Distribuidora GPA y Casa Matriz?

Unidad monetaria es Quetzales y se convierte en USD dólares al tipo de cambio del día en que se realiza la transacción, tipo de cambio de referencia el que está en la página del banco del Guatemala.

61. ¿Cuáles son las principales obligaciones fiscales de Distribuidora GPA?

Las que aparecen en el RTU de la empresa: impuesto sobre la renta pago anual sobre utilidades, pagos trimestrales, presentación semestral de inventarios, pago mensual de impuesto al valor agregado, pago anual de impuesto de circulación de vehículos.

62. ¿Poseen un control de las minutas de juntas de accionistas?

Existe un acta donde quedan registradas las sesiones de juntas de accionistas.

Lic. Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente Administrativo Financiero

Jose Armando Bos Chávez
Senior de Consultoría

b) Estados financieros de la empresa

Estado de Resultados

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.			
Distribuidora GPA, S.A. Estado de Resultados Consultoría al 31 de diciembre 2018	P.T.		PPC-1
	Hecho por	JB	Fecha: 22/01/2019
	Revisado por:	WC	Fecha: 22/01/2019
Estado del Resultado Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018 (expresado en quetzales)			
Ingresos			
Ventas		42,126,272	
Costo			
Costo de Ventas		30,541,372	
Utilidad en Ventas		11,584,900	
Gastos de Operación			
Gastos de Venta y Distribución		109,807	
Gastos de Administración		8,153,541	
Gastos Financieros		12,726	
Total Gastos de Operación		8,276,074	
Resultado del Período		3,308,826.00	✓

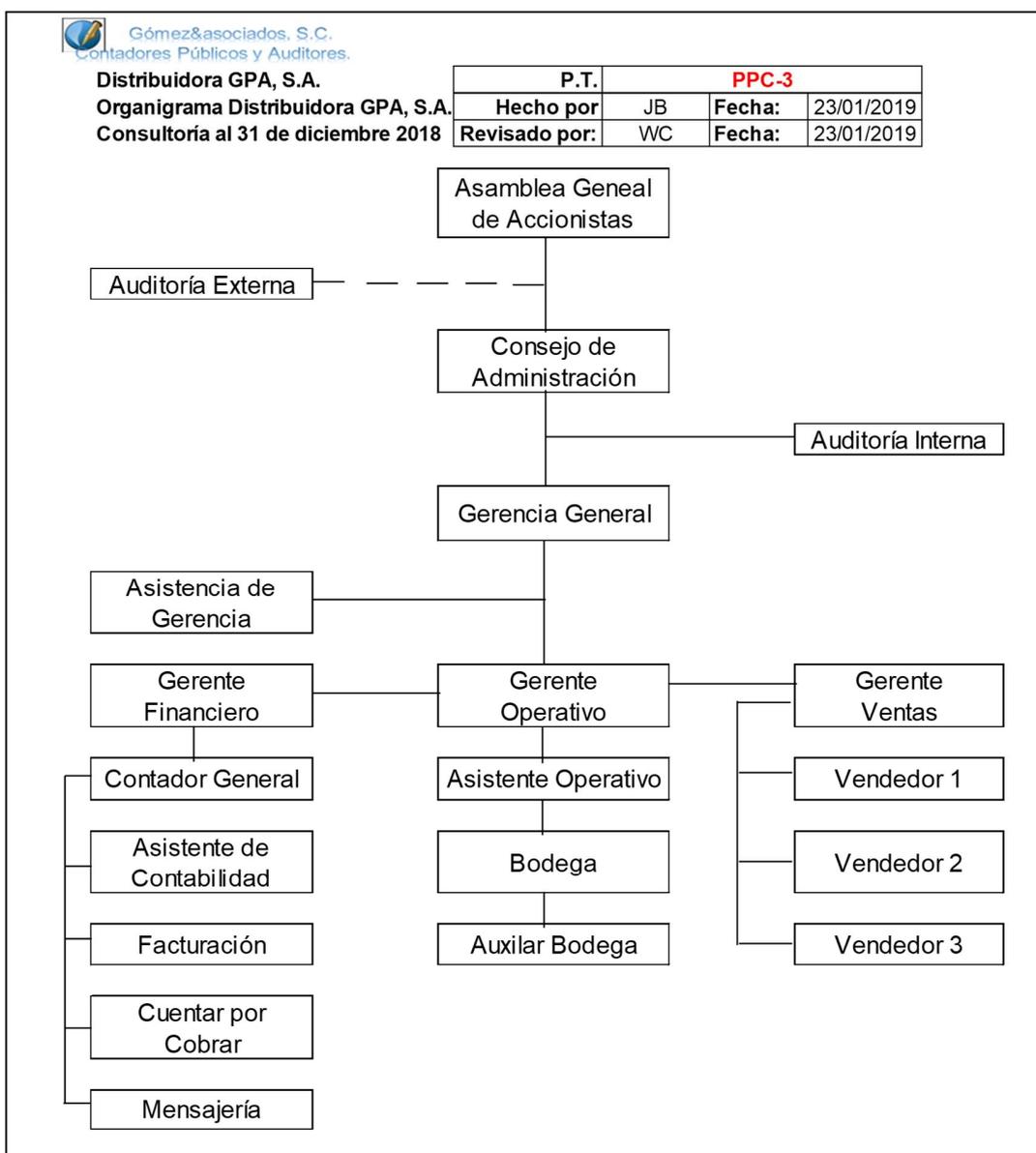
De esta manera se encontraba constituido el Estado de Resultados de sus operaciones del período comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2018.

Estado de Situación Financiera

	Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.				
Distribuidora GPA, S.A.		P.T.	PPC-2		
Estado de Situación Financiera		Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Consultoría al 31 de diciembre 2018		Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019
Estado de Situación Financiera					
Al 31 de diciembre 2018					
(expresado en quetzales)					
Activo					
Corriente					
Caja y Bancos		81,594			
Cuentas por Cobrar		9,265,511			
Inventarios		9,564,007			
No Corriente					
Propiedad, Planta y Equipo (Neto)		1,695,225			
Otros Activos		677,268			
Total de Activo		21,283,605			
					
Pasivo					
Corriente					
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo		11,784,831			
No Corriente					
Cuentas por Cobrar a Largo Plazo		-			
Total de Pasivo		11,784,831			
Patrimonio					
Capital Pagado		4,900,000			
Reserva Legal		239,932			
Resultados acumulados		1,050,016			
Resultados del período		3,308,826			
Total de Patrimonio		9,498,774			
Total de pasivo mas Patrimonio		21,283,605			
					

De esta manera se encontraba constituido el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2018.

Organigrama de Distribuidora GPA, S.A.



c) Selección y descarte de los métodos de precios de transferencia

1) Análisis precio con relacionada - compras



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Análisis precio con relacionada -
compras
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-2		
Hecho por	JB	Fecha:	20/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	25/01/2019

Tabla No. 6: Precios de compras con relacionadas

No.	Empresa vinculada	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	Fecha	Orden de Compra
1	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	El Salvador	Monocina para Bovinos 25 kg	Q275.00	05/01/2018	OC-4258
			Gestacion 22.7 kg	Q185.00	03/03/2018	OC-4310
			Lactancia 22.7 kg	Q155.00	07/06/2018	OC-4552
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q235.00	25/08/2018	OC-4618
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q180.00	18/11/2018	OC-4788

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

Análisis de precio con relacionada – compras:

Por medio del detalle de órdenes de compras se han clasificado las compras a la compañía relacionada obteniendo los precios unitarios con que fueron adquiridos los productos sujetos a análisis.

2) Análisis precios con relacionada - ventas

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.		P.T.		P-3		
Distribuidora GPA, S.A. Análisis precio con relacionada - ventas Consultoría al 31 de diciembre 2018		Hecho por		JB	Fecha:	20/01/2019
		Revisado por:		WC	Fecha:	25/01/2019
Tabla No. 7: Precios de venta con relacionadas						
No.	Empresas vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	Fecha	Factura
1	Distribuidora GPA, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg	Q325.00	08/04/2018	52601
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q267.00	08/05/2018	52885
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q220.00	15/07/2018	53014
2	Distribuidora Panameña, S.A.	Panamá	Gestacion 22.7 kg	Q220.00	25/03/2018	52596
			Lactancia 22.7 kg	Q182.00	25/03/2018	52596
			Monencina para Bovinos 25 kg	Q325.00	25/03/2018	52596

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

Análisis de precio con relacionada – ventas:

Por medio del detalle de facturaciones se han clasificado las ventas a la compañía relacionada obteniendo los precios unitarios con que fueron efectuadas las ventas de los productos sujetos a análisis.

3) Análisis precio con independientes - compras



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Análisis precio con independientes -
compras
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-4		
Hecho por	JB	Fecha:	20/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	25/01/2019

Tabla No. 8: Precios de compras con independientes

Empresas no relacionadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	Fecha	No. Cotización
Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q275.00	05/01/2018	C-10
		Gestacion 22.7 kg	Q180.00	03/03/2018	C-25
		Lactancia 22.7 kg	Q150.00	15/04/2018	C-28
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q220.00	15/04/2018	C-30
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q180.00	26/07/2018	C-40
Avesindustrias, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q232.00	02/02/2018	CT-33
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q178.00	08/03/2018	CT-8
Industrias porcinas, S.A.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q180.00	06/06/2018	CR-40
		Lactancia 22.7 kg	Q155.00	25/08/2018	CR-63
Empacadora de Huevos, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q250.00	26/10/2018	F-456
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q195.00	08/03/2018	F-489
Industria Lechera, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q320.00	25/04/2018	P-40
Productos Ganaderos, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q250.00	07/07/2018	P-86
Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Monencina para Bovinos 25 kg	Q350.00	10/10/2018	CL-458
		Gestacion 22.7 kg	Q220.00	26/11/2018	CL-5802
		Lactancia 22.7 kg	Q180.00	05/01/2018	CL-568
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q250.00	03/03/2018	CL-636
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q200.00	15/04/2018	CL-566
Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg	Q340.00	15/04/2018	C-63
		Gestacion 22.7 kg	Q210.00	26/07/2018	C-63
		Lactancia 22.7 kg	Q180.00	02/02/2018	C-63
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q235.00	08/03/2018	C-63
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q210.00	06/06/2018	C-63

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

Análisis de precio con independientes – compras:

Por medio de cotizaciones con terceros independientes se han clasificado los precios de los productos sujetos a análisis para hacer una comparación entre precios con relacionadas versus precios con operaciones independientes.

4) Análisis precio con independientes - ventas

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.		P.T.			
Distribuidora GPA, S.A. Análisis precio con independientes - ventas Consultoría al 31 de diciembre 2018		P-5 1/2			
		Hecho por	JB	Fecha:	20/01/2019
		Revisado por:	WC	Fecha:	25/01/2019

Tabla No. 9: Precios de ventas con independientes

Ventas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	Fecha	Factura
Empacadora de embutidos, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	05/01/2018	52453
		Gestacion 22.7 kg	Q223.20	03/03/2018	52593
		Lactancia 22.7 kg	Q186.00	15/04/2018	52733
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	15/04/2018	52873
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	26/07/2018	53013
Reproductoras de Avicultura Centroamericana, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	02/02/2018	53153
		Gestacion 22.7 kg	Q201.60	08/03/2018	53293
		Lactancia 22.7 kg	Q168.00	06/06/2018	53433
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	25/08/2018	53573
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	26/10/2018	53713
Reproductores Porcicultores, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	08/03/2018	53853
		Gestacion 22.7 kg	Q201.60	25/04/2018	53993
		Lactancia 22.7 kg	Q168.00	07/07/2018	54133
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	10/10/2018	54273
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	26/11/2018	54413
Nutrición para Animales, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	05/01/2018	54553
		Gestacion 22.7 kg	Q201.60	03/03/2018	54693
		Lactancia 22.7 kg	Q168.00	15/04/2018	54833
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	15/04/2018	54973
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	26/07/2018	55113
Avícola Prosanda, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	02/02/2018	55253
		Gestacion 22.7 kg	Q201.60	08/03/2018	55393
		Lactancia 22.7 kg	Q168.00	06/06/2018	55533
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	25/08/2018	55673
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	26/10/2018	55813



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Análisis precio con independientes -
ventas
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-5 2/2		
Hecho por	JB	Fecha:	20/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	25/01/2019

Ganadería Batres, S.A.	El Salvador	Monencina para Bovinos 25 kg	Q330.00	08/03/2018	55953
		Gestacion 22.7 kg	Q216.00	25/04/2018	56093
		Lactancia 22.7 kg	Q180.00	07/07/2018	56233
		Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q264.00	10/10/2018	56373
Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q216.00	26/11/2018	56513
		Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	05/01/2018	56653
		Gestacion 22.7 kg	Q223.20	03/03/2018	56793
		Lactancia 22.7 kg	Q186.00	15/04/2018	56933
Concentrados y Nutrición, S.A.	Honduras	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	15/04/2018	57073
		Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	26/07/2018	57213
		Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	02/02/2018	57353
		Gestacion 22.7 kg	Q223.20	08/03/2018	57493
		Lactancia 22.7 kg	Q186.00	06/06/2018	57633
Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	25/08/2018	57773		
Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	26/10/2018	57913		

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

4.8.3 Etapa 3 plan de acción

a) Programa de consultoría

 Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.				
Distribuidora GPA, S.A. Programa de consultoría Consultoría al 31 de diciembre 2018				
		P.T.	B-2 1/2	
		Hecho por:	JB	Fecha: 22/01/2019
		Revisado por:	WC	Fecha: 22/01/2019
No	Descripción	Realizado	Fecha	Ref.
1. Objetivos				
	Analizar las ventas y las compras del 01 de enero al 31 de diciembre 2018.	JB	22/01/2019	
	Comparar el precio por la transferencia entre relacionadas con no relacionadas bajo circunstancias similares.	JB	22/01/2019	
	Verificar que los precios tanto de compras como ventas se encuentren dentro del rango de la mediana.	JB	23/01/2019	
	Emitir un estudio de precios de transferencia sobre si la entidad cumple con principio de plena competencia y si cumple con lo establecido en la ley de actualización tributaria decreto 10-2012 y su reglamento 213-2013.	WC	08/02/2019	
2. Procedimientos				
	Concertar una entrevista con el gerente financiero, con el objetivo de obtener información referente a los precios de sus productos, políticas con las relacionada, entre otros aspectos.	WC	22/01/2019	P-1
	Realizar un cuestionario con preguntas que servirán para el análisis general, análisis funcional y análisis económico de la empresa.	JG	22/01/2019	P-1
	Solicitar estados financieros iniciales y finales del período bajo análisis.	JG	23/01/2019	PPC-1 PPC-2
	Analizar el organigrama de la estructura organizacional de la corporación multinacional al que pertenece la empresa sujeta a análisis.	JG	23/01/2019	PPC-3
	Solicitar detalle de precios pactados con relacionadas y con los clientes independientes del período bajo análisis.	JG	23/01/2019	P-2 P-3



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Programa de consultoría
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	B-2 2/2		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

No	Descripción	Realizado	Fecha	Ref.
2. Procedimientos				
	Solicitar un detalle de las ventas y las compras entre relacionadas y no relacionadas, para poder realizar un análisis del principio de plena competencia.	JG	23/01/2019	P-4 P-5
	Desarrollar los papeles de trabajo necesarios para relacionar a las compañías, así como determinar si los precios se encuentran dentro del rango de la mediana.	JG	23/01/2019	P-6
	Utilizar la guía técnica de la SAT como base para el estudio de precios de transferencia de acuerdo a las directrices de la OCDE.	JG	24/01/2019	
	Aplicación del rango intercuantil y con el resultado obtenido determinar que método en cuestión de precios de transferencia es aplicable para elaborar el estudio.	JG	24/01/2019	P-7
	Elaborar un estudio de precios de transferencia con toda la información necesaria para demostrar si la empresa sujeta bajo realiza transacciones con sus relacionadas y cumple con principio de plena competencia.	WC	26/01/2019	

4.8.4 Etapa 4 aplicación

a) Aplicación del rango intercuantil y resultado obtenido



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Aplicación del rango intercuantil y
resultado obtenido
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-6 1/2		
Hecho por	JB	Fecha:	20/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	25/01/2019

Tal como lo indican las directrices de la organización para la cooperación y desarrollo económico ODCE, se aplica el primer método Precio Comparable no Controlado para determinar primero si aplica este método y luego evaluar si cumple con principio de plena competencia.

Tabla No. 10: Aplicación del método precio comparable no controlado en compras

No.	Empresa vinculada	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	El Salvador	Monencina para Bovinos 25 kg	Q275.00	Dentro
			Gestacion 22.7 kg	Q185.00	Dentro
			Lactancia 22.7 kg	Q155.00	Dentro
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q235.00	Dentro
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q180.00	Dentro

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Aplicación del rango intercuantil y
resultado obtenido
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-6 2/2		
Hecho por	JB	Fecha:	20/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	25/01/2019

Tabla No. 11: Aplicación del método precio comparable no controlado en ventas

No.	Empresas vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora GPA, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q325.00 Q267.00 Q220.00	Dentro Dentro Dentro
2	Distribuidora Panameña, S.A.	Panamá	Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Monencina para Bovinos 25 kg	Q190.00 Q182.00 Q301.00	Por debajo Dentro Por debajo

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

Procedimiento aplicado:

La aplicación del rango intercuartil se realizó con base a:

- Los precios de los productos cotizados con terceros independientes.
- Los precios de los productos vendidos a los clientes terceros independientes que fueron seleccionadas como comparables, y
- Posteriormente se aplicó la fórmula en Excel del rango intercuartil, la cual se muestra a continuación: =cuartil(matriz;cuartil) en donde la matriz son los precios seleccionados y el cuartil será 0, 1, 2, 3, 4.
- También se puede aplicar la fórmula detallada en el capítulo II, numeral 2.4.1., siendo la siguiente “ $Q_k = n(25\%)$ ”, donde: $Q_k =$ Cuartil $n =$ Total de datos %percentil

b) Matriz para la selección y descarte del método

 <p>Gómez & Asociados, S.C. Contadores Públicos y Auditores.</p>		<p>P.T. P-7 1/2</p>			
<p>Distribuidora GPA, S.A. Matriz para la selección y descarte del método Consultoría al 31 de diciembre 2018</p>		<p>Hecho por: JB</p>	<p>Fecha: 22/01/2019</p>		
		<p>Revisado por: WC</p>	<p>Fecha: 22/01/2019</p>		
<p>Tabla No. 12: Matriz para la selección y descarte del método</p>					
Método	Base para el análisis	Requisitos de aplicación	Operaciones mas usuales	No aplicable	Método aplicable
Precio comparable no controlado	Precio de compraventa o contraprestación por servicios	Operaciones idénticas efectuadas por partes independientes o con diferencias no influyentes en el precio	Compraventa de insumos, productos agrícolas, productos de base química, prestación de servicios menos complejos o cesión de uso de bienes intangibles no valiosos, productos financieros.	Operaciones referentes a la cesión definitiva o uso de intangibles valiosos o cuando los productos no son comparables	
Costo adicionado	Margen bruto obtenido a partir del costo de venta	Asignación de los beneficios brutos de la operación. Debe existir una revisión cuidadosa de la clasificación de costos y gastos.	Fabricación o ensamblaje de bienes tangibles que no posean bienes intangibles valiosos y que representen operaciones de bajo riesgo o riesgo limitado.	Distribución y uso de intangibles valiosos	
Precio de reventa	Margen bruto obtenido a partir del precio de reventa	Precio de mercado, revendido a un tercero sin añadirle valor. Debe existir una revisión cuidadosa de la clasificación de costos y gastos.	Distribución de productos que no posean bienes intangibles valiosos y que representen operaciones de bajo riesgo o riesgo limitado	Actividades de fabricación y prestación de servicios	



Gómez & Asociados, S.C.
Contadores Públicos y Auditores.

Distribuidora GPA, S.A.
Matriz para la selección y descarte
del método
Consultoría al 31 de diciembre 2018

P.T.	P-7 2/2		
Hecho por	JB	Fecha:	22/01/2019
Revisado por:	WC	Fecha:	22/01/2019

Método	Base para el análisis	Requisitos de aplicación	Operaciones mas usuales	No aplicable	Método aplicable
Partición de utilidades	Utilidad operativa	Conocer los costos y beneficios atribuibles a cada parte interviniente	Operaciones de productos que incluyan servicios interrelacionados	Cuando se puede analizar individualmente las operaciones o uso de intangibles valiosos	
Margen neto de las Transacciones	Utilidad operativa	Se debe seleccionar un indicador de rentabilidad, nivel optimo de comparabilidad en cuanto a las funciones desempeñadas, riesgos asumidos y bienes de capital invertidos	Prestación de servicios (no financieros), transferencias de bienes sean terminados o no	Particularmente, difícil de aplicar a un contribuyente con un bien intangible único.	
Valoración para importaciones o exportaciones de mercancías	Importaciones o exportaciones con bases de parámetros internacionales (commodities)			Cuando no se utilicen commodities en las transacciones	

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado

Después del resultado obtenido al utilizar el método precio comparable no controlado y por las características de la operación bajo análisis, el método que mejor refleja la realidad económica de las transacciones es el método antes mencionado, por lo que no fue necesario aplicar los demás métodos según la prelación de métodos que establece el Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y su reglamento.

4.8.5 Etapa 5 terminación



INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA REALIZACIÓN DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS VETERINARIOS

Guatemala, 15 de febrero 2019

Licenciado
Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente Financiero Administrativo
Distribuidora GPA, S.A.
Ciudad

Estimado Licenciado:

De conformidad con los términos de nuestra propuesta de servicios profesionales de consultoría de fecha 05 de enero 2019, hemos concluido con la realización de un estudio de precios de transferencia a la entidad Distribuidora GPA, S.A. Nuestro trabajo se centró en evaluar los precios efectuados en las transacciones con compañías relacionadas, así como con terceros independientes.

El presente informe se emite considerando los lineamientos legales que requiere una consultoría con relación a la efectividad y cumplimiento, que las entidades sujetas a fiscalización por parte de la Superintendencia de

Administración Tributaria (SAT), establecen en materia de precios de transferencia, los cuales se describen a continuación:

- Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012.
- Acuerdo Gubernativo número 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012.
- Guía Técnica de Estudios de Precios de Transferencia emitida por la Administración Tributaria.

Para cumplir con los objetivos expuestos en los párrafos anteriores, se evaluaron los precios de las transacciones con compañías relacionadas.

Período de evaluación

Se presenta el siguiente informe del trabajo realizado correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre 2018. Para el efecto, se realizó dicha actividad con el equipo de trabajo de la consultora.

Alcance

Nuestro trabajo de consultoría sobre la realización de un estudio de precios de transferencia, fue efectuado con base a la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, en el Capítulo VI “Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas” y Sección I “Principio de Libre Competencia” y su Acuerdo Gubernativo 213-2013 en el Capítulo III, Sección I, “De los Elementos Generales y los Métodos”. Así mismo, cabe mencionar que la administración es responsable de la información presentada para el estudio de precios de transferencia, misma que es solicitada de acuerdo con las consideraciones necesarias para poder realizar los cálculos y papeles de trabajo, además es quien acepta la responsabilidad que tiene sobre la integridad y exactitud de la

información suministrada, así como la efectividad en la determinación de los precios.

La consultoría comprendió entrevistas con el gerente financiero, con el objetivo de obtener información referente a los precios de sus productos, políticas con filiales e información necesaria para la elaboración del estudio, entre otros aspectos.

Se elaboró una matriz de descarte de métodos para identificar cual es el que aplica para la realización del estudio de precios de transferencia.

Tabla No. 13: Resumen matriz de descarte de métodos

Método	Precio Comparable no Controlado	Costo Adicionado	Precio de Reventa	Participación de Utilidades	Margen Neto de las Transacciones	Valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías
Información financiera requerida por el método	Comparación de precios	Comparación de margen bruto	Comparación de margen bruto	Comparación de margen operativo	Comparación de margen operativo	Comparación de precios de commodities
Información financiera comparable disponible del cliente						

Fuente: Resumen del papel de trabajo P-7 de la consultoría.

Por último, nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre si la entidad cumple con principio de plena competencia y si cumple con lo establecido en el mismo marco legal.

Conclusión sobre la aplicación del método

Después de realizados los estudios y análisis correspondientes, se determina que la compañía analizada no cumple con el principio de plena competencia, así como también no cumple con las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

En cuanto a los precios de compras y ventas para la distribución de sus productos agropecuarios, no necesitan realizar ningún ajuste, puesto que son precios sin recargos que afecten la comparabilidad entre precios.

De acuerdo con los estudios realizados y la comparación de precios efectuados, la consultoría establece que la compañía, dada esta relación en todos los términos de tales transacciones, los precios de compra son los mismos que los que se acordarían con compañías totalmente independientes; no obstante, se detectó que en los precios de ventas hay dos transacciones que fueron efectuados por debajo de precios con terceros independientes, los cuales se muestran a continuación,

Tabla No. 14: Precios por debajo del rango intercuartil

No.	Empresas vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora GPA, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q325.00 Q267.00 Q220.00	Dentro Dentro Dentro
2	Distribuidora Panameña, S.A.	Panamá	Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Monencina para Bovinos 25 kg	Q190.00 Q182.00 Q301.00	Por debajo Dentro Por debajo

Fuente: Extracto del papel de trabajo P-6 2/2 de la consultoría.

Por tal razón, con base en el análisis de las operaciones y transacciones realizadas, así como la matriz de descarte, el método que se utiliza y aplica para el estudio de precios de transferencia, es el de “precio comparable no controlado”, describiendo de manera técnica que la compañía se encuentra dentro del límite inferior y el límite superior en sus operaciones de compras, en cambio con los precios de ventas con sus compañías relacionada, hay transacciones que se encuentran por debajo del rango intercuartil inferior, lo que determina el incumplimiento del principio de plena competencia..

Cualquier ajuste que deba realizarse por las operaciones de la empresa que fueron efectuados fuera del principio de plena competencia, generaría una contingencia fiscal, por lo que la Administración Tributaria puede proceder con los ajustes correspondientes.

Nuestra firma de consultoría desea expresar su agradecimiento por la cooperación recibida durante el tiempo en que se ha realizado el estudio de precios de transferencia aplicando el método de precio comparable no controlado y nos ponemos a sus órdenes en cualquier duda que se presente.

Atentamente,



Wesley Josue Clemente Cano Gómez

Socio director

Gómez&Asociados, S.C.

**ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
REALIZADO A LA EMPRESA: DISTRIBUIDORA GPA, S.A.
POR EL PERÍODO COMPRENDIDO ENTRE EL 01 DE ENERO AL 31 DE
DICIEMBRE 2018**

REALIZADO POR



GÓMEZ & ASOCIADOS, S.A.

RESUMEN EJECUTIVO

Introducción

La administración de Distribuidora GPA, S.A., ha solicitado a la firma Gómez&Asociados, S.A. la elaboración de un estudio de precios de transferencia con el objetivo de evaluar si las operaciones realizadas por la empresa con sus partes relacionadas en el extranjero durante el año 2018, cumplen con las disposiciones legales que rigen a este tipo de operación en Guatemala con base y como lo establece en el Capítulo VI, Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, así como las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas por la organización para la cooperación y desarrollo económico.

Alcance y objetivo

Este informe tiene por objeto verificar y dar una conclusión sobre sí, la política en materia de precios de transferencia y reglas de valoración, por las operaciones realizadas por Distribuidora GPA, S.A con sus relacionadas en el extranjero, se encuentran correctamente aplicadas, cumpliendo razonablemente con el principio de libre competencia por el año fiscal terminado el 31 de diciembre 2018.

Contenido

En el presente documento se analizan las operaciones realizadas por Distribuidora, GPA, S.A. con relacionadas en el extranjero durante el ejercicio fiscal 2018.

Transacciones analizadas

Las transacciones ocurridas en el período a examinar son:

1. Distribuidora GPA, S.A. compró bienes a su compañía relacionada en El Salvador, C.A. por Q. 1,545,000, que corresponden a producto terminado para la venta en Guatemala.
2. Distribuidora GPA, S.A. vendió bienes a su compañía relacionada en Honduras, C.A. por Q. 1,218,000, que corresponden a productos terminados para la venta en Honduras.
3. Distribuidora GPA, S.A. vendió a su compañía relacionada en Panamá por Q. 1,090,500, que corresponden a productos terminados para la venta en Panamá.

Método de valoración utilizado

Para efectos de determinar si Distribuidora GPA, S.A. cumple con el principio de plena competencia, donde los precios con relacionadas son similares a los precios con terceros independientes, se ha empezado a aplicar los métodos para evaluar precios de transferencia, empezando con el primer método que aparece en el artículo No. 59 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, método del precio comparable no controlado (MPCNC). Al utilizar este método se cumple con todas las características y requisitos necesarios para determinar el indicador de rentabilidad de la empresa analizada y de las comparables, por lo que ya no es necesario realizar los demás métodos.

Conclusiones

Utilizando el método precio comparable no controlado, el análisis de la información presenta los siguientes aspectos:

1. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia en compras

La compañía analizada se encuentra en cuanto a sus operaciones por compras, dentro del rango cuartil inferior al cuartil superior, por lo que se encuentra dentro del principio de plena competencia.

Tabla No. 15: Determinación del rango intercuartil en compras

No.	Empresa vinculada	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	El Salvador	Monencina para Bovinos 25 kg	Q275.00	Dentro
			Gestacion 22.7 kg	Q185.00	Dentro
			Lactancia 22.7 kg	Q155.00	Dentro
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q235.00	Dentro
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q180.00	Dentro

Fuente: Extracto del papel de trabajo P-6 1/2.

2. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia en ventas

La compañía analizada en cuanto a sus operaciones por ventas no se encuentra en principio de plena competencia, dado a que hay dos operaciones que están por debajo del rango cuartil inferior al cuartil superior.

Tabla No. 16: Determinación del rango intercuartil en ventas

No.	Empresas vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora GPA, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg	Q325.00	Dentro
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q267.00	Dentro
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q220.00	Dentro
2	Distribuidora Panameña, S.A.	Panamá	Gestacion 22.7 kg	Q190.00	Por debajo
			Lactancia 22.7 kg	Q182.00	Dentro
			Monencina para Bovinos 25 kg	Q301.00	Por debajo

Fuente: Extracto del papel de trabajo P-6 2/5 de la consultoría.

Los cuadros anteriores reflejan el resultado de comparar las ventas y las compras con comparables internos versus las transacciones con relacionadas.

Estas comparaciones dan como muestra que algunas de las operaciones fueron efectuadas bajo principio de plena competencia y otras no cumplen con este principio, puesto que los precios están por debajo del rango intercuartil.

Es competencia de la Administración Tributaria proceder con el ajuste y procedimientos correspondientes por los precios que están por debajo del rango intercuartil.

ANÁLISIS FUNCIONAL

Información relativa al grupo empresarial al que pertenece

Distribuidora GPA, S.A. se encuentra ubicada en la 19 avenida 14-50 Finca Naranjal, Ofibodega No. 22, Z. 8 de Mixco, Guatemala. Su número de identificación tributaria es 4029329-5. Su actividad económica está clasificada como otras actividades de servicios agrícolas y ganaderos no clasificados en otra parte (excepto las actividades veterinarias).

Tabla No. 17: Información general de Distribuidora GPA, S.A.

NIT	40293295
Estado	Activo
Razón social	Distribuidora GPA, S.A.
Domicilio fiscal	19 avenida 14-50 Finca Naranjal, Ofibodega No. 22, Z. 8 de Mixco, Guatemala
Teléfono	2420-0300
Fecha de constitución	25/04/2002
Fecha última ratificación de datos	25/04/2018
Actividad económica	Otras actividades de servicios agrícolas y ganaderos no clasificados en otra parte (excepto las actividades veterinarias)
Sistema inventario	Promedio ponderado
Calificación del contribuyente	Medianos especiales
Régimen ISR	Sobre actividades lucrativas, pagos trimestrales, renta imponible por el 25%.

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

Distribuidora GPA, S.A. realiza transacciones con sus partes relacionadas: Distribuidora ACG, S.A. de C.V., Distribuidora GPA, S.A. en Honduras y Distribuidora Panameña, S.A., efectuando tanto compras como ventas.

Antecedentes

La historia de la presente entidad comienza en el año 2002, cuando los señores Armando Rodas Beltranena y Manolo Robles Ramírez, toman la decisión de asociarse y establecer una sucursal en el territorio guatemalteco,

de la empresa formada y fundada en el país vecino El Salvador, denominándola Distribuidora GPA, S.A, (sus iniciales por ganadería, porcicultura y avicultura) en Guatemala. Empiezan importando premezclas para la fabricación de alimentos para animales tales como: Ganadería, Porcicultura y Avicultura, siendo estos productos elaborados en la planta de producción del país vecino.

Como empresa año con año va creciendo, ganando clientes y volviéndose más competitiva en el mercado de productos veterinarios. Los propietarios comienzan a ver la demanda de los productos y deciden realizar un estudio de mercado, consideran que pueden vender más productos que sean del giro de negocio. Después de analizar y visualizar realmente un potencial en el mercado, deciden hacer negociaciones con proveedores de México, Panamá, Colombia, Reino de los Países Bajos, España, Bélgica, para distribuir productos en el territorio guatemalteco.

Estos proveedores al igual que la empresa en El Salvador, exportan productos veterinarios destinados a la avicultura, porcicultura, ganadería. Llegando a negociaciones con Distribuidora GPA, S.A., para vender sus productos en el país de Guatemala.

Los socios de la Distribuidora GPA, S.A., aperturan otras tres empresas en los países de Honduras, Costa Rica y Panamá.

Es de esta manera como Distribuidora GPA, S.A. se posiciona hoy en día como una de las empresas más competitivas en el país, considerada por la Administración Tributaria como contribuyente mediano especial, atribuyendo consigo una serie de responsabilidades tributarias, entre ellas el estudio de precios de transferencia.

Como se menciona anteriormente, la empresa esta legal y formalmente posicionada a nivel nacional, para tales efectos necesita de consultoría fiscal y financiera para presentar correcta y debidamente sus obligaciones tributarias, por lo que, a requerimiento de la Administración Tributaria de elaborar un estudio de precios de transferencia, decide contratar una firma de auditoría para que realice un informe de operaciones con relacionadas.

Misión

Proveer soluciones integrales y novedosas en profilaxis y nutrición al sector industrial pecuario regional. Con programas rentables y servicios diferenciados, a través de nuestros profesionales comprometidos y actualizados. Creando valor a colaboradores, clientes y proveedores, con una rentabilidad acorde a las expectativas de los accionistas. Contribuyendo a la seguridad alimentaria y practicando la responsabilidad social empresarial.

Visión

Ser el grupo empresarial con un modelo diversificado de soluciones a la industria regional con crecimientos desafiantes y sostenidos.

Objetivos

El éxito de nuestros clientes es el nuestro. Como resultado del uso de nuestros productos a lo largo del tiempo es la ganancia de nuestros clientes en la participación del mercado, de tal manera, nos hace seguir esforzándonos para garantizar la calidad de nuestros productos y seguir siendo líderes y con marca reconocida en el mercado.

Tabla No. 18: Identificación de las personas que operan en la empresa

Directivos	
Representante legal	Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente administrativo financiero	Pedro Guillermo Paz Torres
Gerente comercial	Jose López López
Gerente de operaciones	Antonio Loarca Pérez
Contador general	Hugo René Ríos Villanueva

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora GPA, S.A.

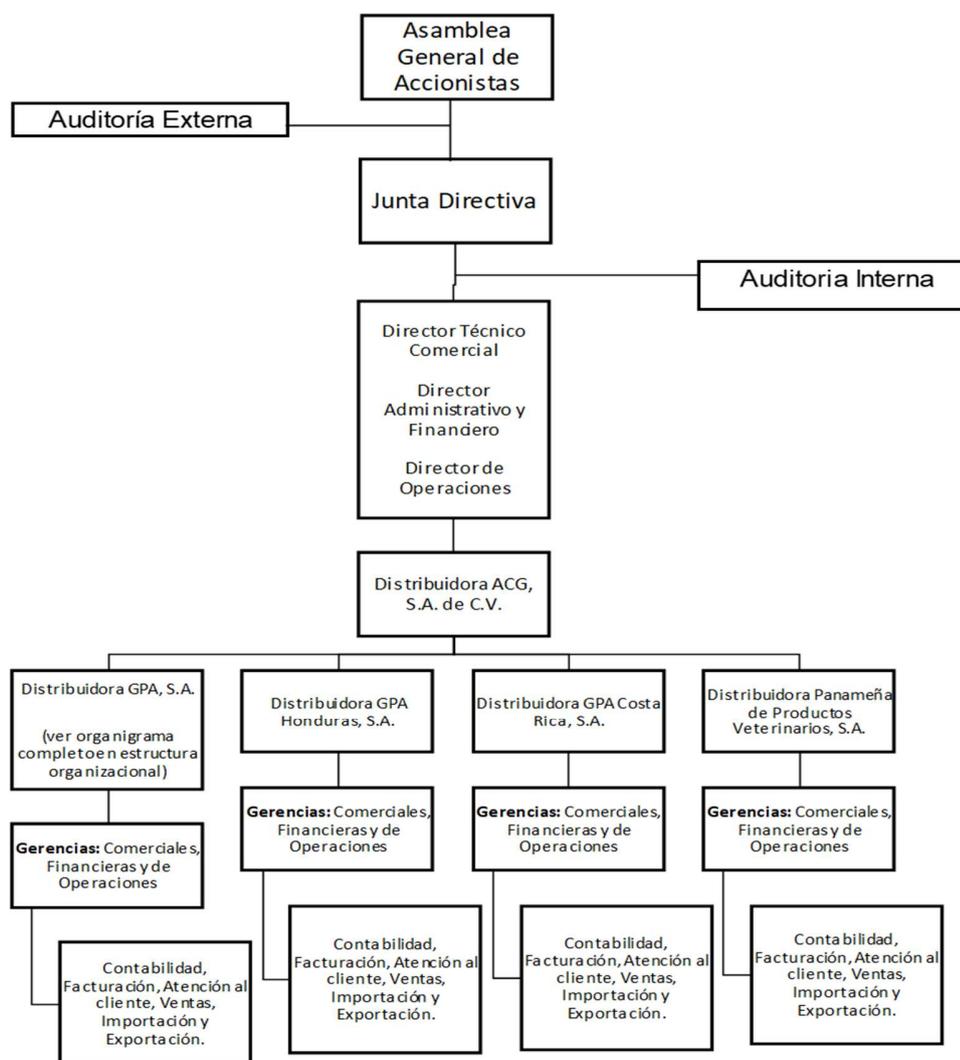
Tabla No. 19: Estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo

Socios	Ubicación	Participación accionaria
Armando Rodas Beltranena	El Salvador	50%
Manolo Robles Ramírez	El Salvador	50%

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

El siguiente organigrama se encuentra elaborado de manera didáctica, de tal forma que se pueda observar la jerarquía de la compañía analizada, así como también la relación que tiene con las demás entidades de la organización.

Figura No. 3: Estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo



Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

Se hace la relación y se consideran partes relacionadas al grupo, las distribuidoras que se encuentran en los países arriba mencionados, dado a que los socios únicos y fundadores pueden ejercer control total sobre las entidades.

De esta manera, aunque la casa matriz de la compañía analizada sea Distribuidora ACG, S.A. de C.V., se hace mención de las direcciones que dominan la organización, tal como lo menciona el numeral 5, Literal A, de la guía técnica de estudios de precios de transferencia de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Política de precios de transferencia

La empresa durante el ejercicio fiscal 2018 no fijó políticas de precios de transferencia en las operaciones realizadas con sus relacionadas.

Acuerdos de precios por anticipado (APA)

Durante el ejercicio fiscal 2018 la empresa no ha solicitado a la Administración Tributaria acuerdos de precios por anticipado.

Estrategias de Distribuidora GPA, S.A.

La empresa durante el ejercicio fiscal 2018 no fijó políticas de estrategias en cuanto a las operaciones realizadas con sus relacionadas.

Tabla No. 20: Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional por jurisdicción Fiscal y principal actividad económica.

Nombre del grupo multinacional: Grupo comercial agropecuario				
Ejercicio fiscal correspondiente: Por el período 2018				
Jurisdicción fiscal de residencia	Entidades integrantes del grupo, residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principal(es) actividad(es) económica(s)	
			Fabricación o producción	Distribución
El Salvador	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.		x	
Honduras	Distribuidora GPA, S.A.			x
Panamá	Distribuidora Panameña, S.A.			x

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

Descripción de las funciones y riesgos de las empresas del grupo

Tabla No. 21: Descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de facturación

Nombre del producto	Código	Marca	Especie
Monencina para Bovinos 25 kg	1000001278	NutroAPG	Ganadería CCI
Gestacion 22.7 kg	1000002269	NutroAPG	Porcicultur CCI
Lactancia 22.7 kg	1000002270	NutroAPG	Porcicultur CCI
Pollitas en crecimiento 22.7 kg	1000002258	NutroAPG	Avicultura CCI
Pollitas en desarrollo 22.7 kg	1000002262	NutroAPG	Avicultura CCI

CCI Cotejado con módulo de inventarios

Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

Los productos arriba detallados son destinados para el uso animal en el sector pecuario. Son elaborados en la planta de producción en El Salvador por la entidad relacionada Distribuidora APG, S.A. de C.V. Con estos productos el grupo ofrece a sus clientes suplementos alimenticios destinados a aportar los minerales y vitaminas necesarios para compensar las deficiencias naturales de los alimentos. También pueden incorporar otros aditivos con el propósito de influir en las características de los alimentos o en la producción animal.

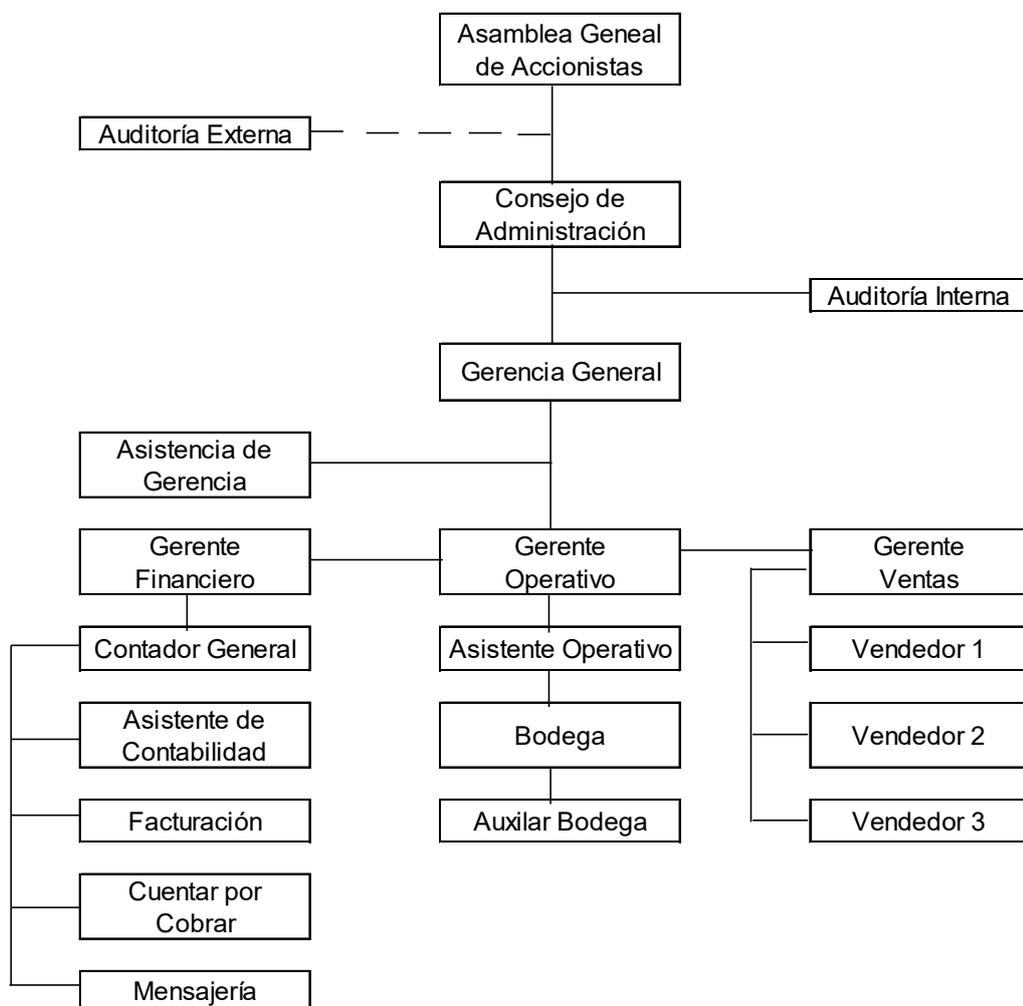
Información relativa a la parte analizada, identificación de partes relacionadas y su criterio de vinculación

Identificación completa de la parte analizada

Organigrama funcional del contribuyente

La unidad de análisis está constituida por dos socios y tres directores regionales, debajo de ellos su estructura organizacional se encuentra de la siguiente manera:

Figura No. 4: Organigrama funcional de Distribuidora GPA, S.A.



Fuente: Extracto del papel de trabajo PPC-3

Descripción detallada de las funciones del organigrama

Como se ilustra en el organigrama funcional del contribuyente, existen varios departamentos que contribuyen al buen funcionamiento de la entidad, a continuación, se describen brevemente las funciones de cada puesto:

- 1. Gerencias:** son las encargadas de dirigir a su personal, para realizar las actividades habituales del giro del negocio de la empresa, coordinar los recursos internos, representar a la compañía frente a terceros y controlar las metas y objetivos.
- 2. Facturación:** se encarga de emitir las facturaciones correspondientes a los pedidos solicitados por los clientes y/o vendedores.
- 3. Atención al cliente:** se encarga de tomar los pedidos solicitados por los clientes y/o vendedores para luego ser trasladado al personal de facturación.
- 4. Cuentas por cobrar:** se encarga de gestionar los cobros con los clientes y/o vendedores, derivados de las ventas.
- 5. Recepción:** se encarga de recibir toda la documentación para luego ser trasladado a quien corresponda dentro de la entidad.
- 6. Tesorería:** es el área de la empresa en la cual se organizan y gestionan todas las acciones relacionadas con operaciones de flujo monetario o flujo de caja.
- 7. Nóminas:** se encarga de asegurar que a todos los empleados se les pague puntualmente, con las retenciones y deducciones correctas, sean remitidas en tiempo y forma.
- 8. Contabilidad:** se encarga de instrumentar y operar las políticas, normas, sistemas y procedimientos necesarios para garantizar la exactitud y seguridad en la captación y registro de las operaciones financieras, presupuestales y de consecución de metas de la entidad, a efecto de suministrar información que coadyuve a la toma de decisiones, a promover la eficiencia y eficacia del control de gestión, a

la evaluación de las actividades y facilite la fiscalización de sus operaciones, cuidando que dicha contabilización se realice con documentos comprobatorios y justificativos originales, y vigilando la debida observancia de las leyes, normas y reglamentos aplicables.

- 9. Mensajería:** encargada del envío y recepción de documentos en el día a día, incluyendo las transacciones bancarias, como lo son los depósitos, trámites, mandados, etc.
- 10. Logística:** se encarga de las importaciones y exportaciones de mercancías.
- 11. Distribución:** se encarga de la distribución de mercadería dentro del interior del país.
- 12. Bodega:** encargado del almacenamiento de los inventarios dentro de la entidad.
- 13. Grupo de vendedores:** Encargados y responsables de la venta del inventario de la entidad, promoviendo de manera técnica el buen uso y funcionamiento de los productos.

Principales competidores de la compañía

1. Nutrición y desarrollo para los animales, S.A.
2. Medicina agrícola, S.A.
3. Visión nutrition, S.A.
4. Proveedora agrícola, S.A.

Estos son los principales competidores de la compañía en el territorio guatemalteco, los cuales se posicionan en el mercado con productos similares, ofreciendo al sector agropecuario alimentos, premezclas, vacunas, medicamentos.

También existen más competidores en el mercado, pero para este análisis solo se hace mención de los principales, tomando como base la actividad económica y el catálogo de productos que venden.

Código	Descripción de la operación
101	Exportación o venta de inventarios no producidos

Código	Descripción de la operación
201	Importación de inventarios para distribución

Principales proveedores de la compañía

1. Beringer international, S.A.
2. Carvajal Colombia, S.A.
3. Shering Panamá, S.A.
4. Laboratorios Provimi, S.A.

Estos son los principales proveedores de la compañía, proveyendo productos para el sector agropecuario tales como alimentos, premezclas, vacunas, medicamentos.

También existen proveedores para la compañía, pero para este análisis solo se hace mención de los principales, tomando como base la cantidad en valores que se compran a estos.

Principales clientes de la compañía

1. Empacadora de embutidos, S.A.
2. Reproductoras de Avicultura Centroamérica, S.A.
3. Reproductores Porcicultores, S.A.
4. Nutrición para Animales, S.A.
5. Avícola Prosanda, S.A.
6. Ganadería Batres, S.A.

Estos son los principales clientes de la compañía, a quienes se les suministra con productos tales como alimentos, premezclas, vacunas, medicamentos.

También existen más clientes para la compañía, pero para este análisis solo se hace mención de los principales, tomando como base la cantidad en valores que se venden a estos.

Listado de transacciones con partes relacionadas

Las transacciones que se pudieron observar entre las partes relacionadas son las siguientes:

Compras

- De la compañía analizada comprando a la relacionada en El Salvador premezclas para la elaboración de alimentos en granjas de porcicultura, avicultura y ganadería.

Ventas

- De la compañía analizada vendiendo a la relacionada en Honduras vacunas y medicamento para granjas del área de porcicultura.

- De la compañía analizada vendiendo a la relacionada en Panamá vacunas, fármacos y medicamento para granjas del área de porcicultura y Avicultura.

Como se indica arriba, las transacciones entre partes relacionadas fueron únicamente de compra y venta de productos, los cuales pertenecen al giro habitual del negocio.

Matriz de partes relacionadas y su criterio de vinculación

De acuerdo con el artículo 56 del Decreto 10-2012, se indica el tipo de vinculación que existe entre partes relacionadas, tomando como base los siguientes ítems:

1. Apartado A, numeral 2 “Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas”.

De conformidad con el estudio realizado, se determina que la parte analizada es dirigida y controlada en promedio por 5 personas, tal como se ilustra en la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo.

2. Apartado B, numeral 2 “Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última”.

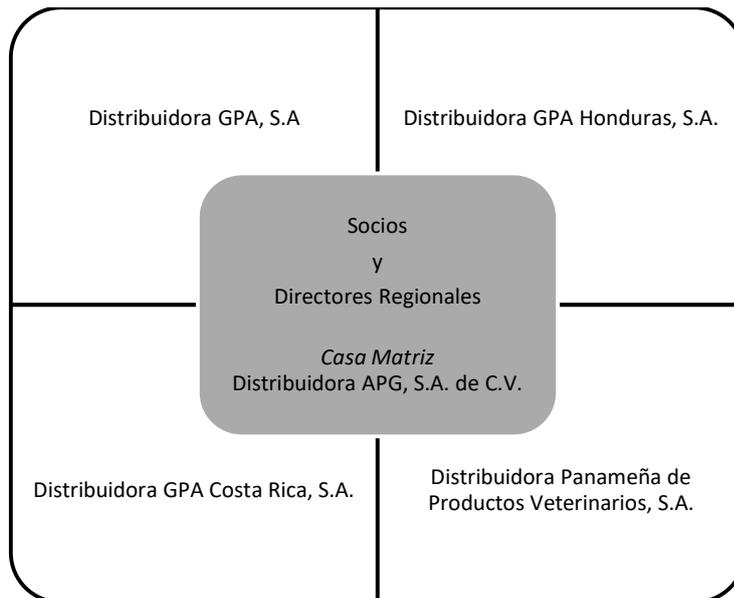
Se determina que las compras realizadas a la relacionada de El Salvador son productos importados para ser distribuidos única y exclusivamente por la parte analizada.

Como parte de ejemplo estructural de que existe parte vinculada entre la compañía analizada y sus relacionadas en El Salvador, Honduras y Nicaragua, se elabora un cuadro donde existe vinculación.

Figura No. 5: Visualización del control sobre las relacionadas

Socios	Ubicación	Participación accionaria
Armando Rodas Beltranena	El Salvador	50%
Manolo Robles Ramírez	El Salvador	50%

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.



Fuente: Elaboración propia del trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que los socios y directores regionales se encuentran en la casa matriz, de tal manera que tienen control total sobre las entidades arriba mencionadas, cumpliendo con el punto No. 1 de este criterio de vinculación.

Análisis de comparabilidad de la parte analizada por transacción

Tabla No. 22: Funciones asumidas

Empresa	Ubicación	Funciones asumidas
Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	El Salvador	Manufactura de productos veterinarios
Distribuidora GPA, S.A.	Guatemala	Distribución y comercialización de productos veterinarios
Distribuidora GPA, S.A. Honduras	Honduras	Distribución y comercialización de productos veterinarios
Distribuidora Panameña, S.A.	Panamá	Distribución y comercialización de productos veterinarios

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

Riesgos asumidos por la empresa

Análisis de riesgos asumidos por Distribuidora GPA, S.A.

A continuación, se muestran los riesgos de mercado y financieros a los que está expuesta la empresa.

Riesgos de mercado

Distribuidora GPA, S.A. como distribuidora y comercializadora de productos veterinarios asume el riesgo de perder la distribución de los productos en el territorio guatemalteco.

Riesgo operativo

Es el tipo de riesgo al que se enfrenta la empresa en caso se presenten problemas en los procesos internos dentro de sus funciones diarias. Distribuidora GPA, S.A. asume el riesgo operativo.

Riesgo laboral

Es el riesgo que puede llegar a enfrentar la empresa en caso se vea involucrada en una contingencia legal con algún colaborador. Este riesgo es asumido por Distribuidora GPA, S.A.

Riesgo de inventario

Es el riesgo relacionado con la obsolescencia o la lenta rotación de los inventarios de Distribuidora GPA, S.A. por lo que asume los riesgos, ya que para el desarrollo de sus actividades es necesario que mantenga un nivel de stock suficiente para atender la demanda de sus clientes.

Riesgo cambiario

El riesgo cambiario ocurre cuando existe una fluctuación cambiaria con relación a la moneda extranjera con que se realizan las operaciones de compras y ventas, afectando más las compras con que ingresan los productos al sistema.

Riesgo crediticio

La empresa asume el costo de las deudas incobrables que puedan existir con sus clientes.

Activos utilizados:

Al 31 de diciembre de 2018, Distribuidora GPA, S.A. contaba con los siguientes activos:

Activo no corriente

Los activos no corrientes de la empresa al 31 de diciembre son los siguientes:

Activo no corriente	2018
Propiedad, planta y equipo -Neto-	Q. 1,695,225.00
Total	Q. 1,695,225.00

Activo corriente

Los activos corrientes de la empresa al 31 de diciembre son los siguientes:

Activo corriente	2018
Caja y bancos	Q. 81,594.13
Cuentas por Cobrar	Q. 9,265,511.27
Inventarios	Q. 9,564,006.69
Total	Q. 18,911,112.08

Otros activos

Otros activos	2018
Pagos Anticipados	Q. 677,268.11
Total	Q. 677,268.11

Características de los bienes o servicios

Para el caso de la compañía analizada se expresa que únicamente existen transacciones de bienes con las relacionadas.

Las características físicas de los productos que maneja la compañía se presentan en bolsas de 22.70 KG y en 25 KG. Dentro de ellas contiene vitaminas, minerales, aminoácidos, con lo que se pretende elaborar la alimentación final para los animales. Con esto contribuye en el crecimiento pecuario para el consumo humano, brindando los nutrientes esenciales y efectivos que las personas necesitan.

Estos productos son importados de la compañía relacionada en El Salvador, distribuyéndolos en el territorio guatemalteco en las granjas con alta reputación en el país. Su alto crecimiento en las ventas locales demuestra la calidad del producto, y, además, es un producto con muchas competencias en el mercado, por lo que se puede llegar a determinar un buen análisis en materia de precios de transferencias por la demanda de estos productos.

Análisis económico

Partes relacionadas

Para el análisis económico de partes relacionadas conforme lo establece el reglamento 213-2013 en el capítulo III sección I artículo 44, se determina que no se hace ningún ajuste dado a que la parte analizada realiza transacciones con los países vecinos El Salvador, Honduras y en el territorio guatemalteco, mismos países en los cuales se realizaron las cotizaciones, así como los precios no hay ninguna operación adicional que influya en los precios cotizados.

Operaciones a ser analizadas

Las transacciones realizadas por Distribuidora GPA, S.A. con las partes relacionadas son:

- Compra de productos veterinarios.
- Venta de productos veterinarios.

Los nombres, domicilios e identificación de las relacionadas son:

Nombre:

Distribuidora ACG, S.A. de C.V

Distribuidora GPA, S.A.

Distribuidora Panameña, S.A.

Domicilio:

San Salvador, El Salvador, C.A.

San Pedro Sula, Honduras, S.A.

Panamá

Identificación:

0615-156582-3685

805035836

325368-8

Para las operaciones celebradas entre la compañía y sus partes relacionadas en el extranjero, como resultado de nuestro análisis hemos encontrado que para la evaluación de estas operaciones la empresa realizó operaciones de la misma naturaleza llevadas a cabo bajo condiciones similares con terceros independientes, por lo que existen operaciones internas no controladas que puedan ser utilizadas como comparables para demostrar el cumplimiento del principio Arm's Length, sin embargo, hemos considerado para tener una adecuada comparación, cumplir con comparables externos.

Transacciones a ser analizadas

Entre los principales elementos a examinar en cualquier estudio de precios de transferencia se encuentran la naturaleza de los bienes transferidos y las funciones del contribuyente.

Las transacciones ocurridas en el período a examinar son:

1. Distribuidora GPA, S.A. compró bienes a su compañía relacionada en El Salvador, C.A. por Q. 1,545,000, que corresponden a producto terminado para la venta en Guatemala.
2. Distribuidora GPA, S.A. vendió bienes a su compañía relacionada en Honduras, C.A. por Q. 1,218,000, que corresponden a productos terminados para la venta en Honduras.
3. Distribuidora GPA, S.A. vendió a su compañía relacionada en Panamá por Q. 1,090,500, que corresponden a productos terminados para la venta en Panamá.

Derivado de las operaciones, funciones y activos utilizados, y la existencia de comparables externos, utilizando la comparación de precios, realizadas por compañías independientes, se confirma el método para analizar los precios de transferencia de las operaciones de venta y compra de bienes terminados para distribución siendo el método precio comparable no controlado, realizando una comparación a detalle en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables y que pudieran realizar las mismas operaciones que realiza grupo analizado, método contenido en el artículo 59, numeral 1),

literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, C.A., el cual indica: “ a. Método del precio comparable no controlado: consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación”.

Se confirma esta determinación después de evaluar las transacciones realizadas con las relacionadas, así como de evaluar por medio de la matriz de descarte. Dada la posibilidad de identificar transacciones comparables a la operación de compra y venta de bienes terminados para distribución, llevadas a cabo por la empresa, y la naturaleza de la operación, bajo este análisis se descartan los métodos del precio de reventa, de costo adicionado entre partes independientes, margen neto en las transacciones y el de partición de utilidades. En virtud de lo anterior y de la mayor confiabilidad del método aplicado, se rechazan también el método de importaciones y exportaciones.

Tabla No. 23: Matriz de descarte y selección del método

Método	Base para el análisis	Requisitos de aplicación	Operaciones mas usuales	No aplicable	Método aplicable
Precio comparable no controlado	Precio de compraventa o contraprestación por servicios	Operaciones idénticas efectuadas por partes independientes o con diferencias no influyentes en el precio	Compraventa de insumos, productos agrícolas, productos de base química, prestación de servicios menos complejos o cesión de uso de bienes intangibles no valiosos, productos financieros.	Operaciones referentes a la cesión definitiva o uso de intangibles valiosos o cuando los productos no son comparables	
Costo adicionado	Margen bruto obtenido a partir del costo de venta	Asignación de los beneficios brutos de la operación. Debe existir una revisión cuidadosa de la clasificación de costos y gastos.	Fabricación o ensamblaje de bienes tangibles que no posean bienes intangibles valiosos y que representen operaciones de bajo riesgo o riesgo limitado.	Distribución y uso de intangibles valiosos	
Precio de reventa	Margen bruto obtenido a partir del precio de reventa	Precio de mercado, revendido a un tercero sin añadirle valor. Debe existir una revisión cuidadosa de la clasificación de costos y gastos.	Distribución de productos que no posean bienes intangibles valiosos y que representen operaciones de bajo riesgo o riesgo limitado	Actividades de fabricación y prestación de servicios	
Partición de utilidades	Utilidad operativa	Conocer los costos y beneficios atribuibles a cada parte interviniente	Operaciones de productos que incluyan servicios interrelacionados	Cuando se puede analizar individualmente las operaciones o uso de intangibles valiosos	
Margen neto de las Transacciones	Utilidad operativa	Se debe seleccionar un indicador de rentabilidad, nivel óptimo de comparabilidad en cuanto a las funciones desempeñadas, riesgos asumidos y bienes de capital invertidos	Prestación de servicios (no financieros), transferencias de bienes sean terminados o no	Particularmente, difícil de aplicar a un contribuyente con un bien intangible único.	
Valoración para importaciones o exportaciones de mercancías	Importaciones o exportaciones con bases de parámetros internacionales (commodities)			Cuando no se utilicen commodities en las transacciones	

Fuente: Extracción del papel de trabajo P-7

La aplicación de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las

circunstancias concretas analizadas. Para que así sea el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable y (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionando u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas.

La directriz antes mencionada respecto a que la selección de un método de determinación de precios de transferencia debe aspirar siempre a optar por el método más apropiado en cada caso, no significa que deban analizarse en profundidad o probarse todos los métodos de determinación de precios de transferencia hasta poder seleccionar el más apropiado para cada caso como practica correcta, la selección del método más apropiado y de los comparables debe fundamentarse adecuadamente e inscribirse en un proceso de búsqueda normalizado como se propone en la matriz de descarte del método.

Comparables seleccionadas

a) Análisis de comparabilidad

Para poder determinar un resultado conforme un estudio de precios de transferencia se ha seleccionado una serie de transacciones por el año comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2018, como base se han

utilizado los libros de compras y ventas, para efectos de analizar las operaciones con relacionadas.

El proceso empezó el día 22 de enero tomando como base las transacciones con compañías no relacionadas, analizando cada uno de sus precios tanto en compras como en ventas, para identificar si existen criterios y/o factores de comparabilidad.

A continuación, se presenta el análisis de las transacciones con no relacionadas, tanto en compras como en ventas, para poder realizar el estudio de precios de transferencia, identificando si la parte analizada se encuentra en sus operaciones dentro del cuartil inferior u cuartil superior.

b) Tabla No. 24: Precios de compra partes no relacionadas

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q275.00 Q180.00 Q150.00 Q220.00 Q180.00	N/A N/A N/A N/A N/A
2	Avesindustrias, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q232.00 Q178.00	N/A N/A
3	Industrias porcinas, S.A.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg	Q180.00 Q155.00	N/A N/A
4	Empacadora de Huevos, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q250.00 Q195.00	N/A N/A
5	Industria Lechera, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q320.00	N/A
6	Productos Ganaderos, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q250.00	N/A
7	Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q350.00 Q220.00 Q180.00 Q250.00 Q200.00	N/A N/A N/A N/A N/A
8	Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q340.00 Q210.00 Q180.00 Q235.00 Q210.00	N/A N/A N/A N/A N/A

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

En el cuadro anterior se detallan las entidades analizadas no vinculadas con sus respectivos precios para la comparabilidad, concluyendo con que no se necesitan realizar ajustes.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto "Monencina para Bovinos 25 kg"

**Tabla No. 25: Análisis de precios para Monencina para Bovinos 25 kg
Cotizaciones realizadas del 25 de enero al 28 de febrero 2019**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q275.00	N/A
5	Industria Lechera, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q320.00	N/A
6	Productos Ganaderos, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q250.00	N/A
7	Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Monencina para Bovinos 25 kg	Q350.00	N/A
8	Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg	Q340.00	N/A
↑					
0	Mínimo	Q250.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 320.00" Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 275.00$ Cuaritl Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 340.00$ Valor Mínimo = Q. 250.00 // Valor Máximo Q. 350.00		
1	Cuartil Inferior	Q275.00			
2	Mediana	Q320.00			
3	Cuartil Superior	Q340.00			
4	Máximo	Q350.00			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 275.00 y el límite superior en Q. 340.00, con una mediana en 320.00, según cotizaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Gestación 22.7 kg”

**Tabla No. 26: Análisis de precios para Gestación 22.7 kg
Cotizaciones realizadas del 25 de enero al 28 de febrero 2019**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q180.00	N/A
3	Industrias porcinas, S.A.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q180.00	N/A
	Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Gestacion 22.7 kg	Q220.00	N/A
	Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Gestacion 22.7 kg	Q210.00	N/A
					
0	Mínimo	Q180.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 195.00" Cuartil Inferior: $Q1 = n (0.25)$, $Q1 = 5 (0.25) = 1.25 > "2" = Q. 180.00$ Cuaritl Superior: $Q3 = n (0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 220.00$ Valor Mínimo = Q. 180.00 // Valor Máximo Q. 220.00		
1	Cuartil Inferior	Q180.00			
2	Mediana	Q195.00			
3	Cuartil Superior	Q212.50			
4	Máximo	Q220.00			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 180.00 y el límite superior en Q. 212.50, con una mediana en Q. 195.00, según cotizaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Lactancia 22.7 kg”

**Tabla No. 27: Análisis de precios para Lactancia 22.7 kg
Cotizaciones realizadas del 25 de enero al 28 de febrero 2019**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q150.00	N/A
3	Industrias porcinas, S.A.	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q155.00	N/A
7	Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Lactancia 22.7 kg	Q180.00	N/A
8	Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Lactancia 22.7 kg	Q180.00	N/A
↑					
0	Mínimo	Q150.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente"		
1	Cuartil Inferior	Q153.75	Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 167.50"		
2	Mediana	Q167.50	Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 153.75$		
3	Cuartil Superior	Q180.00	Cuartil Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 180.00$		
4	Máximo	Q180.00	Valor Mínimo = Q. 150.00 // Valor Máximo Q. 180.00		

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 153.75 y el límite superior en Q. 180.00, con una mediana en Q. 167.50, según cotizaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Pollitas en Crecimiento 22.7 kg”

**Tabla No. 28: Análisis de precios para Pollitas en Crecimiento 22.7 kg
Cotizaciones realizadas del 25 de enero al 28 de febrero 2019**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q220.00	N/A
2	Avesindustrias, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q232.00	N/A
4	Empacadora de Huevos, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q250.00	N/A
7	Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q250.00	N/A
8	Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q235.00	N/A
↑					
0	Mínimo	Q220.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 235.00" Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 232.00$ Cuartil Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 250.00$ Valor Mínimo = Q. 220.00 // Valor Máximo Q. 250.00		
1	Cuartil Inferior	Q232.00			
2	Mediana	Q235.00			
3	Cuartil Superior	Q250.00			
4	Máximo	Q250.00			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 232.00 y el límite superior en Q. 250.00, con una mediana en Q. 235.00, según cotizaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Pollitas en Desarrollo 22.7 kg”

**Tabla No. 29: Análisis de precios para Pollitas en Desarrollo 22.7 kg
Cotizaciones realizadas del 25 de enero al 28 de febrero 2019**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Valle del Sol, S.A.	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q180.00	N/A
2	Avesindustrias, S.A.	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q178.00	N/A
4	Empacadora de Huevos, S.A.	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q195.00	N/A
7	Lecheros Mexicanos, S.A.	Mexico	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q200.00	N/A
8	Agropecuarios HN, S.A.	Honduras	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q210.00	N/A
↑					
0	Mínimo	Q178.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente"		
1	Cuartil Inferior	Q180.00	Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 195.00"		
2	Mediana	Q195.00	Cuartil Inferior: $Q1 = n (0.25)$, $Q1 = 5 (0.25) = 1.25 > "2" = Q. 180.00$		
3	Cuartil Superior	Q200.00	Cuartil Superior: $Q3 = n (0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 200.00$		
4	Máximo	Q210.00	Valor Mínimo = Q. 178.00 // Valor Máximo Q. 210.00		

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 180.00 y el límite superior en Q. 200.00, con una mediana en Q. 195.00, según cotizaciones.

Tabla No. 30: Precios de ventas con partes no relacionadas

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Empacadora de embutidos, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q341.00 Q223.20 Q186.00 Q272.80 Q223.20	N/A N/A N/A N/A N/A
2	Reproductoras de Avicultura Centroamericana, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q341.00 Q223.20 Q186.00 Q272.80 Q223.20	N/A N/A N/A N/A N/A
3	Reproductores Porcicultores, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q341.00 Q223.20 Q186.00 Q272.80 Q223.20	N/A N/A N/A N/A N/A
4	Nutrición para Animales, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q341.00 Q223.20 Q186.00 Q272.80 Q223.20	N/A N/A N/A N/A N/A
5	Avicola Prosanda, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q341.00 Q223.20 Q186.00 Q272.80 Q223.20	N/A N/A N/A N/A N/A
6	Ganadería Batres, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q341.00 Q223.20 Q186.00 Q272.80 Q223.20	N/A N/A N/A N/A N/A

7	Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	N/A
			Gestacion 22.7 kg	Q223.20	N/A
			Lactancia 22.7 kg	Q186.00	N/A
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	N/A
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	N/A
8	Concentrados y Nutrición, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	N/A
			Gestacion 22.7 kg	Q223.20	N/A
			Lactancia 22.7 kg	Q186.00	N/A
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	N/A
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	N/A

Fuente: Información proporcionada por Distribuidora, GPA, S.A.

En el cuadro anterior se detallan las entidades analizadas no vinculadas con sus respectivos precios para la comparabilidad, concluyendo con que no se necesitan realizar ajustes.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Monencina para Bovinos 25 kg”

Tabla No. 31: Análisis de precios para Monencina para Bovinos 25 kg Facturaciones realizadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2018

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Empacadora de embutidos, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	N/A
2	Reproductoras de Avicultura Centroamri	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	N/A
3	Reproductores Porcicultores, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	N/A
4	Nutrición para Animales, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	N/A
5	Avicola Prosanda, S.A.	Guatemala	Monencina para Bovinos 25 kg	Q308.00	N/A
6	Ganadería Batres, S.A.	El Salvador	Monencina para Bovinos 25 kg	Q330.00	N/A
7	Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	N/A
8	Concentrados y Nutrición, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg	Q341.00	N/A
↑					
0	Mínimo	Q308.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente"		
1	Cuartil Inferior	Q308.00	Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 319.00"		
2	Mediana	Q319.00	Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 308.00$		
3	Cuartil Superior	Q341.00	Cuartil Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 341.00$		
4	Máximo	Q341.00	Valor Mínimo = Q. 308.00 // Valor Máximo Q. 341.00		

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 308.00 y el límite superior en Q. 341.00, con una mediana de Q. 319.00, según facturaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Gestación 22.7 kg”

**Tabla No. 32: Análisis de precios para Gestación 22.7 kg
Facturaciones realizadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2018**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Empacadora de embutidos, S.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q223.20	N/A
2	Reproductoras de Avicultura	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q201.60	N/A
3	Reproductores Porcicultores,	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q201.60	N/A
4	Nutrición para Animales, S.A.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q201.60	N/A
5	Avicola Prosanda, S.A.	Guatemala	Gestacion 22.7 kg	Q201.60	N/A
6	Ganadería Batres, S.A.	El Salvador	Gestacion 22.7 kg	Q216.00	N/A
7	Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Gestacion 22.7 kg	Q223.20	N/A
8	Concentrados y Nutrición, S.A	Honduras	Gestacion 22.7 kg	Q223.20	N/A
↑					
0	Mínimo	Q201.60	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 208.80" Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 201.60$ Cuartil Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 223.20$ Valor Mínimo = Q. 201.60 // Valor Máximo Q. 223.20		
1	Cuartil Inferior	Q201.60			
2	Mediana	Q208.80			
3	Cuartil Superior	Q223.20			
4	Máximo	Q223.20			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 201.60 y el límite superior en Q. 223.20, con una mediana en Q. 208.80, según facturaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Lactancia 22.7 kg”

**Tabla No. 33: Análisis de precios para Lactancia 22.7 kg
Facturaciones realizadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2018**

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Empacadora de embutidos, S.A.	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q186.00	N/A
2	Reproductoras de Avicultura	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q168.00	N/A
3	Reproductores Porcicultores	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q168.00	N/A
4	Nutrición para Animales, S.A.	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q168.00	N/A
5	Avícola Prosanda, S.A.	Guatemala	Lactancia 22.7 kg	Q168.00	N/A
6	Ganadería Batres, S.A.	El Salvador	Lactancia 22.7 kg	Q180.00	N/A
7	Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Lactancia 22.7 kg	Q186.00	N/A
8	Concentrados y Nutrición, S.A.	Honduras	Lactancia 22.7 kg	Q186.00	N/A
↑					
0	Mínimo	Q168.00	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 174.00" Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 168.00$ Cuartil Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 186.00$ Valor Mínimo = Q. 168.00 // Valor Máximo Q. 186.00		
1	Cuartil Inferior	Q168.00			
2	Mediana	Q174.00			
3	Cuartil Superior	Q186.00			
4	Máximo	Q186.00			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 168.00 y el límite superior en Q. 186.00, con una mediana en Q. 174.00, según facturaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Pollitas en Crecimiento 22.7 kg”

Tabla No. 34: Análisis de precios para Pollitas en Crecimiento 22.7 kg Facturaciones realizadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2018

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Empacadora de embutidos, S	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	N/A
2	Reproductoras de Avicultura	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	N/A
3	Reproductores Porcicultores	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	N/A
4	Nutrición para Animales, S.A	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	N/A
5	Avicola Prosanda, S.A.	Guatemala	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q246.40	N/A
6	Ganadería Batres, S.A.	El Salvador	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q264.00	N/A
7	Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	N/A
8	Concentrados y Nutrición, S.	Honduras	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q272.80	N/A
↑					
0	Mínimo	Q246.40	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 255.20" Cuartil Inferior: $Q1 = n (0.25)$, $Q1 = 5 (0.25) = 1.25 > "2" = Q. 246.40$ Cuartil Superior: $Q3 = n (0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 272.80$ Valor Mínimo = Q. 246.47 // Valor Máximo Q. 272.80		
1	Cuartil Inferior	Q246.40			
2	Mediana	Q255.20			
3	Cuartil Superior	Q272.80			
4	Máximo	Q272.80			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 246.40 y el límite superior en Q. 255.20, con una mediana en Q. 272.80, según facturaciones.

Se detalla un análisis de acuerdo con el método aplicado, (precio comparable no controlado) de cada uno de los productos sujetos a estudios de precios de transferencia, indicando los valores mínimos, máximos, cuartil inferior, cuartil superior y la mediana. El en siguiente cuadro se analiza el producto “Pollitas en Desarrollo 22.7 kg”

Tabla No. 35: Análisis de precios para Pollitas en Desarrollo 22.7 kg Facturaciones realizadas del 01 de enero al 31 de diciembre 2018

No.	Empresas no vinculadas	Ubicación	Producto Comparable	Precio Unitario	¿Aplica realizar ajuste?
1	Empacadora de embutidos, S.A.	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	N/A
2	Reproductoras de Avicultura	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	N/A
3	Reproductores Porcicultores	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	N/A
4	Nutrición para Animales, S.A.	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	N/A
5	Avicola Prosanda, S.A.	Guatemala	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q201.60	N/A
6	Ganadería Batres, S.A.	El Salvador	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q216.00	N/A
7	Cultivos y Ganaderos, S.A.	Mexico	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	N/A
8	Concentrados y Nutrición, S.A.	Honduras	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q223.20	N/A
↑					
0	Mínimo	Q201.60	Fórmulas y Cálculos: "se ordenan en forma ascendente" Mediana: $(n+1)/2$, "si es impar se toma el número de en medio, para este caso es el número 2 "Q. 208.80" Cuartil Inferior: $Q1 = n(0.25)$, $Q1 = 5(0.25) = 1.25 > "2" = Q. 201.60$ Cuaritl Superior: $Q3 = n(0.75)$, $Q3 = 5(0.75) = 3.75 > "4" = Q. 223.20$ Valor Mínimo = Q. 201.60 // Valor Máximo Q. 223.20		
1	Cuartil Inferior	Q201.60			
2	Mediana	Q208.80			
3	Cuartil Superior	Q223.20			
4	Máximo	Q223.20			

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

En el cuadro anterior se puede observar que el límite inferior se encuentra en Q. 201.60 y el límite superior en Q. 223.20, con una mediana en Q. 208.80, según facturaciones.

Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia

Con el estudio de precios de transferencias aplicando el método del precio comparable no controlado, se determina la mediana y el rango de plena competencia a la compañía analizada.

Con base a las transacciones a ser analizadas con compañías relacionadas, en el párrafo 4.11.7. de este capítulo, se determina si se encuentra: “por debajo”, “dentro”, “por arriba” de la mediana.

1. Distribuidora GPA, S.A. compró bienes a su compañía relacionada en El Salvador, C.A. por Q. 1,545,000, que corresponden a producto terminado para la venta en Guatemala, los cuales, de acuerdo con el estudio realizado, se determina que se encuentra dentro del rango cuartil inferior al cuartil superior.

Análisis de precios

**Tabla No. 36: Compras realizadas a la compañía relacionada en El Salvador
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018**

No.	Empresa vinculada	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	El Salvador	Monencina para Bovinos 25 kg	Q275.00	Dentro
			Gestacion 22.7 kg	Q185.00	Dentro
			Lactancia 22.7 kg	Q155.00	Dentro
			Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Q235.00	Dentro
			Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q180.00	Dentro

Fuente: Extracción del papel de trabajo P-6 1/2

Con base a las transacciones a ser analizadas con compañías relacionadas, en el párrafo 4.8.5. de este capítulo, se determina si se encuentra: “por debajo”, “dentro”, “por arriba” de la mediana.

2. Distribuidora GPA, S.A. vendió bienes a su compañía relacionada en Honduras, C.A. por Q. 1,218,000, que corresponden a productos terminados para la venta en Honduras.

3. Distribuidora GPA, S.A. vendió a su compañía relacionada en Panamá por Q. 1,090,500, que corresponden a productos terminados para la venta en Panamá.

Análisis de precios

Tabla No. 37: Ventas realizadas a las compañías relacionadas en Honduras y Panamá

Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018

No.	Empresas vinculadas	Ubicación	Productos Comparables	Precio Unitario	EL Valor se encuentra:
1	Distribuidora GPA, S.A.	Honduras	Monencina para Bovinos 25 kg Pollitas en crecimiento 22.7 kg Pollitas en desarrollo 22.7 kg	Q325.00 Q267.00 Q220.00	Dentro Dentro Dentro
2	Distribuidora Panameña, S.A.	Panamá	Gestacion 22.7 kg Lactancia 22.7 kg Monencina para Bovinos 25 kg	Q190.00 Q182.00 Q301.00	Por debajo Dentro Por debajo

Fuente: Extracción del papel de trabajo P-6 2/2.

Información de la empresa analizada

a) Estado de Resultados

Estado de Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2018
(expresado en quetzales)

Concepto	Año 2017	Año 2018	Variación
Ingresos			
Ventas	42,126,272	31,892,468	- 10,233,804
Costo			
Costo de Ventas	30,541,372	23,080,871	- 7,460,501
Utilidad en Ventas	11,584,900	8,811,597	- 2,773,303
Gastos de Operación			
Gastos de Venta y Distribución	109,807	4,706,114	4,596,307
Gastos de Administración	8,153,541	2,016,906	- 6,136,635
Gastos Financieros	12,726	12,739	13
Total Gastos de Operación	8,276,074	6,735,759	- 1,540,315
Resultado del Período	<u>3,308,826.00</u>	<u>2,075,838.00</u>	<u>- 1,232,988.00</u>
			

De esta manera se encontraba constituido el Estado de Resultados de sus operaciones del período comprendido entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2018.

a. Estado de Situación Financiera

Estado de Situación Financiera Al 31 de diciembre 2018 (expresado en quetzales)

Concepto	Año 2017	Año 2018	Variación
Activo			
Corriente			
Caja y Bancos	81,594	1,737,625	1,656,031
Cuentas por Cobrar	9,265,511	7,024,288	-2,241,223
Inventarios	9,564,007	4,989,579	-4,574,428
No Corriente			
Propiedad, Planta y Equipo (Neto)	1,695,225	1,188,885	- 506,340
Otros Activos	677,268	218,645	- 458,623
Total de Activo	21,283,605	15,159,022	-6,124,583
	✓	✓	
Pasivo			
Corriente			
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo	11,784,831	7,668,111	-4,116,720
No Corriente			
Cuentas por Cobrar a Largo Plazo	-	333,464	333,464
Total de Pasivo	11,784,831	8,001,575	-3,783,256
Patrimonio			
Capital Pagado	4,900,000	4,900,000	-
Reserva Legal	239,932	136,140	- 103,792
Resultados acumulados	1,050,016	45,472	-1,004,544
Resultados del período	3,308,826	2,075,838	-1,232,988
Total de Patrimonio	9,498,774	7,157,450	-2,341,324
Total de pasivo mas Patrimonio	21,283,605	15,159,025	-6,124,580
	✓	✓	

De esta manera se encontraba constituido el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2018.

Fuentes de información

Para el presente estudio la fuente de información aplicable será la que se encuentra en la base de datos del sistema, por lo que se ha generado una serie de reportes de compras y ventas, para poder así, determinar los precios de las transacciones.

El método aplicado para determinar si los precios de transferencias responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, es aquel que mejor refleja la realidad económica de las transacciones. Asimismo, las directrices de la OCDE señalan que el método adecuado para evaluar los resultados de una operación entre entidades vinculadas es aquel que, dado los hechos y circunstancias de la empresa, proporciona la medida más confiable (relativa a los resultados de otros métodos).

Los principales factores que determinan la confiabilidad son el grado de comparabilidad entre las entidades vinculadas y operaciones o empresas comparables y la calidad de la información y la validez de los supuestos empleados en el análisis. En ciertas circunstancias, será relevante considerar la consistencia de los resultados derivados de la aplicación de otros métodos.

También la normativa internacional indica que el método que resulte más apropiado para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, será aquel que mejor refleje la realidad económica de las transacciones.

Anexos al estudio de precios de transferencia

Tabla No. 38: Anexo operaciones relacionadas compras

OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	Nombre de la empresa con la cual realizó la operación	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	
	Transacción analizada	Compra	Compra	Compra	
	Descripción	Monencina para Bovinos 25 kg	Gestacion 22.7 kg	Lactancia 22.7 kg	
	Monto Q.	412,500.00	277,500.00	232,500.00	
	Método	PCNC	PCNC	PCNC	
	Nombre del Indicador Financiero	Cuartil Inferior	Cuartil Inferior	Cuartil Inferior	
	Resultado del indicador de la parte analizada	275.00	185.00	155.00	
	Resultado del indicador de los comparables	Cuartil inferior	275.00	180.00	153.75
		Mediana	320.00	195.00	167.50
		Cuartil superior	340.00	212.50	180.00
OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	Nombre de la empresa con la cual realizó la operación	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.	Distribuidora ACG, S.A. de C.V.		
	Transacción analizada	Compra	Compra		
	Descripción	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Pollitas en desarrollo 22.7 kg		
	Monto Q.	352,500.00	270,000.00		
	Método	PCNC	PCNC		
	Nombre del Indicador Financiero	Mediana	Cuartil Inferior		
	Resultado del indicador de la parte analizada	235.00	180.00		
	Resultado del indicador de los comparables	Cuartil inferior	232.00	180.00	
		Mediana	235.00	195.00	
		Cuartil superior	250.00	200.00	

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

Tabla No. 39: Anexo operaciones relacionadas ventas

OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	Nombre de la empresa con la cual realizó la operación	Distribuidora GPA, S.A.	Distribuidora GPA, S.A.	Distribuidora GPA, S.A.	
	Transacción analizada	Venta	Venta	Venta	
	Descripción	Monencina para Bovinos 25 kg	Pollitas en crecimiento 22.7 kg	Pollitas en desarrollo 22.7 kg	
	Monto Q.	487,500.00	400,500.00	330,000.00	
	Método	PCNC	PCNC	PCNC	
	Nombre del Indicador Financiero	Cuartil Superior	Cuartil Superior	Cuartil Superior	
	Resultado del indicador de la parte analizada	325.00	267.00	220.00	
	Resultado del indicador de los comparables	Cuartil inferior	308.00	246.40	201.60
		Mediana	319.00	255.20	208.80
		Cuartil superior	341.00	272.80	223.20

OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	Nombre de la empresa con la cual realizó la operación	Distribuidora Panameña, S.A.	Distribuidora Panameña, S.A.	Distribuidora Panameña, S.A.	
	Transacción analizada	Venta	Venta	Venta	
	Descripción	Gestacion 22.7 kg	Lactancia 22.7 kg	Monencina para Bovinos 25 kg	
	Monto Q.	330,000.00	273,000.00	487,500.00	
	Método	PCNC	PCNC	PCNC	
	Nombre del Indicador Financiero	Cuartil Superior	Cuartil Superior	Cuartil Superior	
	Resultado del indicador de la parte analizada	220.00	182.00	325.00	
	Resultado del indicador de los comparables	Cuartil inferior	201.60	168.00	308.00
		Mediana	208.80	174.00	319.00
		Cuartil superior	223.20	186.00	341.00

Fuente: Elaboración propia con el trabajo realizado.

CONCLUSIONES

1. La empresa no tiene políticas establecidas para los precios de compras y ventas que se realizan con sus compañías relacionadas, dado a que no se obtuvo ningún documento que respalde los precios de cada transacción efectuada en el período.
2. El estudio realizado demuestra que precios de transferencia determina si las operaciones con compañías relacionadas se efectúan con precios iguales o similares que con compañías independientes, dando como resultado confiabilidad en la información y respaldo a las operaciones. En la realización de este estudio, se demostró que la empresa no manipula los precios para disminuir ingresos y evitar un pago mayor en el Impuesto Sobre la Renta.
3. La elaboración de precios de transferencia, evidenció que la empresa debe de informar a la Superintendencia de Administración Tributaria al final del período fiscal, con un estudio de precios de transferencia dado a que la compañía realiza operaciones con compañías relacionadas y debe de demostrar que cumple con el principio de plena competencia.
4. Se determinó que la empresa analizada, no cumple con el principio de plena competencia, dado a que hay dos operaciones que se encuentran por debajo del rango intercuartil, con respecto a precios que se hubieran dado con terceros independientes. Así mismo, dado a las características de los productos, el método a utilizar es el del precio comparable no controlado.

RECOMENDACIONES

1. Cuando la empresa realiza operaciones con relacionadas, debe de contar con un estudio de precios de transferencia debidamente documentado, derivado que es un requerimiento por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria antes de la presentación jurada anual del pago del Impuesto Sobre la Renta.
2. Que la empresa elabore políticas y procedimientos adecuados para la asignación de precios con compañías relacionadas, con el objetivo de cumplir con el principio de plena competencia que establece el Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I, del Impuesto Sobre la Renta, permitiendo respaldar los precios transaccionales.
3. El Contador Público y Auditor debe de estar involucrado en el proceso de elaboración de un estudio de precios de transferencia, aprovechando la experiencia y conocimiento contable para el adecuado análisis y buena conclusión sobre si se cumple con la normativa aplicable en cuanto a precios de transferencia.
4. Se recomienda empezar con el primer método e ir descartando los siguientes, dado a que no es necesario realizarlos todos, únicamente el que presente las mejores características de comparación. Siempre y cuando haya evidencia en el análisis efectuado para determinar el método a utilizar.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 Asamblea Nacional Constituyente. (1993). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, 80 páginas.
- 2 Congreso de la República de Guatemala. (1970). Decreto 2-70. Código de Comercio de Guatemala. Guatemala, 289 páginas.
- 3 Congreso de la República de Guatemala. (1978). Ley Reguladora del Aguinaldo. Decreto 76-78. Guatemala, 4 páginas.
- 4 Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala, 39 páginas.
- 5 Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley de Bonificación Anual para los Trabajadores del Sector Privado y Público. Decreto 42-92. Guatemala, 3 páginas.
- 6 Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92. Guatemala, 91 páginas.
- 7 Congreso de la República de Guatemala. (1997). Decreto 90-97. Código de Salud. Guatemala, 50 páginas.
- 8 Congreso de la República de Guatemala. (1998). Decreto 36-98. Ley de Sanidad. Guatemala, 12 páginas.

- 9 Congreso de la República de Guatemala. (2001). Decreto 330. Código de Trabajo. Guatemala, páginas 142.
- 10 Congreso de la República de Guatemala. (2001). Ley de Bonificación Incentivo. Decreto 37-2001. Guatemala, 4 páginas.
- 11 Congreso de la República de Guatemala. (2008). Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008. Guatemala, 6 páginas.
- 12 Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012. Guatemala, 79 páginas.
- 13 Congreso de la República de Guatemala. (2017). Decreto 18-2017. Reformas al Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70. Guatemala, 10 páginas.
- 14 Congreso de la República de Guatemala. (2018). Decreto 20-2018. Ley de Fortalecimiento al Emprendimiento. Guatemala, 9 páginas.
- 15 Frankrlin F., Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa. Tercera edición. Pearson Educación, México 2013, 474 páginas.
- 16 Gobierno de la República de Guatemala. (1973). Decreto-Ley 106. Guatemala, 259 páginas.
- 17 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Precios de Transferencia. Segunda edición. México 2011, 379 páginas.

- 18 International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) de la International Federation of Accountants (IFAC). Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad Edición enero 2014. 178 páginas.
- 19 Organismo Ejecutivo. (2013). Acuerdo Gubernativo Número 213-2013. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria Decreto No 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 52 páginas.
- 20 Organismo Ejecutivo. (2018). Acuerdo Gubernativo Número 242-2018. Salarios Mínimos para Actividades Agrícolas, no Agrícolas y de la Actividad Exportadora y de Maquila. Guatemala. 4 páginas.
- 21 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (13 de 06 de 2019). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

WEBGRAFÍA

- 22 Asesoría y Consultoría Andavi. (13 de 06 de 2019 10:35 am). Método del Precio Comparable no Controlado. Recuperado de <https://www.andaviconsultores.com/single-post/2015/11/12/METODO-DEL-PRECIO-COMPARABLE-NO-CONTROLADO>

- 23 CTP Consultoría Técnica Profesional. (13 de 06 de 2019 12:40 am). Selección del Mejor Método. Recuperado de <https://www.expertostributarios.com/seleccion-del-mejor-metodo/>
- 24 Estudiantes X Derecho! (13 de 06 de 2019 01:35 pm). Guía de Empresa (Registro Mercantil). Recuperado de <http://estuderecho.com/sitio/?tag=comerciante-individual>
- 25 Laboratorios Veterinarios LAVET S.A. de C.V. (13 de 06 de 2019 02:20 pm). La Empresa Veterinaria. Recuperado de <http://www.lavet.com.mx/empresa-veterinaria-servicios/>
- 26 Laurrabaquio & Escobar Consultores. (17 de 06 de 2019 06:30 pm). Contexto de los Precios de Transferencia. Recuperado de <https://www.lyeconsultores.com.mx/blog/>
- 27 Palomo Asesores, (13 de 06 de 2019 08:40 pm). Consultorías y Asesorías. Recuperado de <http://palomo.net/exactamente-tipos-consultoria/>
- 28 PT Asesores Financieros. (13 de 06 de 2019 05:35 pm). Aplicación del Método de Precio Comparable No Controlado (MPC). Recuperado de <http://www.ptasesoresfinancieros.com/blog/?p=24>
- 29 Superintendencia de Administración Tributaria. (13 de 06 de 2019 09:25 pm). Precios de Transferencia. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/4918/precios-de-transferencia/16985/guia-tecnica-de-estudios-de-precios-de-transferencia.pdf>

- 30 Web y Empresas. (13 de 06 de 2019 11:30 pm). Definición De Empresa. Recuperado de <https://www.webyempresas.com/definicion-de-empresa/>