

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



ANÁLISIS PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA Y
SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN EL SECTOR DE PLÁSTICOS

LICENCIADA CLAUDIA MARIBEL CAMPOS BERGANZA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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



ANÁLISIS PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA Y
SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN EL SECTOR DE PLÁSTICOS

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el "Normativo de Tesis para Optar al Grado de Maestro en Ciencias", aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto Séptimo del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

ASESOR:
LIC. JOSÉ RUBRUBÉN RAMÍREZ MOLINA

AUTOR:
LICDA. CLAUDIA MARIBEL CAMPOS BERGANZA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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

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 P.C Omar Oswaldo García Matzuy

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente:	Dr. José Alberto Ramírez Crespín
Secretario:	MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Vocal Examinador:	MSc. Mario Enrique Pérez Granell

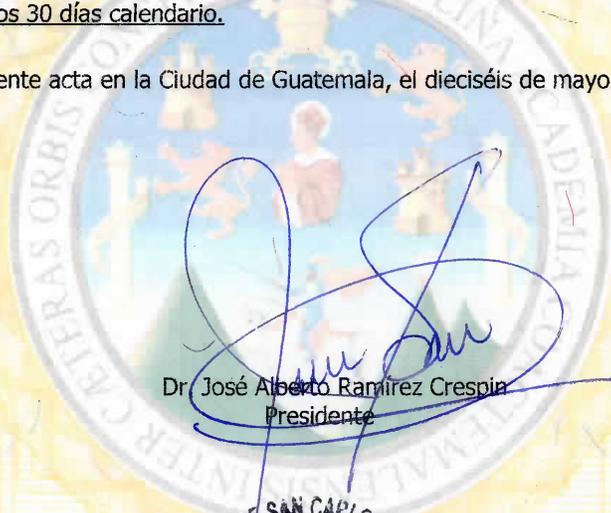


ACTA No. 11-2019

En el Salón No. **3** del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascriptos miembros del Jurado Examinador, el **16 de mayo** de 2019, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **Claudia Maribel Campos Berganza**, carné No. **199814639**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por la sustentante, denominado **"ANÁLISIS PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SECTOR DE PLÁSTICOS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **85** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 30 días calendario.

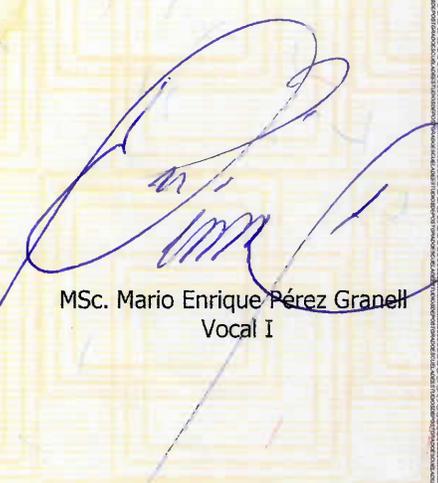
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, el dieciséis de mayo del año dos mil diecinueve.




Dr. José Alberto Ramírez Crespin
Presidente


MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Secretario




MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Vocal I


Licda. Claudia Maribel Campos Berganza
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante Claudia Maribel Campos Berganza, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 15 de junio de 2019.

(f)

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'José Alberto Ramírez Crespín', written over a horizontal line.

Dr. José Alberto Ramírez Crespín
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

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

J.D-TG. No. 0944-2019
Guatemala, 11 de octubre del 2019

Estudiante
Claudia Maribel Campos Berganza
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 20-2019, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 03 de octubre de 2019, 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 providencias y oficios de las Escuelas de Administración de Empresas, Contaduría Pública y Auditoría, de Economía y de 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: 1°. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2°. Autocrizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria:

Estudiante Registro Académico: Tema de Tesis:

Claudia Maribel Campos Berganza	199814639	ANÁLISIS PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SECTOR DE PLÁSTICOS
---------------------------------	-----------	--

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

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

m.ch



AGRADECIMIENTOS

- A DIOS: Por su favor y misericordia en mi vida; al único y sabio Dios, sea la Gloria mediante Jesucristo para siempre.
- A MIS PADRES: Por sus oraciones, consejos y por guiarme en el camino correcto; gracias mis amados padres porque sin sus esfuerzos innumerables, esto no hubiera sido posible.
- A MI ESPOSO: Por estar siempre a mi lado, por los desvelos, paciencia, comprensión y apoyo incondicional; mi admiración y respeto para ti.
- A MIS HIJOS: Por bendecirme con sus sonrisas y ternura, son mi fuente de inspiración, no es fácil pero nuevas son las misericordias de Dios cada mañana, por lo que los insto a que no se limiten a soñar y alcanzar sus sueños.
- A MIS HERMANOS Que este triunfo los exhorte a seguir superándose, gracias por estar siempre presentes en mi vida.
- A MI FAMILIA Cuñadas y cuñados, pero principalmente a mis sobrinos, que este triunfo sea ejemplo de superación.
- A MIS AMIGOS Triunfo que comparto con ustedes como agradecimiento a su amistad
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO: Facultad de Ciencias Económicas, a cada catedrático por su dedicación, tiempo y enriquecerme con sus conocimientos.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Por mi formación académica, me honra pertenecer a esta casa de estudios.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Generalidades del sector de plásticos.....	1
1.1.1 Desarrollo histórico del sector	1
1.1.2 Desarrollo en Guatemala.....	2
1.1.3 Principales empresas del sector de plásticos.....	5
1.1.4 Posicionamiento actual de la industria	5
1.1.5 Obligaciones Tributarias de la Industria de Plásticos	6
1.2 Antecedentes del principio de libre competencia.....	6
1.2.1 Definición del principio de libre competencia.....	7
1.2.2 Implementación en Guatemala.....	7
1.2.3 Obligación del cumplimiento del principio de libre competencia.....	9
1.3 Acuerdos internacionales	10
1.3.1 Países miembros de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico	10
2. MARCO TEÓRICO	12
2.1 Precios de transferencia.....	12
2.1.1 Concepto de precios de transferencia	12
2.1.2 Ámbito de aplicación	13
2.1.3 Principio de libre competencia.....	13
2.1.4 Plena competencia	14

2.1.5	Principio de plena competencia.....	15
2.1.6	Rango de plena competencia.....	15
2.1.7	Vinculación entre partes relacionadas.....	15
2.1.8	Análisis de Comparabilidad.....	17
2.1.8.1	Factores determinantes de la comparabilidad.....	19
2.1.9	Metodología para la determinación de precios de transferencia.....	23
2.1.9.1	Métodos tradicionales basados en las operaciones.....	23
2.1.9.2	Métodos basados en el resultado de las operaciones.....	25
2.1.9.3	Sexto método.....	26
2.2	Marco normativo del principio de libre competencia.....	27
2.2.1	Impuesto Sobre la Renta.....	27
2.2.1.1	¿Qué es el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala?.....	28
2.2.1.2	Categorías de rentas.....	28
2.2.1.3	Regulación fiscal de precios de transferencia.....	30
2.2.1.4	Obligación ante la Administración Tributaria.....	31
2.2.1.5	Sanciones.....	32
2.2.1.6	Ajustes.....	33
2.2.2	¿Qué son las directrices de la OCDE?.....	34
2.2.3	Otras leyes guatemaltecas aplicables.....	34
3.	METODOLOGÍA.....	36
3.1	Definición del problema.....	36
3.1.1	Especificación del problema.....	36
3.1.2	Propuesta de solución.....	37

3.1.3	Punto de vista.....	37
3.1.4	Delimitación del problema	37
3.1.5	Unidad de análisis	38
3.1.6	Período a investigar.....	38
3.1.7	Ámbito geográfico.....	38
3.2	Objetivos.....	38
3.2.1	Objetivo general	38
3.2.2	Objetivos específicos.....	38
3.3	Hipótesis.....	39
3.3.1	Especificación de variables	39
3.4	Técnicas de investigación aplicadas	39
3.4.1	Técnicas de investigación documental	40
3.4.2	Técnicas de investigación de campo.....	40
4.	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN Y ANÁLISIS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DEL SECTOR DE PLÁSTICOS	41
4.1	Procedimiento para realizar un estudio de precios de transferencia.	41
4.1.1	Carta de Presentación.....	41
4.1.2	Contenido del Estudio de Precios de Transferencia.....	42
4.1.2.1	Carátula.....	42
4.1.2.2	Introducción	42
4.1.2.3	Índice.....	43
4.1.2.4	Resumen ejecutivo	43
4.1.2.5	Información del grupo empresarial al que pertenece la parte analizada	47
4.1.2.6	Información relativa a la parte analizada	55

4.1.3	Conclusión del estudio de precios de transferencia	81
5.	INCIDENCIA DEL ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	82
5.1	Incidencia derivada del incorrecto análisis del rango de plena competencia.	83
5.1.1	Información general para realizar el análisis:	83
5.1.2	Información de la parte analizada.....	84
5.1.3	Información de las compañías comparables	85
5.1.4	Rango de plena competencia	86
5.1.5	Conclusión del método utilizado.	86
5.1.6	Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta	88
5.2	Incidencia por incorrecta aplicación del indicador de rentabilidad	90
5.2.1	Información general para realizar el análisis:	90
5.2.2	Información de la parte analizada.....	91
5.2.3	Información de las compañías comparables	92
5.2.4	Rango de plena competencia	93
5.2.5	Conclusión del método utilizado.	93
5.2.6	Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta	94
5.3	Incidencia por determinación de ajustes de capital	98
5.3.1	Fórmulas de ajustes de capital	99
5.3.2	Desarrollo de las fórmulas de los ajustes de capital.....	100
5.3.2.1	Ajuste de cuentas por cobrar.....	100
5.3.2.2	Ajuste de cuentas por pagar.....	101
5.3.2.3	Ajuste de Inventarios	102

5.3.2.4	Ajuste de Propiedad Planta y Equipo	103
5.3.3	Incidencia fiscal	104
	CONCLUSIONES.....	107
	RECOMENDACIONES	109
	BIBLIOGRAFÍA	111

RESUMEN

En Guatemala el sector de plásticos ha tenido un constante crecimiento en las exportaciones a diferentes partes del mundo, debido al intercambio comercial entre compañías vinculadas; consecuentemente, debe cumplir con aspectos de tributación que incluye entre ellos, precios de transferencia. Por consiguiente, se consideró importante realizar una investigación que contenga un estudio de precios de transferencia analizando la aplicación del principio de libre competencia y la incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

La industria del plástico se encuentra conformada por diferentes sectores, tal es el caso de la producción de materias primas, productos semi elaborados, productos terminados y los reciclados de plásticos; el crecimiento más grande de la industria de plásticos se dio a mediados de la década de 1970 hasta finales de 1980. La primera planta de plástico de Guatemala y de toda Centroamérica fue fundada a finales de la década de 1940. Empezaron con una línea de inyección para peines; paralelamente se crea un centro de distribución de bolsas plásticas. De a poco comienzan a fabricarse localmente y nacen algunas industrias de film soplado, películas y empaques flexibles.

La investigación realizada se encuentra enfocada en el sector que se dedica a la fabricación y comercialización en el mercado local de recipientes plásticos utilizados para el almacenamiento de líquidos, en el departamento de Guatemala.

El problema de investigación que se detectó en el sector de plásticos se debe al bajo nivel de conocimiento del principio de libre competencia que tiene el personal que controla las operaciones fiscales de las compañías que conforman el sector de plásticos existe la posibilidad de que la información contable y financiera que se consigna en los estudios de precios de transferencia carezca de confiabilidad e incida en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación es realizar un análisis de precios de transferencia a la medida del sector de plásticos y determinar la incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, derivada de ajustes por parte de la Administración Tributaria, en caso de incumplimiento del principio de libre competencia regulados en las secciones I y II del Capítulo VI de la Ley de Actualización Tributaria.

La investigación se realizó con base en la utilización del método científico, aplicando los distintos pasos de un proceso metodológico de una investigación, en el que se realizó la planificación previa, la cual inicia con el planteamiento del tema problema, justificación y se definieron los objetivos que se esperan alcanzar, se dedujeron los resultados mediante la hipótesis y se definieron además los métodos y técnicas de investigación utilizadas para la elaboración del informe de tesis.

El resultado que se obtuvo al final de esta investigación, es de utilidad para las empresas del sector de plásticos que requieren ampliar los conocimientos relacionados con la elaboración de un estudio de precios de transferencia a la medida del sector; asimismo, les permite comprobar la fiabilidad de la información contable, si el resultado de la búsqueda de compañías comparables es válido y evaluar la correcta aplicación del método de precios de transferencia, así como la determinación del rango de plena competencia y los ajustes de capital, a efecto de cumplir con el principio de libre competencia establecido en la Ley de actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y minimizar riesgos por posibles ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en una eventual fiscalización.

INTRODUCCIÓN

La investigación realizada tiene como tema central; análisis para la aplicación del principio de libre competencia y su incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el sector de plásticos.

El sector objeto de estudio de la investigación se ubica en el departamento de Guatemala, el cual se dedica a la fabricación y comercialización de recipientes plásticos utilizados para el almacenamiento de líquidos.

El problema de investigación de interés general que ha enfrentado el sector de plásticos se debe al bajo nivel de conocimiento del principio de libre competencia que tiene el personal que controla las operaciones fiscales de las compañías que conforman el sector de plásticos, existe la posibilidad de que la información contable y financiera que se consigna en los estudios de precios de transferencia carezca de confiabilidad e incida en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación es realizar un análisis de precios de transferencia a la medida del sector y determinar la incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, derivada de ajustes por parte de la Administración Tributaria, en caso de incumplimiento del principio de libre competencia regulados en las secciones I y II del Capítulo VI de la Ley de Actualización Tributaria.

La justificación a la investigación se demuestra por la importancia del sector de plásticos; asimismo, es necesario establecer un adecuado análisis de precios de transferencia y determinar la incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en la actividad económica del sector de plásticos, dada la obligatoriedad del cumplimiento de esta normativa y la posible imposición de sanciones y ajustes fiscales. El análisis de precios de transferencia a la medida del sector que facilite la comprensión técnica y legal, que coadyuve a responder las dudas que se tienen

en la elaboración de un estudio de precios de transferencia, mediante un documento detallado que puede ser utilizado de consulta.

El objetivo general que sirvió de base para la investigación es: determinar los procedimientos para realizar un estudio de precios de transferencia a la medida del sector de plásticos, de conformidad con el principio de libre competencia y dar a conocer la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, para facilitar la comprensión técnica y legal del personal que controla las operaciones fiscales del sector.

Los objetivos específicos son: Proporcionar por medio de la presente investigación los criterios y aspectos técnicos legales, para realizar un adecuado análisis del principio de libre competencia. Definir en forma sencilla y clara los procedimientos que se debe seguir en la elaboración de un estudio de precios de transferencia, para que sirva de guía al personal del sector de plásticos. Dar a conocer la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, para minimizar el riesgo ante posibles ajustes derivados del análisis del principio de libre competencia.

La hipótesis formulada, supone que la falta de conocimiento del principio de libre competencia que tiene el personal que controla las operaciones fiscales de las compañías que conforman el sector de plásticos, ocasiona que los estudios de precios de transferencia carezcan de confiabilidad e incidan para la determinación de ajustes del Impuesto Sobre la Renta derivados del principio de libre competencia.

El informe de tesis consta de los siguientes capítulos: el capítulo uno denominado Antecedentes, expone el marco referencial teórico y empírico de la investigación; el capítulo dos denominado Marco Teórico, contiene la exposición y análisis las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación y la propuesta de solución al problema; el capítulo tres denominado

Metodología, contiene la explicación en detalle del proceso realizado para resolver el problema de investigación.

El capítulo cuatro denominado procedimiento para la elaboración y análisis de precios de transferencia del sector de plásticos, define los procedimientos para elaborar un adecuado estudio de precios de transferencia, cumpliendo con el principio de plena competencia para el sector de plásticos y en el capítulo cinco denominado Incidencia del análisis del principio de libre competencia en el sector de plásticos se dan a conocer los resultados obtenidos en la Investigación realizada; finalmente se encuentran las conclusiones y recomendaciones de la investigación y la bibliografía consultada para la investigación.

1. ANTECEDENTES

De acuerdo con estadísticas del Banco de Guatemala, los productos de materiales plásticos y sus manufacturas encabezan las exportaciones realizadas a Centroamérica, lo que genera gran importancia en la economía guatemalteca con expectativas de crecimiento.

1.1 Generalidades del sector de plásticos

Hace cien años al escuchar la palabra plástico, se entendía como algo relativo a la reproducción de formas de artes plásticas: la pintura, la escultura y el modelado. En la actualidad, esta palabra se utiliza con mayor frecuencia y tiene un significado que implica no solo arte, sino también tecnología y ciencia.

Plásticos es una palabra que deriva del Griego “Plastikos” que significa “Capaz de ser moldeado” sin embargo, esta definición no es suficiente para describir de forma clara la gran variedad de materiales que así se denominan.

Técnicamente los plásticos son sustancias de origen orgánico formadas por largas cadenas macromoleculares que contienen en su estructura carbono e hidrógeno, principalmente. Se obtienen mediante relaciones químicas entre diferentes materias primas de origen sintético o natural. Es posible moldearlos mediante procesos de transformación, aplicando calor y presión. (Instituto Mexicano del Plástico, S.C. 1997)

1.1.1 Desarrollo histórico del sector

El desarrollo histórico comenzó cuando se descubrieron las resinas naturales que podían emplearse para elaborar objetos de uso práctico. Estas resinas como el betún, la goma laca y el ámbar, son extraídas de ciertos árboles, y se utilizaban en Egipto, Babilonia, La India, Grecia y China. En América se conocía otro material utilizado por sus habitantes antes de la llegada de Colón, conocido como hule o caucho.

El siglo XX puede considerarse como el inicio de la era de plásticos, ya que en esta época la obtención y comercialización de los plásticos sintéticos ha sido continuamente incrementada y el registro de patentes se presenta en número creciente. (Instituto Mexicano del Plástico, S.C. 1997)

Los artículos de plástico han sido parte de la vida de muchos guatemaltecos y los artículos elaborados de polietileno y otros son productos que diariamente son utilizados, incorporándolos en diversas actividades como en la agricultura, industria y agrícolas.

1.1.2 Desarrollo en Guatemala

Una de las primeras empresas de plástico que había en Guatemala, era Extrudoplast, en el año 1968. Para esa época había muy pocas en el sector de film soplado, entre las que se puede mencionar a Helenoplast, empresa fundada por una familia de origen griego y Plagsa.

Respecto a la primera planta de plástico en general de Guatemala, fue Guateplast, fundada a finales de 1940, por Jorge Rybar de origen Checoslovaco, y fue también la primera fábrica de plástico de toda Centroamérica. Empezaron con una línea de inyección para peines. Paralelamente se crea un centro de distribución de bolsas plásticas, que eran hechas en México. De a poco comienzan a fabricarse localmente, y nacen algunas industrias de film soplado, películas y empaques flexibles, y entre ellas está Extrudoplast, fundada por el Dr. Imrich Fischmann junto al señor Félix Valdez, en junio de 1955. Los primeros equipos de extrusión que comienzan a ingresar a Guatemala para film soplado son principalmente de Estados Unidos, como Sterling.

Es algún tiempo después que comenzaron a ingresar las primeras coextrusoras, que al inicio solamente eran para dos capas. Desde sus comienzos, la empresa desarrolló la confección de bolsas industriales, para ello trajeron las primeras máquinas semiautomáticas, para confeccionar sacos con soldadura lateral.

La bolsa comienza a fabricarse posteriormente, en la década de 1980. Incursionando en un mercado nada desarrollado de impresión de plásticos, para el año de 1965 se trae a Guatemala la primera máquina de impresión flexo gráfica, una Windmöller & Holscher alemana. En el caso de impresión rotograbado, no había grabación de cilindros en el país, había que mandarlos a grabar fuera.

La industria del plástico en general comienza a desarrollar poco a poco nuevos productos, acompañando el desarrollo del mercado, pero principalmente se notaban los plásticos rígidos.

Al principio, se fabricaban polietilenos de alta y baja para empaque tanto para la sal inglesa como el sulfateasol.

Un poco después comenzó tímidamente la producción de películas para el agro, para empacar el banano, se comenzó con los invernaderos, también se hacían lienzo para empaque y la bolsa para almácigos, siendo uno de los pioneros a nivel mundial.

Posteriormente se empezó a trabajar películas para envasado automático, primero arroz pre cosido y posteriormente se comenzó con el azúcar, cuando se comenzaron con las exportaciones en la región de Centroamérica lo que vendían eran banderas para las fiestas de la independencia. Para esa época se estilaba en la región incluyendo Guatemala adornar las casas con banderas para esos eventos. En cuanto al material plástico en sí, las primeras resinas que recibíamos en Guatemala, no venían con mucha diferencia de meltindex, eran grado 7, es decir se usaban tanto para extrusión como inyección, y permitía solamente extrudir películas de hasta 40 micrones. Una de las resinas típicas de la época para film era el alkathene, sobre todo para usos agrícolas.

Además del film Extrudoplast fue el pionero en hacer los poliductos, tanto de polietileno reciclado para electricidad como de material virgen si era para agua. Para la fabricación de estos poliductos, nace la primera fábrica de tubos de PVC

de Guatemala, Tubo Vinil que tiene un rápido despegue. Al morir el Dr. Fischmann fundador de Extrudoplast, se vende al grupo Amanco.

El crecimiento de la industria del plástico más grande es a mediados de la década de los 70 hasta finales del 80 del siglo XX. Durante este período creció el triple. También hay un desarrollo en el mercado y se fundan industrias y se comienza a utilizar nuevos materiales, como por ejemplo las poliamidas, producidas en coextrusión de 3 capas, que en un inicio se utilizaron para hacer telas para el agro, posteriormente se aplicarían para fabricar empaques de barrera, para vacío, etc. La primera coextrusora de tres capas la trajo a Guatemala Extrudoplast. Todo esto es consecuencia del desarrollo de los distintos mercados, como por ejemplo el crecimiento de los supermercados, que además de los locales hubo una serie de cadenas internacionales que se instalaron aquí. A partir de ese período el crecimiento es constante. Esa época fue muy representativa. En la década de los 80 del siglo XX comienza una lucha muy fuerte, entre el plástico y otros materiales, particularmente contra el vidrio, y así sigue hasta hoy.

En los comienzos de la industria no se capacitaba al personal con el tiempo se aprendía a manejar todas las máquinas y todo los procesos sin ayuda. No le enseñaban a nadie, esto era genérico. Se manejaba como un secreto los procesos, estaba todo muy oculto, no daban información y no existía Internet donde uno pudiera apoyarse buscando información. En cierto momento había como un acuerdo entre las empresas de plástico, en que si un operario de una empresa se iba, no le daban trabajo en otra. En casos muy especiales preparaban al personal, como por ejemplo, cuando se empezaron a utilizar los rodillos cerámicos, los anilox. Pero en general no se capacitaba. Hoy día cambió mucho, ahora se necesita capacitar, ya no hay más misterios. (Castillo Umaña, 2007)

1.1.3 Principales empresas del sector de plásticos

De acuerdo con Coguaplast, que es la entidad que representa al sector de plásticos en Guatemala y tiene como objetivo informar sobre la situación actual de la industria de plásticos guatemalteca, tiene dentro de sus socios a las más importantes empresas del sector de plásticos, clasificadas por diferentes actividades como manufactura, comercialización, exportación, importación, distribución de materias primas y maquinaria, entre las que se mencionan las siguientes:

Bamberger Polymers de Guatemala, S. A.; Castiplast, S. A.; Cemix de Centroamérica, S. A.; Comercializadora Fresno, S. A.; Economía y Ecología Plástica, S. A.; Edeca, S. A.; Guateplast, S. A.; Imporex, S. A.; Industrias Geoplast, S. A.; Inyectores de Plástico, S. A., entre otras.

1.1.4 Posicionamiento actual de la industria

Actualmente la industria del plástico es uno de los sectores del país más pujantes que encabeza las exportaciones a Centroamérica y el Caribe y se espera que la misma continúe su crecimiento y contribuya a la generación de empleos en nuestro país.

Adicionalmente, la industria le apuesta a aumentar sus ventas al mercado caribeño, derivado a que ven una buena oportunidad en el Caribe para colocar los productos que manejan.

Según estadísticas del Banco de Guatemala (Banguat), a noviembre del 2017 las ventas de Guatemala a Centroamérica sumaron 2,881.9 millones de dólares (21,181.9 millones de quetzales) y ello es superior en 57.1 millones de dólares (419.7 millones de quetzales) en comparación con el mismo período del 2016.

Las exportaciones a la región son encabezadas por los materiales plásticos y sus manufacturas con un monto de 226.5 millones de dólares (1,664.7 millones de

quetzales), lo que representó un alza de 12.4 millones de dólares (91.1 millones de quetzales), en comparación con el mismo tiempo del 2016.

Lo que más se exporta a la región, según Agexport, son tuberías de PVC y materiales de empaque como bolsas y empaques flexibles. Así como productos para el hogar como pачones, envases y tapas, entre otros.

El crecimiento de otros sectores, como los alimentos, fomenta mucho el crecimiento del sector y el incremento de las ventas al istmo es un reflejo de la economía pujante que están experimentando actualmente en la industria de plásticos. (Marisabel Umaña 2018)

1.1.5 Obligaciones Tributarias de la Industria de Plásticos

La industria de plásticos se encuentra sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta, al Impuesto al Valor Agregado, retenciones de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad y otras obligaciones tributarias relacionadas con la actividad que realiza, el cumplimiento de dichas obligaciones se encuentra sujeto a revisión por parte de la Administración Tributaria; Sin embargo, para efectos de la presente tesis, se hace mayor énfasis en la tributación del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que a partir del año 2015, las compañías que forman parte del sector de plásticos y que realizan operaciones con compañías relacionadas, se encuentran afectas al cumplimiento de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas (Precios de Transferencia), contenidas en los artículos del 54 al 67 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

1.2 Antecedentes del principio de libre competencia.

El modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio del comité de asuntos fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económico (OCDE), establece el principio sobre el que se sustentan los precios de transferencia.

Determinando que todas las operaciones que se realicen entre partes vinculadas deben girar en torno al principio de libre competencia, el cual establece que debe tratarse a los miembros de un grupo empresarial como empresas independientes entre sí, y habilitando a las administraciones tributarias, en caso de situaciones especiales a realizar los ajustes pertinentes para conseguirlo.

1.2.1 Definición del principio de libre competencia

La libre competencia es un principio económico basado en la ley de la oferta y la demanda, se considera como el motor de la economía y garantiza el derecho de las compañías a participar en igualdad de condiciones en las actividades económicas.

De acuerdo al artículo 54 Libro I de la Ley de Actualización Guatemalteca, 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. (Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala)

1.2.2 Implementación en Guatemala.

Los precios de transferencia surgen como reglas de control preventivo después de la primera guerra mundial en el año de 1915, Gran Bretaña fue el pionero en introducir este tema, posteriormente Estados Unidos que en el año de 1917 estableció las primeras para controlar la actividad comercial.

A finales de la segunda guerra mundial invadieron al mundo las empresas multinacionales lo que originó un desarrollo de la era contable.

En la década de 1970, a raíz de los problemas económicos que surgieron por el embargo petrolero, las tesorerías de los países industrializados comenzaron a regular este tipo de transacciones entre grupos multinacionales; fue aquí donde aparecieron las primeras reglas que después aterrizarían en lo que hoy se conoce como Guía de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE.

En las décadas de 1970 a 1990, los países desarrollados inician con la implementación de la normativa de precios de transferencia en su legislación, para evitar el problema de erosión tributaria.

Con el paso del tiempo el resto de los países ha ido incorporándose a la legislación de precios de transferencia cuya determinación es una actividad cada vez más compleja, debido al involucramiento de las personas y entidades en esta actividad, tales como: a) Los accionistas y ejecutivos que toman decisiones, considerándolos esenciales para determinar la vinculación de partes relacionadas; b) La Administración Tributaria como ente fiscal regulador en Guatemala; c) La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como actor regulatorio y d) Otros.

En Guatemala, la norma que se utiliza para evaluar que las operaciones realizadas entre compañías vinculadas fueron pactadas como terceros independientes se le denomina principio de libre competencia, la cual se encuentra incluida en las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; dicha normativa entró en vigencia a partir del año 2013; sin embargo, en el decreto 19-2013 se incluyó una prórroga para la vigencia de dicha normativa, la cual quedó de la siguiente forma:

Del 01 de enero al 21 de diciembre 2013; la norma estuvo vigente.

Del 22 de diciembre de 2013 al 31 de diciembre de 2014; quedó suspendida y el 01 de enero del 2015, recobró vigencia, por lo que, es de aplicación obligatoria

para todas las compañías que realizan operaciones con partes vinculadas del exterior a partir del año 2015.

1.2.3 Obligación del cumplimiento del principio de libre competencia.

De acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala, son deberes de los guatemaltecos, contribuir con el sostenimiento del estado por medio del pago de sus obligaciones tributarias; para lo cual, en el artículo 135 literal d) se regula que es deber de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Para el pago de sus obligaciones tributarias deben inscribirse en los registros respectivos, llevar libros y registros referentes a las actividades y operaciones que constituyan hechos generadores de impuestos.

Adicionalmente deben determinar de forma correcta sus obligaciones tributarias de conformidad con la legislación guatemalteca, lo anterior de conformidad con la siguiente normativa:

- a) Código Tributario (Artículos 22 y 105).
- b) Libro I Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta. (Artículos 10, 12, 19, 46, 79, 80, 95, 105 y 106).
- c) Ley del Impuesto al Valor Agregado (Artículos 19 y 50)
- d) Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos (Artículo 13).
- e) Ley del Impuesto de Solidaridad (Artículos 1 y 2)

Para efectos del cumplimiento del principio libre competencia, se debe considerar lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, tal como se muestra a continuación:

Decreto 10-2012

(Ley de Actualización Tributaria)

Libro I de la Ley de Actualización Tributaria	(Impuesto Sobre la Renta)
Título II del Impuesto Sobre la Renta	(Renta de actividades Lucrativas)
Capítulo VI del título II	(Normas de valoración entre partes relacionadas)
Sección I del Capítulo VI	(Principio de libre competencia)

Por lo que, es deber de las compañías que conforman el sector de plásticos cumplir con los aspectos más relevantes que describe la normativa indicada y con la aplicación del principio de libre competencia en las operaciones que realicen con compañías vinculadas del exterior.

1.3 Acuerdos internacionales

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), realiza un foro en el que las administraciones tributarias trabajan conjuntamente, con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización, también constituye la vanguardia de los esfuerzos realizados para comprender los avances y ayudar a las administraciones a responder ante las nuevas áreas de interés como la regulación de las sociedades, la economía de la información y los retos de una población que envejece. La organización proporciona un marco en el que las administraciones pueden comparar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar las prácticas correctas y trabajar en la coordinación de las políticas nacionales e internacionales.

1.3.1 Países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Los estados miembros de la Organización para la Cooperación y del Desarrollo Económico son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia,

Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía.

Ediciones OCDE difunde los resultados de las recopilaciones estadísticas de la Organización y las investigaciones en materia económica, social y medioambiental, así como las convenciones, pautas y normalizaciones acordadas por sus miembros.

2. MARCO TEÓRICO

El Marco teórico contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación relacionada con el análisis para la aplicación del principio de libre competencia y su incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

2.1 Precios de transferencia

2.1.1 Concepto de precios de transferencia

“En términos generales debemos entender como precios de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.” (Bettinger, 2005)

De acuerdo con las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) los precios de transferencia, son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas.

Por aparte, se puede exponer que los precios de transferencia son los precios que fijan las empresas vinculadas en las operaciones que realizan entre ellas, con el propósito fundamental de trasladar beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor carga tributaria de tal forma que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo.

“Los precios de transferencia tratan de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país, sean trasladadas a otro por medio de sus operaciones artificiales tales como intereses, dividendos, regalías o en su caso, simplemente a través de los costos de oportunidad.” (Bettinger, 2005)

2.1.2 Ámbito de aplicación

De acuerdo con el artículo 57, incluido en libro I, capítulo VI y sección I de la Ley de Actualización Tributaria, *“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.”*

2.1.3 Principio de libre competencia

Para efectos tributarios se entiende por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas. (Artículo 54 Libro I, Ley de actualización Tributaria 2012)

Los precios de transferencia deben realizarse, respetando el principio de libre competencia, toda vez que, si los mismos no se basan en dicho principio, se podrían distorsionar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, tanto de la parte analizada como de las compañías vinculadas.

Por lo que el principio de libre competencia puede servir como estrategia para la Administración Tributaria y asegurar la correcta determinación de los ingresos y controlar la evasión fiscal por partes de las compañías multinacionales.

OCDE (2010) El objeto del principio de plena competencia es tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes, en lugar de operar como partes inseparables de una sola empresa unificada.

Lo cual obliga a las empresas a encontrar mejores precios para comprar y vender; esto lleva a la obtención de una utilidad similar a las que generan las empresas

independientes que se rigen por las condiciones del mercado y no por beneficios o estrategias fiscales condicionadas por el grupo multinacional.

Para que se dé el principio de plena competencia se requiere de dos aspectos que son:

Análisis de comparabilidad y aplicación de la metodología.

Por lo cual se debe realizar un estudio de precios de transferencia en el que se analice la aplicación del mejor método y se determinen las empresas comparables, considerando el adecuado cumplimiento establecido en la normativa fiscal vigente y estimar que el criterio de la administración tributaria podría diferir en relación a la información proporcionada y selección del método y efectuar posibles ajustes a los resultados.

La administración tributaria con base en la legislación guatemalteca establece la obligación de demostrar que las operaciones entre compañías se realizaron en condiciones similares a las efectuadas con partes independientes y para esto es necesario contar con bases que contengan información financiera de las compañías comparables, para que la comparación nos lleve a resultados confiables.

2.1.4 Plena competencia

La plena competencia se considera el motor de la economía, derivado a que garantiza el derecho de las personas individuales y jurídicas a participar en igualdad de condiciones en las actividades económicas, en las que pueden ofrecer sus productos y servicios con el mejor precio, calidad, seguridad y variedad, contribuyendo al bienestar de los consumidores.

2.1.5 Principio de plena competencia

También conocido por sus siglas en inglés como Arm's length principle y de acuerdo con las directrices de la OCDE es la "Norma internacional que debe utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma se enuncia en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de la siguiente forma: *"Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia"*.

2.1.6 Rango de plena competencia

De acuerdo con las directrices de la OCDE rango de plena competencia o Arm's length range en inglés es el "Rango de cifras aceptables para definir si las condiciones de una operación vinculada son de plena competencia y que resulta, bien de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia"

2.1.7 Vinculación entre partes relacionadas

De acuerdo a lo preceptuado en el artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria, 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.

Para 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 para efectos de la presente normativa, se refiere a personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.

También se consideran partes relacionadas:

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

2.1.8 Análisis de Comparabilidad

La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones

de las operaciones efectuadas entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias. Para determinar el grado de comparabilidad y qué ajustes son precisos para lograrla, es necesario comprender cómo evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales. (OCDE 2010)

De acuerdo a lo preceptuado en el artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, 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 factores en la medida que sean económicamente relevantes.
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.”

2.1.8.1 Factores determinantes de la comparabilidad

a) Características de los bienes y servicios

Este criterio establece comparar las características tangibles e intangibles de los bienes o servicios transados en la operación relacionada, contra los transados en la operación independiente porque diferencias importantes en sus características probablemente resultarían en diferentes precios de mercado, y por ende, en distintos márgenes de rentabilidad.

De acuerdo con las directrices de la OCDE. Dependiendo del método de determinación de precios de transferencia, debe concedérsele mayor o menor importancia a este factor, la exigencia de comparabilidad de los bienes o servicios es más estricta para el método del precio libre comparable. Conforme a este método, toda diferencia significativa en las características de los bienes o de los servicios puede afectar al precio, por lo que exige la consideración de un ajuste.

En la aplicación de los métodos del precio de reventa y del costo adicionado, algunas diferencias en las características de los bienes o servicios tienen menos probabilidad de afectar al margen de beneficio bruto o al margen incrementado sobre los costos. Las diferencias en las características de los bienes o los

servicios tienen también menos incidencia en el caso de los métodos basados en el resultado que en el de los métodos tradicionales. Esto no significa, no obstante, que pueda ignorarse la cuestión de la comparabilidad de las características de los bienes o servicios al aplicar estos métodos, porque puede ocurrir que las diferencias en los productos conlleven o sean el resultado del desarrollo de funciones, el uso de activos o la asunción de riesgos distintos por la parte objeto de estudio.

b) Análisis funcional

Se deben considerar 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.

OCDE (2010) pág. 58. En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas, o entidades asociadas e independientes, es necesario realizar un análisis funcional.

Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación. A estos efectos, puede resultar útil comprender la estructura y organización del grupo y cómo estos influyen en el contexto en el que opera el contribuyente. También será relevante concretar los derechos y las obligaciones jurídicas del contribuyente en el ejercicio de sus funciones.

Los riesgos que deben considerarse comprenden los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costos de los factores de producción y en los precios de los productos; los de ganancias o pérdidas asociadas a la inversión en propiedad,

planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y de los tipos de interés; los riesgos crediticios, etc.

c) Cláusulas contractuales

“En las operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. En este sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional al que nos hemos referido anteriormente. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además del contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que normalmente rigen las relaciones entre empresas independientes.” (OCDE, 2010)

d) Circunstancias económicas

Se refiere a las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.

Según lo indicado en las directrices de la OCDE. Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados.

Como primer paso, resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios alternativos disponibles. Las circunstancias

económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costos de producción, incluyendo los costos del suelo, del trabajo y del capital; los costos de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc. Los hechos y circunstancias del caso concreto determinarán si las diferencias en las circunstancias económicas inciden significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos de tales diferencias.

e) Estrategias empresariales

También es necesario examinar las estrategias empresariales al determinar la comparabilidad con el fin de fijar los precios de transferencia. Estas atienden un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos, así como cualesquiera otros factores que influyen en la gestión cotidiana de la empresa. Puede ser necesario tener en cuenta estas estrategias empresariales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes.

Entre las estrategias empresariales también pueden incluirse las modalidades de penetración en los mercados. Un contribuyente que intenta penetrar en un mercado, o incrementar su cuota en el mismo, podría facturar temporalmente sus productos con precios inferiores a los cobrados por cualquier otro producto comparable en el mismo mercado. Más aun, cualquier contribuyente que pretenda

entrar en un mercado o aumentar (o proteger) su cuota en el mismo podría, temporalmente, incurrir en costos mayores (por ejemplo, debido a costos de inicio de la actividad o al aumento de su presupuesto para comercialización) obteniendo por tanto unos niveles de beneficios inferiores a los de otros contribuyentes que operan en el mismo mercado.

2.1.9 Metodología para la determinación de precios de transferencia

De acuerdo con las directrices de la OCDE, existen dos métodos que pueden utilizarse para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia, siendo los siguientes: Los métodos tradicionales basados en las operaciones y los métodos basados en el resultado de las operaciones

2.1.9.1 Métodos tradicionales basados en las operaciones

Corresponde a los métodos del precio comparable no controlado, el método del precio de reventa y el método del costo adicionado.

Se considera que los métodos tradicionales basados en las operaciones son el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia. Esto es así porque cualquier diferencia entre el precio de una operación vinculada y el de una operación comparable no vinculada puede imputarse directamente a las relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas entre las empresas, pudiendo determinar las condiciones de plena competencia sustituyendo directamente el precio de la operación vinculada por el de la no vinculada. (OCDE, 2010).

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. (Ley de Actualización Tributaria 2012)

b) Método del precio de reventa

Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas. (Ley de Actualización Tributaria 2012)

c) Método del costo adicionado

Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando, 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. (Ley de Actualización Tributaria 2012)

2.1.9.2 Métodos basados en el resultado de las operaciones

Corresponde a los métodos del margen neto de la transacción y al método de la partición de utilidades.

Hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones resultan más apropiados que los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por ejemplo: cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto, o esta es muy escasa, la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones puede resultar difícil salvo cuando existan comparables internos, por lo que los métodos basados en el resultado de las operaciones pueden ser los más apropiados a la vista de la información disponible. (OCDE, 2010).

a) Método del margen neto de la transacción

Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso. (Ley de Actualización Tributaria 2012)

b) Método de la partición de utilidades

Consiste en asignar a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hace en función de un criterio que refleje

adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplica sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior. (Ley de Actualización Tributaria 2012)

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.

2.1.9.3 Sexto método

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 lo cual la normativa guatemalteca en el artículo 60 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria incorporó un sexto método denominado:

Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

Ley de Actualización Tributaria (2012) *“En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente:*

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

En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo 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.

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.”

2.2 Marco normativo del principio de libre competencia

2.2.1 Impuesto Sobre la Renta

En el Impuesto Sobre la Renta, el principio de libre competencia se encuentra regulado en el Capítulo VI del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas.

2.2.1.1 ¿Qué es el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala?

El impuesto sobre la renta, tal como su nombre lo indica grava la renta proveniente de fuente guatemalteca de una persona jurídica e individual, por lo que se puede decir que este impuesto recae sobre la riqueza que se genera en nuestro país por actividades lucrativas, de trabajo y ganancias de capital.

Actualmente el impuesto sobre la renta se encuentra regulado en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y en el artículo número uno preceptúa: *“Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.”*

Asimismo, se puede indicar que el impuesto sobre la renta se puede definir como un impuesto cedular, toda vez que grava de forma separada los diferentes tipos de rentas que se perciben, tal como se muestra a continuación.

2.2.1.2 Categorías de rentas

Las rentas se gravan dependiendo de la procedencia de las mismas en: a) Rentas de actividades lucrativas; b) Rentas de trabajo y c) Rentas de capital y ganancias de capital.

Sin embargo, para efectos de la presente investigación, únicamente existe incidencia en las rentas de actividades lucrativas, por lo que a continuación se describen los dos regímenes que conforman dichas rentas.

a) Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

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

Los contribuyentes inscritos en este régimen deben determinar su renta imponible restando de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley, y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas no afectas a la ley.

La renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

La tarifa que se debe pagar en este régimen es del 25% y se deben realizar pagos trimestrales, efectuando cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre.

También se puede estimar la renta imponible en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo; excluidas las rentas exentas.

b) Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de las Actividades Lucrativas.

Los contribuyentes que se inscriban en este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

En este régimen, el periodo de liquidación es mensual y el impuesto se paga por medio de retenciones, que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la compra de bienes o servicios.

Las tasas impositivas son las siguientes:

Los agentes de retención deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta de la siguiente forma:

Rango de renta Imponible Mensual	Importe Fijo	Tipo Impositivo de:
Q 0.01 a Q 30,000.00	Q0.00	5% sobre la renta Imponible
Q30,000.01 en adelante	Q1,500.00	7% sobre el excedente de Q30,000.00

El valor efectivamente pagado o acreditado y emitirán la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente dentro de los cinco días siguientes a la fecha de la factura.

Por lo que si un contribuyente obtiene diferentes rentas por cualquiera de las tres procedencias indicadas, debe tributar conforme a las reglas establecidas para la determinación, pago y liquidación de cada una de ellas, es decir separando los ingresos, los costos y gastos que se atribuyan a cada categoría.

Los agentes de retención cuando les presten servicios o hagan compras de bienes por un valor menor a dos mil quinientos quetzales (Q.2,500.00), excluyendo el Impuesto al Valor Agregado, no están obligados a practicar la retención.

2.2.1.3 Regulación fiscal de precios de transferencia

En Guatemala las normas de precios de transferencia fueron incorporadas en la legislación fiscal a través del Impuesto Sobre la Renta, según Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala el uno de marzo del año dos mil doce.

Dicha legislación se basa en el principio de libre competencia, lo cual significa que para el cumplimiento de este principio, las empresas deben aplicar cualquiera de los métodos de valoración legislados y elegir el que mejor se adapte a sus operaciones con partes vinculadas.

Las compañías que realizan operaciones con partes relacionadas del exterior, deben cumplir con la normativa del principio de libre competencia y con la obligación de realizar un estudio de precios de transferencia y proporcionarlo a la Administración Tributaria cuando sea requerido.

Asimismo deben adjuntar a la declaración jurada y pago anual del impuesto sobre la renta el anexo de precios de transferencia, que contiene un resumen de las operaciones realizadas, método utilizado, base de datos, indicador financiero, entre otros.

El estudio de precios de transferencia indicado sirve para demostrar que los precios de las operaciones pactadas entre partes relacionadas fueron determinados con base al principio de libre competencia, tal como lo establece el reglamento de la Ley de actualización tributaria.

Según el artículo 65 del acuerdo gubernativo número 213-2013 emitido por el Organismo Ejecutivo de la República de Guatemala, establece: *“Estudio de precios de transferencia. Se debe entender que la información y el análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas debe estar contenida en un informe único denominado “Estudio de precios de transferencia”*

2.2.1.4 Obligación ante la Administración Tributaria

De acuerdo al artículo 65 del Decreto 10-2012 La Administración Tributaria al requerirle la información al contribuyente *“El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de veinte (20) días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de solicitar la información adicional que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.”*

2.2.1.5 Sanciones

De acuerdo a lo establecido en el numeral 13 del artículo 94 Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la falta de presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias constituye una infracción a los deberes formales, en consecuencia se puede tipificar como una sanción a los deberes formales, lo cual genera la siguiente sanción:

Multa de cinco mil quetzales (Q5,000.00) la primera vez; de diez mil quetzales (Q10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil quetzales (Q10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

La sanción indicada no libera al contribuyente de la obligación de presentar el estudio de precios de transferencia; toda vez que el artículo 23 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: *“Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.*

La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.”

Por otra parte, las Directrices de la OCDE en el punto 4.20, indican lo siguiente: *“Existen múltiples tipos de sanciones adoptadas por las jurisdicciones tributarias. Es necesario distinguir las sanciones penales. Las sanciones penales, en la práctica, están siempre reservadas a los casos de fraude muy grave y la carga de*

prueba es generalmente muy alta para la parte que invoca la aplicación de la sanción (es decir la Administración Tributaria (...)). ”

Lo anterior demuestra que técnica y legalmente también es aceptada la sanción penal en precios de transferencia, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria, no solo puede tipificar el incumplimiento de presentación del estudio de precios de transferencia como una sanción administrativa, sino en algunos casos puede tipificar la misma como una sanción penal; para lo cual se debe observar lo establecido en el artículo

2.2.1.6 Ajustes

Los ajustes de precios de transferencia se originan cuando una operación no cumple con el principio de libre competencia; los criterios por los que la Administración Tributaria los realiza no se encuentran definidos en la legislación fiscal guatemalteca, toda vez que el artículo 61 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria únicamente indica lo siguiente: *“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, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado”.*

Con base a lo indicado, la Administración Tributaria podrá realizar cualquier modificación a los precios, monto de servicios o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones pactadas con partes relacionadas.

2.2.2 ¿Qué son las directrices de la OCDE?

Los países miembros de la OCDE continúan adoptando el principio de plena competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y en el Informe de 1979. Estas directrices se centran en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los precios de transferencia de empresas asociadas. Las directrices pretenden ayudar a las administraciones tributarias tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros y a las empresas multinacionales, mostrándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambas partes en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre administraciones tributarias, y entre estas y las empresas multinacionales, evitando costosos litigios.

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

2.2.3 Otras leyes guatemaltecas aplicables.

Asimismo se hace una pequeña referencia a las leyes que se encuentran directamente relacionadas con el principio de libre competencia.

- a) Constitución Política de la República de Guatemala.
Régimen tributario y principios constitucionales, arts. 12,15, 28, 239, 243.
- b) Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Proceso administrativo y régimen sancionatorio, arts. 71 al 76, 161 al 168 y del 84 al 94.

- c) Artículo 27 transitorio del Decreto No. 19-2013, Reformas la Ley Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de La República de Guatemala.

- d) Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, arts. 37-66.

3. METODOLOGÍA

Este capítulo contiene la metodología de investigación que explica en detalle de qué y cómo se hizo para resolver el problema de la investigación relacionado con el Análisis para la aplicación del principio de libre competencia y su incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el sector de plásticos.

3.1 Definición del problema

El análisis para la aplicación del principio de libre competencia y su incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el sector de plásticos, en el departamento de Guatemala, se especifica y delimita a continuación:

3.1.1 Especificación del problema

Debido al bajo nivel de conocimiento del principio de libre competencia que tiene el personal que controla las operaciones fiscales de las compañías que conforman el sector de plásticos, existe la posibilidad de que la información contable y financiera que se consigna en los estudios de precios de transferencia carezca de confiabilidad e incida en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Temas y subtemas en forma interrogativa

Tema

¿Cuáles son los procedimientos para realizar un estudio de precios de transferencia a la medida del sector de plásticos, de conformidad con el principio de libre competencia que permitan dar a conocer la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, para facilitar la comprensión técnica y legal del personal que controla las operaciones fiscales del sector?

Subtemas

¿Qué criterios y aspectos técnicos se deben observar, para realizar un adecuado análisis del principio de libre competencia?

¿Cuáles son los procedimientos que se deben seguir en la elaboración de un estudio de precios de transferencia?

¿Cuál es la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, derivado del análisis del principio de libre competencia?

3.1.2 Propuesta de solución

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación es realizar un análisis de precios de transferencia a la medida del sector de plásticos y determinar la incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, derivada de ajustes por parte de la Administración Tributaria, en caso de incumplimiento del principio de libre competencia regulados en las secciones I y II del Capítulo VI de la Ley de Actualización Tributaria.

3.1.3 Punto de vista

El punto de vista desde el cual se realizó la investigación es tributario del sector de plásticos.

3.1.4 Delimitación del problema

La delimitación del problema, fija la unidad de análisis, el período de investigación y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

Para el análisis de la aplicación del principio de libre competencia y su incidencia en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, se consideró lo siguiente:

3.1.5 Unidad de análisis

La unidad de análisis objeto de estudio es el sector de plásticos que se dedica a la fabricación y comercialización en el mercado local de recipientes plásticos utilizados para el almacenamiento de líquidos.

3.1.6 Período a investigar

Período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2017.

3.1.7 Ámbito geográfico

Departamento de Guatemala.

3.2 Objetivos

3.2.1 Objetivo general

Determinar los procedimientos para realizar un estudio de precios de transferencia a la medida del sector de plásticos, de conformidad con el principio de libre competencia y dar a conocer la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, para facilitar la comprensión técnica y legal del personal que controla las operaciones fiscales del sector.

3.2.2 Objetivos específicos

1. Proporcionar por medio de la presente investigación los criterios y aspectos técnicos legales, para realizar un adecuado análisis del principio de libre competencia.
2. Definir en forma sencilla y clara los procedimientos que se debe seguir en la elaboración de un estudio de precios de transferencia, para que sirva de guía al personal del sector de plásticos.

3. Dar a conocer la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, para minimizar el riesgo ante posibles ajustes derivados del análisis del principio de libre competencia.

3.3 Hipótesis

La falta de conocimiento del principio de libre competencia que tiene el personal que controla las operaciones fiscales de las compañías que conforman el sector de plásticos, ocasiona que los estudios de precios de transferencia carezcan de confiabilidad e incidan para la determinación de ajustes del Impuesto Sobre la Renta derivados del principio de libre competencia.

3.3.1 Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis es la siguiente:

3.3.1.1 Variable independiente

Bajo nivel de conocimiento en el análisis del principio de libre competencia por parte del personal que controla las operaciones fiscales de las compañías que conforman el sector de plásticos.

3.3.1.2 Variable dependiente

La información contable y financiera que se consigna en los estudios de precios de transferencia carece de confiabilidad.

Ajuste al Impuesto Sobre la Renta, derivados del principio de libre competencia.

3.4 Técnicas de investigación aplicadas

Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas en la presente investigación, se refieren a lo siguiente:

3.4.1 Técnicas de investigación documental

Se indagaron y analizaron referencias en leyes guatemaltecas, normas internacionales, libros, guías, fichas técnicas, tesis y otros documentos de forma física y digital de donde se extrajo la información incluida como base referencia técnica y legal dentro del marco teórico para el desarrollo de la investigación.

3.4.2 Técnicas de investigación de campo

Se solicitó información por medio de correo electrónico a la Asociación de Exportadores de Guatemala.

Se realizó una visita a la comisión de plásticos de la Asociación de Exportadores de Guatemala.

Se consultaron estudios de precios de transferencia de compañías que conforman el sector de plásticos y dada la confidencialidad de la información no es posible divulgar los nombres en el presente informe de investigación.

4. PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN Y ANÁLISIS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DEL SECTOR DE PLÁSTICOS

En este capítulo se desarrolla el procedimiento para la elaboración de un estudio de precios de transferencia del sector de plásticos, considerando lo establecido en el libro I, Capítulo VI Normas especiales de valoración entre partes relacionadas, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Es importante considerar los lineamientos establecidos por la ley y mostrar la realidad financiera y económica de la compañía analizada, con el fin de disminuir el riesgo de doble imposición o erosión de la base imponible.

Previo a iniciar la elaboración del estudio de precios de transferencia se debe tener bien definido lo siguiente:

- Obligatoriedad del cumplimiento del principio de libre competencia.
- La existencia de partes relacionadas del exterior e
- Identificación de la operación u operaciones realizadas entre partes relacionadas.

4.1 Procedimiento para realizar un estudio de precios de transferencia.

4.1.1 Carta de Presentación

La carta de presentación, es el documento que indica el nombre del elaborador del estudio de precios de transferencia, presenta el informe del trabajo realizado y contiene como mínimo lo siguiente:

Nombre del contribuyente a quien corresponde el estudio de precios de transferencia, número de identificación tributaria, período al que corresponde y generalmente se indica cual es el fin u objeto del estudio, operaciones realizadas con partes vinculadas del exterior y marco legal utilizado para su elaboración.

Cuando a requerimiento de la Administración Tributaria, deba presentarse el estudio de precios de transferencia; esto debe realizarse por medio de un CD no regrabable, en formato PDF- Texto.

Es de carácter obligatorio que la carta de entrega del estudio de precios de transferencia a la Administración Tributaria, se encuentre firmada por el representante legal activo ante la misma.

4.1.2 Contenido del Estudio de Precios de Transferencia

4.1.2.1 Carátula

Identifica el nombre del documento, contribuyente a quien pertenece, número de identificación tributaria y período analizado.

Generalmente los estudios de precios de transferencia llevan el logotipo del contribuyente o si el estudio de precios de transferencia es elaborado por profesionales externos al contribuyente, en la carátula se coloca el logotipo del elaborador; en la práctica lo más común es que las carátulas llevan el logotipo de las firmas externas de auditores que los elaboran y el nombre del contribuyente.

4.1.2.2 Introducción

Se debe describir quien preparó el estudio de precios de transferencia, a solicitud de que contribuyente fue elaborado cuando el estudio es preparado por profesionales externos, período al que corresponde el análisis, propósito del trabajo realizado, como por ejemplo: “evaluación y documentación de las operaciones intercompañía realizadas” y las disposiciones legales en que se encuentra basado el trabajo.

4.1.2.3 Índice

Se detallan todos los títulos del contenido del estudio de precios de transferencia de tal forma, que facilite la ubicación de un tema específico de una forma más rápida.

4.1.2.4 Resumen ejecutivo

La elaboración del resumen ejecutivo depende del criterio del elaborador del estudio de precios de transferencia; en algunos casos es elaborado utilizando tablas de información y en otras es redactado en forma de párrafos.

Lo importante del resumen ejecutivo es describir lo siguiente:

- a) Las operaciones u operación que realizó la parte analizada con las partes vinculadas del exterior, estas pueden ser de ingresos, egresos, activos o pasivos.
- b) El monto o valor pactado de las operaciones u operación.
- c) La metodología aplicada.

Respecto a la metodología aplicada, se debe indicar que método de precios de transferencia se utilizó para evaluar la operación analizada, el artículo 59 del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, establece los métodos para aplicar el principio de libre competencia; los mismos deben ser descartados al elaborar el estudio de precios de transferencia de acuerdo al siguiente orden: a) Método del precio comparable no controlado, b) Método del costo adicionado y c) Método del precio de reventa.

Debido a la complejidad o falta de información de los métodos descritos, se pueden utilizar los siguientes: a) Método de la partición de utilidades y b) Método del margen neto de la transacción; y el artículo 60, Libro I de la

citada Ley, da una sexta opción para utilizar el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

d) Indicador de rentabilidad

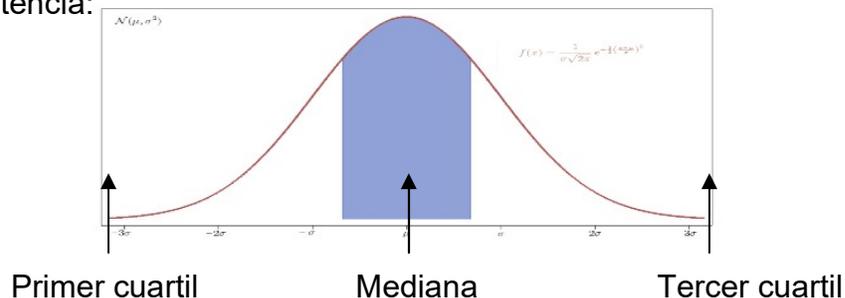
Los indicadores de rentabilidad se pueden utilizar dependiendo del análisis realizado; entre los más utilizados se encuentra el de margen bruto, costo adicionado, margen operativo y costo adicionado neto, siempre y cuando mida el beneficio obtenido de las operaciones y se observe lo indicado en la sección 2.88 de las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del año 2010, que indica: “El denominador debe ser razonablemente independiente de la operación vinculada, dado que de no ser así, no sería un punto de partida objetivo.”

e) Rango de plena competencia

El rango de plena competencia, es el intervalo que contiene los valores que van desde el primer cuartil hasta el tercer cuartil y que son considerados como pactados entre partes independientes.

El rango de plena competencia se puede determinar de una forma más rápida utilizando la función de cuartil y mediana de la herramienta Excel.

La mediana del rango de plena competencia, se considera como el punto más apropiado en el que un precio o un margen se encuentra en plena competencia:



En el caso que la determinación del rango de plena competencia sufra ajustes al resultado del contribuyente controlado, en el resumen ejecutivo se deben dejar consignados los valores del rango de plena competencia ajustado.

A continuación se ilustra de forma práctica el resumen ejecutivo.

Resumen Ejecutivo

A. Objetivo y alcance

La administración de Plásticos Máxim, Sociedad Anónima, ha elaborado el estudio de precios de transferencia con el propósito de evaluar si la operación de importación de materia prima realizada con su parte relacionada del exterior Plásticos Durables, S. A. de CV, durante el período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2017, cumple con lo establecido en las disposiciones legales aplicables en materia de precios de transferencia establecidas en la Ley de Actualización Tributaria, libro I del Impuesto Sobre la Renta y con las directrices de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El análisis realizado se basó en información cualitativa y cuantitativa que muestra los registros contables, documentación e información financiera generada durante el período fiscal analizado. La elaboración del estudio de precios de transferencia no incluyó el examen de cifras o condiciones de las operaciones, que difieran de las operaciones analizadas para fines fiscales. Por lo que, la confiabilidad de los datos depende de la veracidad y exactitud de la información obtenida.

En el análisis funcional desarrollado se procedió a identificar y seleccionar las empresas comparables y el método de precios de transferencia, acorde a la operación intercompañía analizada.

B. Contenido

El presente estudio de precios de transferencia contiene el análisis del principio de libre competencia de la operación de compra de materia prima para la producción, con la parte relacionada del extranjero Plásticos Durables, S. A. de C.V. y la parte analizada Plásticos Máxim, Sociedad Anónima, por el período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2017.

Para evaluar la operación de compra de materia prima, se seleccionó el Método del Margen Neto de la Transacción (TNMM) bajo la razón financiera del Margen de Operación (MO), que consiste en dividir la utilidad de operación sobre ventas netas.

C. Conclusiones

El margen operativo obtenido por la operación de compra de materia prima con partes relacionadas del exterior, durante el período fiscal concluido al 31 de diciembre de 2017 fue de 12.96%, el cual se encuentra dentro del rango de plena competencia obtenido por las compañías con actividades comparables a la de Plásticos Máxim, Sociedad Anónima, S. A.; cumpliendo con el Principio de Libre Competencia, Arm's Length, y con los requerimientos metodológicos y de documentación de Precios de Transferencia establecidos en La Ley de Actualización Tributaria.

Concepto de la operación realizada	Valor de la operación realizada en Q	Método utilizado	Indicador financiero	Resultado del indicador financiero	Rango intercuartil		
					Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
Compra de materia prima	16,347,825.00	TNMM	MO	12.96%	11.90%	12.74%	13.45%

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

4.1.2.5 Información del grupo empresarial al que pertenece la parte analizada

En esta sección del estudio de precios de transferencia se debe dar a conocer la información más confiable de las compañías que conforman el grupo empresarial, como operan, actividad económica de cada compañía, operaciones financieras, organigramas, personal clave dentro del grupo, funciones, estrategias y otros aspectos importantes.

Derivado al volumen de información que se debe dar a conocer en esta sección únicamente se ilustra la información que se debe incluir de una forma práctica.

A. Descripción general del grupo empresarial

A continuación se ilustra la redacción de la descripción general de la estructura organizativa del grupo empresarial:

El grupo Máyim, se creó con la necesidad de establecer en México y Centroamérica, compañías que se dediquen exclusivamente a la importación exportación y servicios de transporte de productos plásticos, para su posterior transformación y distribución.

Para posicionarse dentro de la industria de plásticos tuvo que innovar los productos existentes en el mercado y de esa forma logró consolidarse como una compañía de renombre comercial

En el año de 1986 abrió su segunda planta de producción en el estado de México, con la cual, logró tener éxito y rápidamente le permitió expandirse a otros mercados entre los que se pueden mencionar a Guatemala, Honduras y Costa Rica, en los que los recipientes de plástico para almacenar líquido, han tenido aceptación por la calidad de sus productos.

La compañía matriz del grupo se encuentra ubicada en la ciudad de México y su visión es expandirse al mercado sudamericano y posicionarse como líder en la distribución de recipientes plásticos y otras líneas de productos que puedan satisfacer la demanda de ese continente. Las compañías que integran el grupo multinacional son las siguientes:

Compañías locales:

Razón Social	Identificación Tributaria	País de residencia	Tipo de vinculación
Relacionadas Locales			
Transportes Mayim, S. A.	1123456-7	Guatemala	n/a
Selección Mayim, S.A.	8910111-2	Guatemala	n/a
Servicios May, S. A.	1311516-7	Guatemala	n/a

Compañías del exterior:

Razón Social	Identificación Tributaria	País de residencia	Tipo de vinculación
Mayim, S.A de C.V.	43026-513-0050	México	Numeral 2 descrito en la literal A del artículo 56° de la sección I del Capítulo VI, de la LAT
Plastics Services Group	42125-514-0051	México	
Plastics Holdings, INC	908-0888-6532217	Panamá	
Plastics Mayim INC	9871-5632-89654	Costa Rica	
Plásticos May de Honduras, S. A.	1236548-25	Honduras	

Funciones, riesgos y activos de las compañías que integran el grupo multinacional

Se debe redactar cada una de las literales que a continuación se indican.

I. Funciones de las compañías que conforman el grupo

- a. Administración
- b. Finanzas
- c. Compras
- d. Recursos Humanos
- e. Ventas
- f. Mercadeo
- g. Transporte
- h. Producción
- i. Control de Calidad
- j. Investigación y Desarrollo

II. Riesgos de las compañías que conforman el grupo

Los riesgos asumidos por el grupo Máyim, durante el período terminado al 31 de diciembre de 2017, son los siguientes:

- a. Riesgo por propiedad, planta y equipo
- b. Riesgo de tipo de cambio
- c. Riesgo de inventario
- d. Riesgo por Responsabilidad de Productos
- e. Riesgo variación de las tasas de interés
- f. Riesgo de Cartera
- g. Riesgo de Mercado y
- h. Otros Riesgos

III. Activos

- a. Instalaciones y equipos
- b. Intangibles
- c. Activos financieros
- d. Activos fijos

Durante el ejercicio fiscal terminado al 31 de diciembre de 2017, la compañía matriz denominada Máyim, S. A. de C.V. ubicada en México, registró los siguientes activos:

Activo	Valor en Quetzales	%
<u>Activo corriente</u>		
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,846,851.00	15.21%
Cuentas por cobrar comerciales	9,534,656.00	8.61%
Cuentas por cobrar cías relacionadas	14,565,165.00	13.15%
Inventarios	37,216,566.00	33.60%
Créditos fiscales	1,352,165.00	1.22%
Otras cuentas por cobrar	13,165,468.00	11.89%
<u>Activo no corriente</u>		
Mobiliario y equipo	12,457,896.00	11.24%
Maquinaria	5,632,148.00	5.08%
Total Activo	110,770,915.00	100.00%

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

B. Lista de todas las entidades integrantes del grupo empresarial

En esta parte se describe el nombre, dirección y número de identificación tributaria de cada una de las compañías que conforman el grupo empresarial, se debe dar a conocer la información de todas las compañías del grupo aunque no hayan tenido operaciones afectas a precios de transferencia durante el período fiscalizado, toda vez que el fin de esta sección es demostrar la totalidad de las compañías del grupo.

A continuación se ilustra la redacción de lista de entidades integrantes del grupo multinacional:

Plásticos Máxim, Sociedad Anónima durante el período fiscalizado terminado al 31 de diciembre de 2017, únicamente realizó la operación de importación de materia prima con la compañía relacionada Plásticos Durables. S.A. de C.V. ubicada en México.

Con las compañías relacionadas locales no existe ningún tipo de obligación fiscal en materia de precios de transferencia, derivado a que la obligación de cumplir con el principio de libre competencia es únicamente para las compañías relacionadas del exterior; sin embargo, se dan a conocer todas las compañías relacionadas del exterior y locales

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

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

En esta sección se describen las operaciones que se realizan dentro del grupo multinacional, considerándose la transferencia de marcas, tecnología, enajenación de acciones, la forma de operación de los intangibles y beneficios provistos.

A continuación se ilustra la redacción de la información de los activos intangibles:

Activos intangibles

Cada Compañía del Grupo, maneja el nombre comercial "MÁYIM" y no tienen activos intangibles contabilizados en el período fiscal terminado el 31 de diciembre de 2017.

Por otra parte Plásticos Máyim, Sociedad Anónima, no registró costos y/o ingresos por concepto de usos intangibles, tales como patentes, derechos de autor o marcas registradas y no ha incurrido en el desarrollo de activos intangibles.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

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

Describir la forma en que el grupo obtiene créditos de personas individuales o jurídicas o financiamiento de las instituciones bancarias.

Plásticos Máyim, S.A., no obtuvo financiamiento con terceros, ni realizó el pago de intereses a sus partes relacionadas, derivado a que sus ingresos dependen de la venta realizada a sus clientes, que pueden ser ventas de contado y para algunas ventas al crédito entre 30 y 45 días, por lo que su liquidez le permite sostener sus operaciones.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

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

En esta sección se debe describir las políticas que tiene el grupo multinacional en relación a la transferencia de bienes y servicios.

A continuación se ilustra la descripción de la política de precios de transferencia.

El principio de plena competencia básicamente se refiere a la comparación de las condiciones de una operación entre partes vinculadas con las operaciones similares entre empresas independientes, por lo que cada compañía del grupo Máyim, define sus precios de acuerdo políticas internas, con independencia de las otras compañías que pudieran ser sus clientes o proveedores.

De tal modo que para efectos de la aplicación de la metodología de precios de transferencia, se ha utilizado la Ley de Actualización Tributaria y aunque estamos conscientes que Guatemala no es país miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, ni se encuentra legislada la aplicación de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias; son útiles como guía de orientación general en la aplicación de las metodologías establecidas en la Ley de Actualización Tributaria guatemalteca.

Adicionalmente, se ha buscado en las bases de datos públicas y privadas información confiable y se ha corroborado que compañías que pertenecen a un grupo independiente a Plásticos Máyim, S.A. y que tienen las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan son lo suficientemente similares y pactan operaciones con precios o montos conforme hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

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

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 63 de la Ley de actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala *“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.”*

A continuación se ilustra la redacción de los acuerdos APA

Plásticos Máyim, S.A., no ha presentado ante las autoridades fiscales ninguna solicitud o propuesta de Acuerdos de Precios por Anticipado (APA) de Precios de Transferencia para el ejercicio fiscal 2017 y/o ejercicios anteriores.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

G. Informe anual consolidado del grupo multinacional

En esta sección se debe describir la información financiera consolidada del grupo

A continuación se ilustra la redacción de la información del informe anual consolidado.

Ninguna de las empresas que conforman el grupo de MÁYIM, presenta información consolidada para reportes de estados financieros públicos o para presentación de informes fiscales anuales.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

4.1.2.6 Información relativa a la parte analizada

En esta sección se debe describir toda la información relacionada con la parte analizada, es una de las secciones que más problema puede presentar si no se tiene conocimiento de la metodología de precios de transferencia que se debe utilizar, la búsqueda de compañías comparables, la elaboración de ajustes de comparabilidad y el conocimiento de la compañía en general.

Derivado al volumen de información que se debe dar a conocer en esta sección únicamente se ilustra la información que se debe incluir de una forma práctica.

A. Identificación completa de la parte analizada

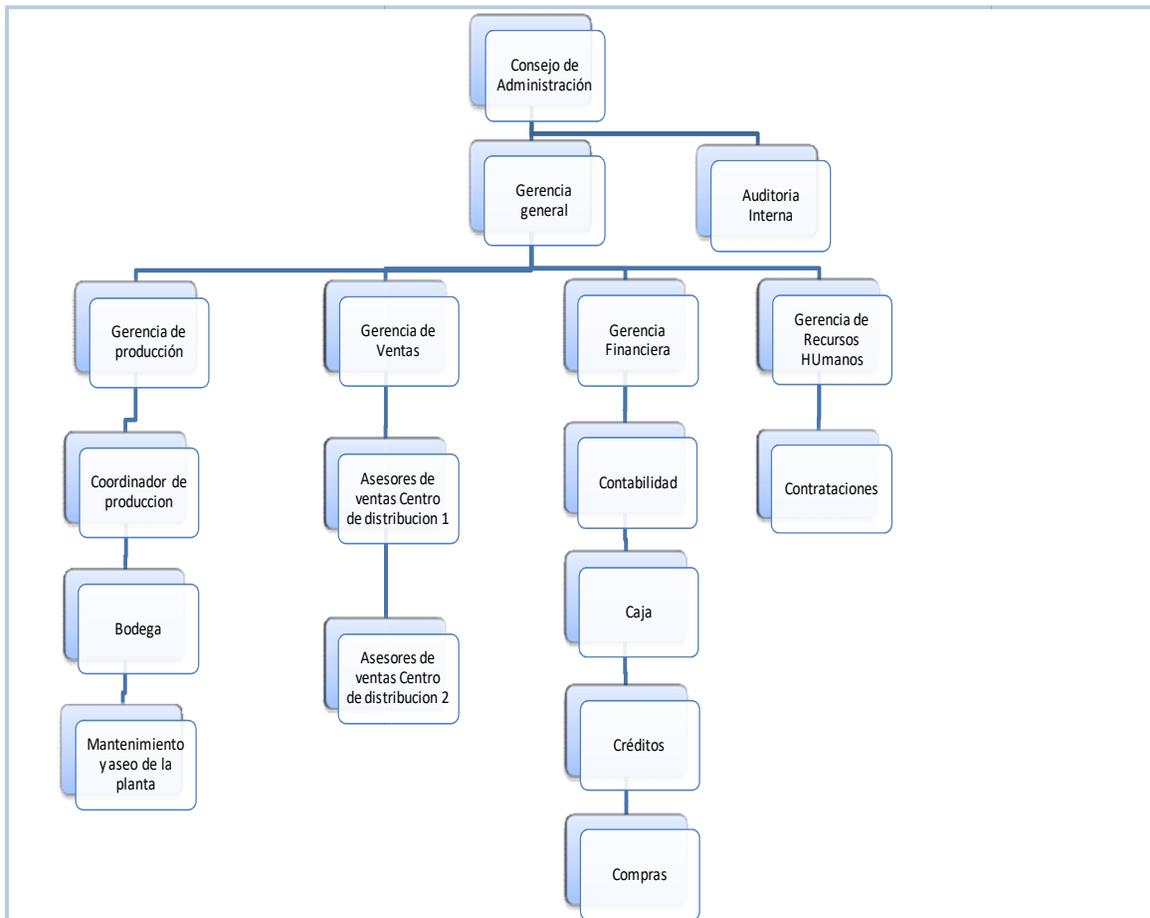
Plásticos Máyim, Sociedad Anónima, se encuentra ubicada en Kilometro 25.4 carretera a Salvador, Fraijanes Guatemala, su número de identificación tributaria es 123456-7 y se dedica a la fabricación de recipientes plásticos para almacenamiento de líquidos.

La compañía actualmente es líder en su ramo a nivel nacional y para satisfacer la demanda de sus clientes tiene dos plantas de producción, el producto que más comercializa corresponde a los recipientes para uso doméstico, que se utilizan para el almacenamiento de agua.

Plásticos Máyim, S.A., es la compañía del grupo que se dedica a la importación de materias primas y a la transformación de las mismas, para obtener como resultado final los recipientes para almacenamiento de agua, que posteriormente son vendidos en el mercado guatemalteco y Centroamérica; es importante indicar que Plásticos Máyim no tiene la actividad de exportación, toda vez que la distribución a Centroamérica se realiza por medio de sus compañías relacionadas locales.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

B. Organigrama funcional de la parte analizada



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

C. Descripción detallada de las funciones, activos y riesgos de la parte analizada

Esta sección tiene como finalidad analizar y documentar las funciones y riesgos de de la parte analizada, en la cual se provee una interpretación organizada de los hechos relacionados con las transacciones realizadas, por lo que se debe detallar las funciones realizadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos, los activos tangibles e intangibles, naturaleza y medida de uso.

Es importante indicar que cada industria tiene diferentes riesgos; por lo que, en el estudio de precios de transferencia se debe desarrollar cada uno de los aplicables a la industria analizada

Derivado del volumen de información que representa redactar cada una de las funciones, activos y riesgos, únicamente se da a conocer la información general que debe contener esta sección.

A continuación se ilustra la redacción de las funciones activos y riesgos

El presente análisis se realizó con base a la revisión de la información de Plásticos Máxim, S.A., incluyendo entrevistas con el personal encargado de cada área.

I. Funciones:

- a. Diseño
- b. Fabricación
- c. Montaje
- d. Investigación y desarrollo
- e. Prestación de servicios
- f. Compras
- g. Distribución
- h. Comercialización
- i. Publicidad
- j. Transporte
- k. Financiamiento
- l. Gestión
- m. Asuntos legales y de regulación corporativa
- n. Circunstancias económicas

o. Sistemas Administrativos de Información

- Contabilidad
- Crédito y Cobranzas
- Facturación
- Inventarios
- Nómina

II. Activos

- p. Instalaciones y equipos
- q. Intangibles
- r. Activos financieros
- s. Activos fijos

III. Riesgos

- Riesgo de mercado
- Riesgo crediticio
- Riesgo por fluctuación cambiaria
- Riesgos por robo o pérdida de producto
- Riesgo por tipo de cambio
- Riesgo de liquidez
- Riesgo por la calidad y servicio

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

D. Principales competidores de la parte analizada

El objetivo de esta sección es describir quienes son los principales competidores de en el mercado guatemalteco.

A continuación se ilustra la redacción de los competidores:

La marca Máyim corresponde a los productos más comercializados y vendidos en Guatemala y es líder en el mercado por encima de otros productos de sus competidores y, para lograrlo lleva a cabo operaciones con empresas relacionadas, que se complementan en el ámbito de negocios, para optimizar costos, de tal forma que le permita estar posicionado como líder.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

E. Operaciones con principales proveedores de la parte analizada

En esta sección se debe realizar una lista de los proveedores e indicar el porcentaje de compras en relación a las compras totales.

A continuación se ilustra la redacción de los principales proveedores

Platicos Máyim, S. A. realizó el 84% de sus compras y servicios a compañías vinculadas, por lo que sus principales proveedores se encuentran integrados por compañías vinculadas del exterior y nacionales de la siguiente forma:

El principal proveedor de materias primas es Plásticos Durables, S. A. de C.V.; compañía vinculada constituida en México y durante el ejercicio fiscal 2017, las compras realizadas representan un 52% del total de las compras y servicios de compañías vinculadas.

Los principales servicios los recibió de la compañía vinculada nacional, que se dedica a la contratación y manejo de personal denominada Selección Máyim,

Sociedad Anónima y los servicios adquiridos representan el 32% de las compras y servicios de compañías vinculadas.

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

F. Listado de transacciones con partes relacionadas

En esta sección se debe detallar el nombre de las transacciones realizadas con las partes relacionadas del exterior e indicar si la operación analizada es de ingreso o egreso para la compañía.

La información se puede listar en una tabla indicando lo siguiente:

- a) Numero de la operación (Describir todas las operaciones)
- b) Tipo de operación
- c) Descripción de la operación
- d) Parte relacionada
- e) país de residencia,
- f) monto de la operación y método aplicado.

No. de operación	Tipo de operación	Transacción Intercompañía	Parte relacionada	País de residencia	Monto en Quetzales	Método aplicado
1.-	Egresos	Compra de materia Prima	Plásticos Durables, S. A. de C.V.	México	16,347,825.00	TNMM

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

G. Matriz de partes relacionadas y su criterio de vinculación

Para determinar la vinculación con las compañías que forman parte del grupo empresarial se deberá observar lo preceptuado en el artículo 56 del libro I, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria

Definición de partes relacionadas		Parte relacionada	Vinculación
Se consideran partes relacionadas entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero	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.	Plásticos Durables, S. A. de C.V.	X

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

H. Análisis de comparabilidad de la parte analizada por transacción

El análisis de comparabilidad consiste en confrontar las operaciones de compra de materia prima entre Plásticos Máxim, Sociedad Anónima y su parte relacionada Plásticos Durables, S. A. de C.V., contra operaciones de compra de materia prima realizada entre terceros independientes en los mismos términos, riesgo y funciones.

Se consideran comparables cuando no existen diferencias significativas que alteren las condiciones económicas de la transacción analizada.

Términos contractuales de la operación

Los términos contractuales se refieren a los derechos y las responsabilidades que tiene cada parte involucrada en la operación.

A continuación se ilustra la redacción de los términos contractuales de la operación

La operación de importación de materia prima fue pactada de común acuerdo entre la compañía matriz proveedora Plásticos Durables, S. A. de C.V. y Plásticos Máyim, Sociedad Anónima, en la que se han respetado los plazos de pagos pactados.

El plazo de crédito otorgado de la compañía vinculada del exterior es entre 30 y 90 días a partir de la fecha de facturación; si no se cumple con este plazo para el pago, Plásticos Durables, S. A. de C.V., no hace cargos adicionales por retraso de pago.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Análisis funcional

Esta sección se debe describir las características que afecten de forma significativa el valor de la contraprestación, tiene como finalidad analizar y documentar las funciones y riesgos relacionados con las operaciones intercompañía efectuadas entre Plásticos Máyim, Sociedad Anónima y sus compañías relacionadas. Esta síntesis provee de una interpretación organizada de

los hechos relacionados con las transacciones intercompañía y representa la base para caracterizar los riesgos, las actividades y funciones de las entidades.

Características de los bienes o servicios

En esta sección se debe dar a conocer el tipo de servicio o la naturaleza del bien adquirido, las características cualitativas, el valor de la operación u operaciones pactadas, comparación de las características que existen entre la operación pactada de la parte vinculada del exterior y las operaciones entre partes independientes, teniendo el cuidado de que las características de los bienes sean similares, para que no generen márgenes de rentabilidad diferentes a la parte analizada.

Dependiendo del método con que se analizó la operación, tendrá relevancia la similitud de la característica de los bienes.

A continuación se ilustra la redacción aplicable al caso analizado

Se analizó la operación de importación de materia prima por medio del método de márgenes transaccionales, debido a que no se encontraron compañías comparables que tengan características idénticas a las de la elaboración de recipientes plásticos que fábrica Plásticos Máxim, S. A., por lo que la prioridad no se realizó en la comparación de las características físicas del bien, sino en los márgenes de rentabilidad.

Describir la naturaleza y características de los bienes o servicios

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Circunstancias económicas

Se deben describir las circunstancias económicas que son relevantes para realizar la comparación de los bienes o servicios adquiridos; como por ejemplo, los precios de los recipientes plásticos que comercializa Plásticos Máxim, Sociedad .Anónima. pueden variar en comparación con los precios de los mercados donde se encuentren las compañías comparables, por lo que para realizar la comparación entre compañías no controladas de la industria de plásticos, fue necesario hacer una comparación de las circunstancias económicas relevantes que pueden afectar los precios pactados y los márgenes de ganancia obtenidos.

Se debe considerar la ubicación geográfica de las compañías comparables; el tamaño del mercado, las posición competitiva de los compradores y vendedores; la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos; los niveles de oferta y demanda en los mercados en general.

Para el caso de la compañía comparable podemos describir el contexto macro económico que se puede encontrar en la siguiente dirección del Banco de Guatemala http://www.banguat.gob.gt/cuentasnac/4T_2017_JM.pdf

I. Análisis Económico de la parte analizada

El análisis económico de la siguiente sección comprende la identificación de la parte analizada, la operación realizada con la parte vinculada, método seleccionado, indicador de rentabilidad, descripción de las operaciones comparables, búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, estados financieros de las empresas comparables utilizadas para la determinación del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, fuentes de información, y la conclusión que indica si se cumplió o no con el principio de plena competencia, según ejemplo siguiente:

1. Operación analizada

A continuación se ilustra la redacción de la operación analizada:

Durante el año terminado al 31 de diciembre de 2017, la única operación que realizó Plásticos Máxim, Sociedad Anónima, con su parte vinculada del exterior Plásticos Durables, S. A. de C.V., fue la compra de materia prima para transformación y producción de recipientes plásticos para almacenamiento de líquidos, tal como se muestra a continuación:

Tipo de operación	Metodo aplicado	Transaccion Intercompañia	Parte relacionada	Pais de residencia	Monto en Quetzales
Egresos	TNMM	Compra de materia Prima	Plásticos Durables, S. A. de C.V.	México	16,347,825.00

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

2. Selección del método para evaluar la operación analizada (compra de materia prima)

Para demostrar que la compra de materia prima con la parte vinculada del exterior, se realizó de acuerdo con los precios que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la legislación guatemalteca, permite al contribuyente elegir entre los seis métodos establecidos en el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria.

Método del Precio Comparable no Controlado

El método de precio comparable no controlado, representa la forma más directa y confiable para probar el cumplimiento del principio de libre competencia por la operación de compra de materia prima, sin embargo, requiere un alto nivel de

comparabilidad de productos y servicios idénticos, de que existan transacciones no controladas idénticas o con diferencias mínimas, fácilmente cuantificables.

Después de la búsqueda realizada, se determinó que no existen comparables internas y que existen diferencias significativas entre los productos, difíciles de cuantificar; de esta forma, no hay elementos cuantificables ni confiables para la utilización del método indicado, para analizar la transacción de compra de materia prima.

Por esta razón se descartó, para evaluar la razonabilidad del Principio de Libre Competencia el método del precio comparable no controlado.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Método de costo adicionado

El método del costo adicionado se utiliza en los casos donde la parte relacionada le compra un bien a un tercero independiente y por medio de un proceso productivo añade valor agregado y posteriormente lo vende a su parte relacionada.

Este costo se incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones de mercado. El resultado que se obtiene después de incrementar el costo mencionado con dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia.

Considerando que la transacción corresponde a compra de prima a su parte relacionada consideramos que este método no es el apropiado para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Método del precio de reventa

Este método se inicia con el precio al que un producto que ha sido comprado de una empresa asociada, es revendido a una empresa independiente, sin incrementar ningún tipo de valor.

En este método es muy importante determinar el margen bruto que hubiera determinado un vendedor independiente en comparación con el margen bruto obtenido en la operación entre partes relacionadas.

Considerando que la operación de compra de materia prima, no corresponde a la distribución de un bien de la parte relacionada del exterior y se haya vendido a un tercero independiente, este método no es el apropiado para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Método de la partición de utilidades

El método de partición de utilidades, consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes.

El Método de Partición de Utilidades primero identifica la utilidad a ser dividida entre las empresas asociadas por las operaciones controladas en que las empresas asociadas están participando. Posteriormente divide esas utilidades entre las empresas asociadas sobre una base económicamente válida que se asemeje a la división de utilidades que hubiera ocurrido y que se manifestara en un acuerdo efectuado sobre una base de libre competencia.

Considerando que en la compra de materia prima comprada a la parte relacionada del exterior, no existe participación de las utilidades, se descartó el uso del presente método.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Método de valoración para importaciones o exportaciones

Conforme a las características del Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de mercancías, se verificó que el valor de las mercancías adquiridas fue razonablemente similar a los precios internacionales de la región económica donde Plásticos Máxim, S.A., realizó su actividad económica, sin embargo, por el inventario adquirido del extranjero, existe poca razonabilidad sobre la fijación de precios establecidos de manera internacional.

Este método no es el apropiado para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

Método del margen neto de la transacción

Este método consiste en determinar la rentabilidad de la parte analizada en comparación con la rentabilidad obtenida con terceros independientes.

Dado que el método del margen neto de la transacción, se basa en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables como activos, ventas, costos y gastos para medir el margen operativo de utilidad para llevar a cabo sus procesos productivo.

Se consideró al método del margen neto transaccional, como el mejor método para evaluar la transacción de compra de materia prima para producción y determinar su rendimiento mediante la evaluación del margen de utilidad de operación en función de sus ventas netas.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

3. Selección del indicador de rentabilidad

El indicador de rentabilidad debe elegirse de acuerdo con el método que se utilizó para evaluar el principio de libre competencia; se deberá determinar el mejor indicador de rentabilidad aplicable al método del margen neto transaccional y de acuerdo con la operación de compra de materia prima.

Para la selección del indicador de rentabilidad no se debe utilizar un denominador que contenga el costo de ventas, a menos que se demuestre que su utilización no influye en el resultado obtenido.

El indicador de rentabilidad debe ser calculado con la información financiera del año bajo análisis. Para el efecto se debe utilizar la última información de terceros independientes disponible en portales de dominio público al cierre contable de dicha información.

Para el caso de las compañías comparables se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado.

Por lo general, los indicadores de rentabilidad utilizados en la aplicación del método del margen neto de la transacción, corresponden a: Margen de operación, costo adicionado neto, razón de berry y rendimiento sobre activos de operación, entre otros.

Para la compra de materia prima bajo análisis utilizamos el indicador financiero denominado margen operativo (MO), que se calcula dividiendo la utilidad de operación sobre las ventas netas.

$$\text{Margen de Operación} = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Ventas Netas}}$$

4. Comparables seleccionadas

La búsqueda de compañías comparables en el sector de plásticos consistió en seleccionar transacciones realizadas entre partes relacionadas y que hayan sido realizadas en empresas independientes en condiciones similares a las pactadas entre partes relacionadas.

La búsqueda se realizó en bolsas de valores, fuentes de información pública de entidades estatales, páginas web oficiales de compañías comparables, administraciones tributarias y otras que no tienen costo para su utilización.

Se pueden utilizar bases de información financiera privadas que tienen la ventaja de minimizar el tiempo del trabajo y le dan valor agregado al estudio de precios de transferencia, entre las bases de datos privadas más utilizadas se encuentran las de Compustat de Standard & Poors y Osiris de Bureau Van Dijk, son muy conocidas en el mercado, por la gran cantidad de datos que ofrecen para las distintas ubicaciones geográficas alrededor del mundo, sin embargo el costo de la adquisición de las mismas no podría ser muy rentable para el sector analizado.

En el caso de la aplicación del método del precio comparable no controlado, debemos buscar en bases de datos que provean estos precios y si no es posible obtener estos precios, se debe buscar compañías independientes que tengan las mismas funciones, activos y riesgos para establecer márgenes de rentabilidad.

El proceso de búsqueda de compañías comparables se puede realizar en las siguientes fuentes de datos gratuitas:

- a. Bolsa de valores de estados unidos, www.sec.gov

The image shows a search interface for the SEC Edgar database. It features a text input field for 'Company Name' with a question mark icon. Below it are radio buttons for 'Search Match Options', with 'Starts with' selected and 'Contains' unselected. There is a 'File Number' search box and a note: 'To search by file number, company name must be left blank.' Below that are dropdown menus for 'State' and 'Country'. A 'Standard Industry Classification' search box is also present. At the bottom, there are radio buttons for 'Ownership Forms 3, 4, and 5', with 'Exclude' selected. A 'Less Options' button with an upward arrow and a 'SEARCH' button are at the very bottom.

En la base de datos indicada se puede realizar la búsqueda de compañías comparables por código de clasificación de la industria, tipo de industria, estado, etc.; dicha base también es conocida como EDGAR (Electronic Data Gathering, Analysis and retrieval system) y se pueden verificar los reportes siguientes:

- 8-K: Es un reporte usado para reportar la ocurrencia de cualquier evento material o cambio corporativo, provee de información de ciertos eventos específicos.
 - 10-K: Corresponde al reporte anual. Este reporte es más detallado porque contiene un resumen del negocio de la compañía y se puede encontrar después de los siguientes 90 días al cierre del año fiscal, por lo que la información más actualizada generalmente coincide con el cierre anual del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.
- b. Alberta Securities Commission (Sedar) de Canadá:
<http://www.albertasecurities.com>
- c. Servicio de mercadeo agrícola del departamento de agricultura de Estados Unidos (USDA): <https://es.sba.gov>

- d. Superintendencia de Administraciones Tributarias de los países donde se encuentra constituida la parte vinculada.

A continuación se ilustra la forma de redactar la búsqueda de compañías comparables en la base de la sección indicada anteriormente.

Base de datos utilizada para la búsqueda de compañías comparables de Plásticos Mayim, Sociedad Anónima es EDGAR ON LINE del departamento de Estado de los Estados Unidos, que cuenta con una cantidad razonable de estados financieros de las más importantes empresas que cotizan en bolsa de valores de todo el mundo, esta base puede ser encontrada en la siguiente dirección electrónica:

<http://www.sec.gov/edgar/searchedgar/companysearch.html>

Dicha base contiene información financiera identificada en los reportes 8-K, 10-Q y 10-K.

Se realizó la búsqueda de compañías comparables utilizando el código de clasificación industrial SIC (Standard Industrial Classification) para la actividad económica del sector de plásticos.

Códigos SIC utilizados

El SIC, es un sistema de clasificación de negocios, de hasta cuatro dígitos de apertura, desarrollado para ordenar las compañías según las principales actividades económicas en que desempeñen.

Para realizar la búsqueda de compañías comparables, se tiene que identificar el código de clasificación de la industria que estamos analizando.

Para el presente caso seleccionamos códigos de empresas comparables relacionadas con productos plásticos, ejemplo:

3088 Plastics plumbing fixtures

3089 Plastics Products

3081 Un supported plastics films and sheet

Es importante indicar que para realizar el descarte de las compañías comparables se deben utilizar filtros cualitativos y cuantitativos, los que nos ayudaran a rechazar todas aquellas compañías que no sean comparables a la parte analizada.

Derivado de los procedimientos indicados se identificaron 162 compañías potencialmente comparables a Plásticos Máxim, Sociedad Anónima, sin embargo, únicamente consideramos cuatro compañías para el desarrollo de nuestro análisis:

- Fulin Plastics Corp
- Berry Industries Inc
- First Plastigone Co Ltd
- Atlantis Plastics Inc

A continuación se muestra una imagen que contiene la búsqueda de la compañía comparable Atlantis Plastics INC

SEC Home • Search the Next-Generation EDGAR System • Company Search • Current Page

Companies for SIC 3081 - UNSUPPORTED PLASTICS FILM & SHEET
Click on CIK to view company filings

Items 1 - 20

CIK	Company	State/Country
0000795787	AEP INDUSTRIES INC	NJ
0000874389	APPLIED EXTRUSION TECHNOLOGIES INC/DE	DE
0000909873	ASAHI AMERICA INC	MA
0000811828	ATLANTIS PLASTICS INC	GA
0001371128	BioSolar Inc	CA
0000912814	BLESSINGS CORP	VA
0000894537	BRIGHTEC, INC	MA
0000788845	CAPFILM INC	MA
0000848902	CARLISLE PLASTICS INC	AZ
0001528729	CHINA FILMS TECHNOLOGY, INC.	F4
0001116543	CLONDAKIN INDUSTRIES PLC	LI
0001372888	Covance Specialty Materials Corp.	NJ
0001358798	CPG INTERNATIONAL I INC	PA

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

5. Ajustes efectuados

En caso de realizarse ajustes de capital (cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios) para eliminar el efecto en la utilidad operativa de los diferentes niveles y estructura del capital de trabajo, se debe atender lo siguiente:

Es importante indicar que de acuerdo con el artículo 55 de la Ley de actualización Tributaria, *“La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con el principio de libre competencia 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.”*

6. Información de las compañías comparables

Derivado del volumen de información que representa redactar las funciones, activos y riesgos de las compañías seleccionadas como comparables, únicamente se dejó indicado que en el estudio de precios de transferencia se debe desarrollar la descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías.

Adicionalmente, se debe indicar el país de residencia de la compañía y la fuente de obtención de dicha información; es decir, páginas web oficiales, bolsa de valores públicas y otras fuentes utilizadas.

Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia

Para determinar la mediana y el rango de plena competencia se debe realizar lo siguiente:

- a) Obtener los estados financieros de las compañías seleccionadas como comparables:

Estado de resultados de las compañías comparables

RUBRO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	FULIN PLASTICS CORP	BERRY INDUSTRIES INC.	FIRST PLASTIGONE CO. LTD	ATLANTIS PLASTICS INC
Estado de resultados				
Ventas netas	306,940	1,696,610	724,661	1,870,921
Costos de bienes vendidos	132,512	939,175	189,280	1,080,060
Utilidad bruta	174,428	757,434	535,381	790,862
Gastos de operación	142,967	507,185	445,161	547,268
Utilidad operativa	31,461	250,250	90,220	243,594

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

- b) Con base a la utilidad operativa de los estados financieros se determina el margen operativo.

Indicador de rentabilidad		Compañías comparables			
		FULIN PLASTICS CORP	BERRY INDUSTRIES INC.	FIRST PLASTIGONE CO. LTD	ATLANTIS PLASTICS INC
Margen operativo =	Utilidad operativa	31,461	250,250	90,220	243,594
	Ventas	306,940	1,696,610	724,661	1,870,921
Margen operativo =		10.25%	14.75%	12.45%	13.02%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Resumen del margen operativo de las compañías comparables:

Nombre de las compañías comparables	Indicador de rentabilidad en porcentaje
Fulin Plastics Corp.	10.25%
Berry Industries Inc.	14.75%
First Plastigone Co. Ltd	12.45%
Atlantis Plastics Inc.	13.02%

- c) Determinación del rango intercuartil

El rango intercuartil se encuentra integrado por el cuartil 1, mediana y cuartil 3, proporciona la medida aceptable para el rango de plena competencia y se puede obtener utilizando formulas estadísticas de Microsoft excel o utilizando las formulas de estadística tradicionales.

A continuación se ilustra la determinación del rango intercuartil utilizando la herramienta de Microsoft Excel.

Determinación del cuartil I 1

SUMA						
	A	B	C	D	E	F
1						
2						
3						
4						
5	Indicador de rentabilidad de las compañías comparables			Determinación del rango intercuartil		
6	10.25		Cuartil 1	Se utiliza la función de cuartil	=CUARTIL(A6:A9;1)	
7	14.75					
8	12.45					
9	13.02		Mediana			
10						
11						
12						
13			Cuartil 3			
14						
15						
16						

Determinación de la mediana

SUMA						
	A	B	C	D	E	F
1						
2						
3						
4						
5	Indicador de rentabilidad de las compañías comparables			Determinación del rango intercuartil		
6	10.25		Cuartil 1	Se utiliza la función de cuartil	11.9	
7	14.75					
8	12.45					
9	13.02		Mediana	Se utiliza la función de mediana	=MEDIANA(A6:A9)	
10						
11						
12						
13			Cuartil 3			
14						
15						
16						

Determinación del cuartil 3

SUMA						
	A	B	C	D	E	F
1						
2						
3						
4						
5	Indicador de rentabilidad de las compañías comparables			Determinación del rango intercuartil		
6	10.25		Cuartil 1	Se utiliza la función de cuartil	11.9	
7	14.75					
8	12.45					
9	13.02		Mediana	Se utiliza la función de mediana	12.74	
10						
11						
12						
13			Cuartil 3	Se utiliza la función de cuartil	=CUARTIL(A6:A9;3)	
14						
15						
16						

El rango intercuartil va de 11.90% a 13.45% con una mediana de 12.74%.

	A	B	C	D	E
1					
2					
3					
4					
5	Indicador de rentabilidad de las compañías comparables		Determinación del rango intercuartil		
6	10.25		Cuartil 1	Se utiliza la función de cuartil	11.90
7	14.75				
8	12.45				
9	13.02		Mediana	Se utiliza la función de mediana	12.74
10					
11					
12					
13			Cuartil 3	Se utiliza la función de cuartil	13.45
14					

Para efecto de comprobación de los datos obtenidos por medio de la herramienta de Microsoft Excel, se incorpora la determinación del rango de plena competencia, a través del método convencional estadístico.

Cálculo de la Mediana (Me)			COMPARATIVO CON EXCEL	
X Orden	Empresa	Índice de rentabilidad		
1	Fulin	10.25%		
2	Berry	12.45%		
3	First	13.02%		
4	Atlantis	14.75%		
Me =	El valor que ocupa el lugar central de los datos ordenados de menor a mayor			
	En este caso al serie es par, por lo que la mediana es el promedio de los datos centrales			
Me =	$\frac{(12.45\% + 13.02\%)}{2} = 12.74\%$			
Me =	12.74%		Me	Excel
			12.74%	12.74%
Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada				

Cálculo de Cuartiles 1 (Q1) y 3 (Q)		COMPARATIVO CON EXCEL	
Cuartil 1			
Q1 = Se debe ordenar nuevamente los datos de menor a mayor			
Se calcula el cuartil utilizando la siguiente fórmula por ser serie par:			
P = $\frac{N + 3}{4}$			
Cuartil 1	Q1 = $\frac{4 + 3}{4} = 1.75$	1	10.25%
		2	12.45%
La posición de primer cuartil esta entre el primer y segundo elemento			
Esto indica que hay que buscar la interpolación entre estos elementos de la serie			
Xp = X1.75 = X1 + 0.75 * (X2 - X1) = 10.25% + 0.75 (12.45%-10.25%) =			
Q1		11.90%	
Cuartil 3			
T = $\frac{3N + 1}{4}$			
Cuartil 3	Q3 = $\frac{3(4) + 1}{4} = 3.25$	3	13.02%
		4	14.75%
La posición de primer cuartil esta entre el primer y segundo elemento			
Esto indica que hay que buscar la interpolación entre estos elementos de la serie			
Xp = X3.25 = X3 + 0.25 * (X4 - X3) = 13.02% + 0.25 (14.75%-13.02%) =			
Q3		13.45%	
Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada			

d) Información financiera de la parte analizada

En esta sección se dan a conocer los estados financieros de la parte analizada y las compañías comparables del período fiscalizado.

Información financiera de la compañía comparable

Al 31 de diciembre de 2017

Concepto	Monto en Quetzales
Ingresos	25,743,976
Costo de ventas	19,263,065
Utilidad bruta	6,480,911
Gastos operativos	3,145,684
Utilidad operativa	3,335,227

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación del margen operativo de la parte analizada:

Indicador de rentabilidad		
Margen operativo =	Utilidad operativa	3,335,227.00
	Ventas	25,743,976.00
Margen operativo =		12.96%

4.1.3 Conclusión del estudio de precios de transferencia

Plásticos Máyim, Sociedad Anónima, cumple con el principio de plena competencia en la transacción realizada de compra de materia prima a su compañía vinculada del exterior Plásticos Durables, S.A. de C.V., durante el período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2017.

El indicador de rentabilidad de Plásticos Mayim, Sociedad Anónima es de 12.96% por lo que se encuentra dentro del rango de plena competencia que se encuentra comprendido de 11.90% a 13.45%.

El método utilizado para analizar la compra de materia prima para la producción es el margen neto de la transacción e indicador financiero de margen de operación; con los que se pudo comprobar que los precios pactados por Plásticos Máyim, Sociedad Anónima con su compañía vinculada del exterior, son similares a los pactados por empresas comparables independientes en la realización de compra de materia prima.

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

5. INCIDENCIA DEL ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En este capítulo se presenta la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, a la que puede estar afecto el sector de plásticos, si se realiza un incorrecto análisis del principio de libre competencia.

Es importante indicar que los precios de transferencia, no se pueden considerar como una carga fiscal adicional a lo que establece la legislación guatemalteca, derivado a que no representan un tributo que tenga como fin aumentar la carga impositiva; sin embargo, genera efectos importantes de forma indirecta en el cálculo del sobre el Impuesto Sobre la Renta, al impedir que se subestimen ingresos o se sobre estimen costos.

La normativa de precios de transferencia taxativamente obliga a los contribuyentes que tienen operaciones con partes vinculadas del exterior a cumplir con el principio de libre competencia y exclusivamente lo regula el Impuesto Sobre la Renta en el Capítulo VI, secciones I y II de la Ley de Actualización Tributaria; por lo que es directamente en el impuesto indicado, donde se puede dar la incidencia.

A continuación se presentan los casos en los que se puede observar el efecto impositivo del Impuesto Sobre la Renta, dadas las siguientes situaciones: a) La operación pactada queda por debajo del rango de plena competencia, b) Utilización incorrecta del indicador de rentabilidad y c) Incidencia por ajustes de capital.

5.1 Incidencia derivada del incorrecto análisis del rango de plena competencia.

A efecto de demostrar la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta; en el presente caso se analizará la operación desde el punto de vista en el cual el margen bajo análisis se encuentra fuera del rango de plena competencia derivado a un incorrecto análisis.

5.1.1 Información general para realizar el análisis:

Bien adquirido:	Materia prima
Tipo de operación:	Importación
Valor de la operación:	Q16,347,825.00
Método utilizado para analizar la operación:	Margen neto de la transacción
Indicador financiero:	Margen operativo
Compañía analizada:	Plásticos Mayim, S.A.
Compañías comparables:	a) Fulin Plastics Corp. b) Berry Industries Inc. c) First Plastigone Co. Ltd. d) Atlantis Plastics Inc.

5.1.2 Información de la parte analizada

Información financiera:

PLÁSTICOS MAYIM, SOCIEDAD ANÓNIMA
INFORMACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

Concepto	Monto en Quetzales
Ingresos (b)	25,743,976
Costo de ventas	20,262,075
Utilidad bruta	5,481,901
Gastos operativos	3,173,230
Utilidad operativa (a)	2,308,671

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación del indicador de rentabilidad de la parte analizada

Indicador de rentabilidad		
Margen operativo =	Utilidad operativa	2,308,671
	Ingresos	25,743,976
Margen operativo =	(a) / (b)	8.97%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

El indicador de rentabilidad utilizado es el margen operativo, lo cual se considera correcto derivado se utiliza para operaciones de costos o gastos y mide la utilidad operativa sobre las ventas.

5.1.3 Información de las compañías comparables

Información financiera:

Rubro de los estados financieros	Compañías comparables			
	Fulin Plastics Corp.	Berry Industries Inc.	First Plastigone Co. Ltd.	Atlantis Plastics Inc.
Estado de resultados				
Ingresos (b)	306,940	1,696,610	724,661	1,870,921
Costos de bienes vendidos	132,512	939,175	189,280	1,080,060
Utilidad bruta	174,428	757,434	535,381	790,862
Gastos de operación	142,967	507,185	445,161	547,268
Utilidad operativa (a)	31,461	250,250	90,220	243,594

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación del indicador de rentabilidad de las compañías comparables

Indicador de rentabilidad		Fulin Plastics Corp.	Berry Industries Inc.	First Plastigone Co. Ltd.	Atlantis Plastics Inc.
Margen operativo =	Utilidad operativa	31,461.32	250,249.91	90,220.32	243,593.98
	Ingresos	306,939.72	1,696,609.58	724,661.21	1,870,921.48
Margen operativo =	(a) / (b)	10.25%	14.75%	12.45%	13.02%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

5.1.4 Rango de plena competencia

El procedimiento para determinar el rango de plena competencia se explicó en el capítulo IV de la presente tesis, por lo que únicamente se deja indicado que con base al indicador operativo de las compañías comparables se determino el rango de plena competencia y se utilizaron las formulas estadísticas de Microsoft Excel, por considerarse las mas practicas.

Rango intercuartil		
Cuartil 1	Se utiliza la función de cuartil	11.90%
Mediana	Se utiliza la función de mediana	12.74%
Cuartil 3	Se utiliza la función de cuartil	13.45%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

5.1.5 Conclusión del método utilizado.

Plásticos Máxim, Sociedad Anónima a pesar de haber utilizado el indicador de rentabilidad correcto para analizar la operación de importación de materia prima, no cumple con el principio de plena competencia, derivado a que su margen operativo es de 8.97% el cual se encuentra por debajo del rango de plena competencia comprendido entre 11.90% y 13.45%.

Ante una posible revisión de la Administración Tributaria, dicho margen operativo puede ser ajustado y llevarlo al punto más apropiado, considerándose como tal a la mediana del rango de plena competencia, en virtud de ser esta la medida de tendencia central que mejora la fiabilidad del análisis de precios de transferencia, tal como se muestra a continuación:

5.1.6 Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta

Determinación del ajuste de precios de transferencia

- a) El punto de partida para determinar el ajuste de precios de transferencia es la utilidad operativa de la parte analizada, según información financiera del período analizado.

PLÁSTICOS MAYIM, SOCIEDAD ANÓNIMA
INFORMACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

Concepto	Monto en Quetzales
Ingresos	25,743,976
Costo de ventas	20,262,075
Utilidad bruta	5,481,901
Gastos operativos	3,173,230
Utilidad operativa	2,308,671

- b) Con la utilidad operativa de Q 2,308,671.00 se obtuvo el margen de 8.97% que se encuentra fuera del rango de plena competencia, por lo que se ajustará dicha utilidad a la mediana del rango de plena competencia de 12.74% por considerarse dicho valor el punto más confiable de la operación.

Descripción		Valores en Quetzales
Utilidad operativa	A	2,308,671.00
Margen operativo de la parte analizada	B	8.97%
Mediana según rango de plena competencia	C	12.74%
Utilidad operativa ajustada	(A*C)/D	3,278,982.00

Fuente: Elaboración Propia con base en investigación realizada

- c) Para obtener el valor del ajuste de precios de transferencia se resta de la utilidad operativa ajustada, el valor de la utilidad operativa sin ajuste.

Descripción		Valores en Quetzales
Utilidad operativa ajustada	A	3,278,982.00
Utilidad operativa del contribuyente	B	2,308,671.00
Ajuste por precios de transferencia	A-B	970,311.00

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación de la renta imponible ajustada

Una vez se tenga determinado el valor del ajuste de precios de transferencia, se debe determinar la incidencia del mismo en el Impuesto Sobre la Renta y la contingencia fiscal ante posibles revisión del estudio de precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria.

DETERMINACION DE RENTA IMPONIBLE	Valores expresados en Quetzales	
	Valores sin ajuste de Precios de transferencia	Valores con ajuste de Precios de transferencia
Renta Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)	2,308,671.00	2,308,671.00
(-) Rentas exentas	423,698.00	423,698.00
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas exentas	1,255,469.00	1,255,469.00
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas no afectas	0.00	0.00
(+) Costos y gastos de rentas de capital	0.00	0.00
Renta imponible	3,140,442.00	3,140,442.00
(+)Ajuste por precios de transferencia	0.00	970,311.00
Renta imponible ajustada	0.00	4,110,753.00
Impuesto Sobre la Renta	785,110.50	1,027,688.25
Impuesto a pagar por ajuste de precios de transferencia	242,577.75	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Adicionalmente si la Administración Tributaria detecta la inconsistencia el contribuyente deberá pagar Q242,577.75 de impuesto omitido, más multa del 100% conforme a los artículos 88 y 89 e intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, por ajuste formulado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

5.2 Incidencia por incorrecta aplicación del indicador de rentabilidad

A efecto de demostrar la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta; en el presente caso se analizará la operación desde el punto de vista en el cual el indicador de rentabilidad incluye la operación sujeta al análisis de precios de transferencia.

Para el presente caso es importante considerar lo indicado en la sección 2.88 de las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del año 2010 indica: “El denominador debe ser razonablemente independiente de la operación vinculada, dado que, de no ser así, no sería un punto de partida objetivo.”;

5.2.1 Información general para realizar el análisis:

Bien adquirido:	Materia prima
Tipo de operación:	Importación
Valor de la operación:	Q16,347,825.00
Método utilizado para analizar la operación:	Margen neto de la transacción
Indicador financiero:	Costo adicionado Neto
Compañía analizada:	Plásticos Mayim, S.A.
Compañías comparables:	a) Fulin Plastics Corp. b) Berry Industries Inc. c) First Plastigone Co. Ltd. d) Atlantis Plastics Inc.

5.2.2 Información de la parte analizada

Información financiera:

Plásticos Mayim, Sociedad Anónima
Información financiera al 31 de diciembre de 2017

Concepto		Monto en Quetzales
Ingresos		25,743,976
Costo de ventas	(b)	19,891,365
Utilidad bruta		5,852,611
Gastos operativos	(c)	3,105,184
Utilidad operativa	(a)	2,747,427

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación del indicador de rentabilidad de la parte analizada

Indicador de rentabilidad		
		Utilidad operativa
Costo adicionado Neto=		Costo ventas + gastos operativos
Costo adicionado neto=	(a)	2,747,427.00
	(b+c)	(19,891,365 + 3,105,184)
Costo adicionado neto=		2,747,427.00
		22,996,549.00
Costo adicionado neto=		11.95%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

El indicador de rentabilidad utilizado es el Costo adicionado neto, lo cual se considera incorrecto derivado que incluye como denominador los costos que a su vez tienen incluida la operación de importaciones.

5.2.3 Información de las compañías comparables

Información financiera:

Rubro de los estados financieros	Compañías comparables			
	Fulin Plastics Corp.	Berry Industries Inc.	First Plastigone Co. Ltd.	Atlantis Plastics Inc.
Estado de resultados				
Ingresos (b)	306,940	1,696,610	724,661	1,870,921
Costos de bienes vendidos	132,512	939,175	189,280	1,080,060
Utilidad bruta	174,428	757,434	535,381	790,862
Gastos de operación	142,967	507,185	445,161	547,268
Utilidad operativa (a)	31,461	250,250	90,220	243,594

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación del indicador de rentabilidad de las compañías comparables

Indicador de rentabilidad		Fulin Plastics Corp.	Berry Industries Inc.	First Plastigone Co. Ltd.	Atlantis Plastics Inc.
Margen operativo =	Utilidad operativa	31,461.32	250,249.91	90,220.32	243,593.98
	Ingresos	306,939.72	1,696,609.58	724,661.21	1,870,921.48
Margen operativo =	(a) / (b)	10.25%	14.75%	12.45%	13.02%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

5.2.4 Rango de plena competencia

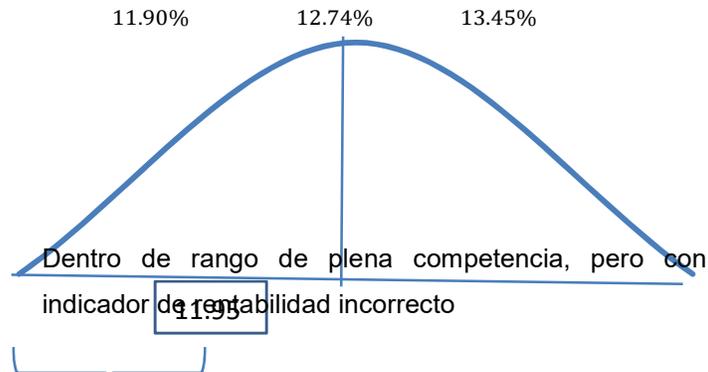
El procedimiento para determinar el rango de plena competencia se explicó en el capítulo IV de la presente tesis, por lo que únicamente se deja indicado que con base al indicador operativo de las compañías comparables se determino el rango de plena competencia y se utilizaron las formulas estadísticas de Microsoft Excel, por considerarse las mas practicas.

Determinación del rango intercuartil		
Cuartil 1	Se utiliza la función de cuartil	11.9
Mediana	Se utiliza la función de mediana	12.74
Cuartil 3	Se utiliza la función de cuartil	13.45

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

5.2.5 Conclusión del método utilizado.

Plásticos Máyim, Sociedad Anónima, a pesar de que su indicador de rentabilidad es de 11.95% y se encuentra dentro del rango de plena competencia comprendido entre 11.90% y 13.45, no cumple con el principio de libre competencia, derivado a que utilizó un indicador de rentabilidad incorrecto, toda vez que el mismo contiene como denominador los costos y gastos que a su vez incluye la operación de importación de materia prima.



Ante una posible revisión de la Administración Tributaria, el indicador de rentabilidad puede ser ajustado y realizar el análisis con un indicador que no incluya dentro del denominador la operación analizada que mejore la fiabilidad del análisis de precios de transferencia, tal como se muestra a continuación:

5.2.6 Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta

Determinación del ajuste de precios de transferencia

- a) El punto de partida para determinar el ajuste de precios de transferencia es la utilidad operativa de la parte analizada, según información financiera del período analizado.

Plásticos Mayim, Sociedad Anónima
Información financiera al 31 de diciembre de 2017

Concepto	Monto en Quetzales
Ingresos	25,743,976
Costo de ventas	19,891,365
Utilidad bruta	5,852,611
Gastos operativos	3,105,184
Utilidad operativa	2,747,427

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

- b) Con la utilidad operativa de Q 2,747,427 se obtuvo el margen de 11.95% que se encuentra dentro de rango, pero con indicador de rentabilidad incorrecto, por lo que dicho indicador puede ser modificado y ajustado por la Administración tributaria y llevarlo a la mediana del rango de plena competencia de 12.74% por considerarse dicho valor el punto más confiable de la operación.

Descripción		Valores en Quetzales
Utilidad operativa	A	2,747,427.00
Margen operativo de la parte analizada	B	11.95%
Mediana según rango de plena competencia	C	12.74%
Utilidad operativa ajustada	(A*C)/D	2,929,056.07

Fuente: Elaboración Propia con base en investigación realizada

- c) Para obtener el valor del ajuste de precios de transferencia se resta de la utilidad operativa ajustada, el valor de la utilidad operativa sin ajuste.

Descripción		Valores en Quetzales
Utilidad operativa ajustada	A	2,929,056.07
Utilidad operativa del contribuyente	B	2,747,427.00
Ajuste por precios de transferencia	A-B	181,629.07

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Determinación de la renta imponible ajustada

Una vez se tenga determinado el valor del ajuste de precios de transferencia, se debe determinar la incidencia del mismo en el Impuesto Sobre la Renta y la contingencia fiscal ante posibles revisión del estudio de precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria.

DETERMINACION DE RENTA IMPONIBLE	Valores expresados en Quetzales	
	Valores sin ajuste de Precios de transferencia	Valores con ajuste de Precios de transferencia
Renta Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)	2,747,427.00	2,747,427.00
(-) Rentas exentas	423,698.00	423,698.00
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas exentas	1,255,469.00	1,255,469.00
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas no afectas	0.00	0.00
(+) Costos y gastos de rentas de capital	0.00	0.00
Renta imponible	3,579,198.00	3,579,198.00
(+)Ajuste por precios de transferencia	0.00	181,629.07
Renta imponible ajustada	0.00	3,760,827.07
Impuesto Sobre la Renta	894,799.50	940,206.77
Impuesto a pagar por ajuste de precios de transferencia	45,407.27	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Adicionalmente si la Administración Tributaria detecta la inconsistencia el contribuyente deberá pagar Q45,407.27 de impuesto omitido, más multa del 100% conforme a los artículos 88 y 89 e intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, por ajuste formulado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

5.3 Incidencia por determinación de ajustes de capital

Para determinar la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, derivada de ajustes de capital, se utilizaron las fórmulas que publicó la Superintendencia de Administración Tributaria, en su portal electrónico, según documento denominado Guía técnica de Precios de Transferencia, que contiene las fórmulas para los ajustes de cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inventarios y propiedad planta y equipo.

Dichas fórmulas también pueden ser obtenidas de la página electrónica de la instancia encargada de la recaudación fiscal del cumplimiento tributario de los Estados Unidos denominada Servicio de Impuestos Internos (Internal Revenue Service, IRS), página de internet <https://www.irs.gov>.

Para desarrollar las fórmulas mencionadas se debe utilizar como base la información financiera de las compañías comparables, Fulin Plastics Corp.; Berry Industries Inc.; First Plastigone Co. Ltd. y Atlantis Plastics Inc.; y la información financiera de Plásticos Máxim, Sociedad Anónima, correspondiente al período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2017; con el fin de eliminar las diferencias en la utilidad operativa de las compañías comparables.

5.3.1 Fórmulas de ajustes de capital

En el caso analizado la importación de materia prima es parte del costo de ventas, por lo que las fórmulas que se deben utilizar para desarrollar los ajustes de capital deben tener como denominador las ventas, tal como se muestra a continuación:

Si el costo de ventas es controlado (por lo general el denominador del PLI serán las ventas):

$$\text{Ajuste de CxC} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom CxC}}{\text{Vtas}} \right)_{\text{pa}} * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right) - \text{Prom CxC}_{\text{comp}} \right] * \left[\frac{i}{1 + \left(i * \frac{\text{Prom CxC}_{\text{comp}}}{\text{Vtas}_{\text{comp}}} \right)} \right]$$

$$\text{Ajuste de INV} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom INV}}{\text{Vtas}} \right)_{\text{pa}} * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right) - \text{Prom INV}_{\text{comp}} \right] * i$$

$$\text{Ajuste de CxP} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom CxP}}{\text{Vtas}} \right)_{\text{pa}} * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right) - \text{Prom CxP}_{\text{comp}} \right] * \left[\frac{i}{1 + \left(i * \frac{\text{Prom CxP}_{\text{comp}}}{\text{Cost}_{\text{comp}}} \right)} \right]$$

$$\text{Ajuste de PPE} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom PPE}}{\text{Vtas}} \right)_{\text{pa}} * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right) - \text{Prom PPE}_{\text{comp}} \right] * i$$

Las siglas incluidas en las fórmulas de capital, se describen a continuación:

CXC	=	Cuentas por cobrar
CXP	=	Cuentas por pagar
INV	=	Inventarios
PPE	=	Propiedad Planta y Equipo Neto
Vtas	=	Ventas
Cost	=	Costo de ventas
Pa	=	Parte analizada
Comp	=	Comparable
i	=	Tasa de interés

5.3.2 Desarrollo de las fórmulas de los ajustes de capital

5.3.2.1 Ajuste de cuentas por cobrar

Fórmula:

$$\text{Ajuste de CxC} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom CxC}}{\text{Vtas}} \text{pa} \right) * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right) - \text{Prom CxC}_{\text{comp}} \right] * \left[\left(\frac{i}{1 + \left(i * \frac{\text{Prom CxC}}{\text{Vtas}} \text{comp} \right)} \right) \right]$$

Cálculo

Descripción de la información	FULIN PLASTICS CORP	BERRY INDUSTRIES INC.	FIRST PLASTIGONE CO.	ATLANTIS PLASTICS INC
Costo de Ventas Controlado				
Información financiera				
Prom CxC pa	20,743,158.60	20,743,158.60	20,743,158.60	20,743,158.60
Ventas pa	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00
Ventas Comp	2,621,578.33	10,457,208.67	7,225,298.67	86,241,659.00
Prom CxC Comp	371,697.67	1,252,641.00	468,395.33	10,784,650.33
tasa de interes	4.06%	4.06%	4.06%	4.06%
Fórmula				
Prom CxC pa/Ventas pa	80.57%	80.57%	80.57%	80.57%
(Prom CxC pa/Ventas pa)*Ventas Comp	2,112,331.64	8,425,875.55	5,821,770.35	69,489,049.03
((Prom CxC pa/Ventas pa)*Ventas Comp)-Prom CxC Comp	(A) 1,740,633.98	7,173,234.55	5,353,375.02	58,704,398.70
Prom CxC Comp/Ventas Comp	14.18%	11.98%	6.48%	12.51%
1+(Tasa de interes*Prom CxC Com/Ventas Com)	1.006	1.005	1.003	1.005
Tasa de interes/1+(Tasa de interes*Prom CxC Com/Ventas Comp)	(B) 0.040367627	0.040403503	0.040493422	0.040394911
Valor del ajuste				
((Prom CxC/Ventas pa)*Ventas Comp-Prom CxC Comp)*Tasa de interes/(1+(Tasa de interes*Prom CxC Com/Ventas Comp))	(A) * (B) 70,265.26	289,823.80	216,776.47	2,371,358.98
Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada				

Determinación de las ventas ajustadas

Compañías comparables	Ventas sin ajuste	(+) Ajuste de cuentas por cobrar	Ventas ajustadas
	a	b	c= (a+b)
FULIN PLASTICS CORP	2,621,578.33	70,265.26	2,691,843.60
BERRY INDUSTRIES INC.	10,457,208.67	289,823.80	10,747,032.47
FIRST PLASTIGONE CO. LTD	7,225,298.67	216,776.47	7,442,075.14
ATLANTIS PLASTICS INC	86,241,659.00	2,371,358.98	88,613,017.98

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

5.3.2.2 Ajuste de cuentas por pagar

Fórmula:

$$\text{Ajuste de CxP} = \left[\left(\left(\frac{\text{Prom CxP}}{\text{Vtas}} \text{pa} \right) * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right) - \text{Prom CxP}_{\text{comp}} \right] * \left[\left(\frac{i}{1 + \left(i * \frac{\text{Prom CxP}}{\text{Cost}} \text{comp} \right)} \right) \right]$$

Cálculo:

Descripción de la información	FULIN PLASTICS CORP	BERRY INDUSTRIES INC.	FIRST PLASTIGONE CO. LTD	ATLANTIS PLASTICS INC
Costo de Ventas Controlado				
Información financiera				
Promedio de CxP pa	15,222,885.11	15,222,885.11	15,222,885.11	15,222,885.11
Ventas pa	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00
Ventas Comp	2,621,578.33	10,457,208.67	7,225,298.67	86,241,659.00
Prom CxP Comp	169,660.67	655,049.33	187,040.00	13,533,010.33
tasa de interes	4.06%	4.06%	4.06%	4.06%
Fórmula				
Cuentas por Pagar pa/Ventas pa	0.591	0.591	0.591	0.591
(Cuentas por Pagar pa/Ventas pa)*Ventas Comp	1,550,187.34	6,183,539.25	4,272,451.60	50,996,274.49
((Prom CxP pa/ventas pa)*Ventas comp)-Prom CxP Comp	1,380,526.68	5,528,489.92	4,085,411.60	37,463,264.16
Prom CxP Comp/Ventas Comp	6%	6%	3%	16%
1+(Tasa de interes*(Prom CxP Com/Ventas Com))	1.00	1.00	1.00	1.01
Tasa de interes/1+(Tasa de interes*(Prom CxP Com/Ventas Comp))	0.04	0.04	0.04	0.04
Valor del ajuste				
(((Prom CxP/Ventas pa)*Ventas Comp-Prom CxP Comp)*(Tasa de interes/(1+(Tasa de interes*Prom	55,902.50	223,887.30	165,693.57	1,511,379.62
Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada				

Determinación de costo de ventas ajustado:

Compañías comparables	Costo de ventas sin ajuste	(+) ajustes de cuentas por pagar	(-) Ajuste de inventario	Costo de ventas ajustado
	a	b	c	(a + b - c)
FULIN PLASTICS CORP	1,899,934.67	55,902.50	29,000.83	1,926,836.33
BERRY INDUSTRIES INC.	5,942,305.33	223,887.30	114,621.48	6,051,571.14
FIRST PLASTIGONE CO. LTD	5,622,586.00	165,693.57	90,240.99	5,698,038.57
ATLANTIS PLASTICS INC	55,799,943.00	1,511,379.62	815,150.55	56,496,172.07

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

5.3.2.3 Ajuste de Inventarios

Fórmula:

$$Ajuste\ INV = \left[\left(\left(\frac{Prom\ INV}{Vtas} \right) * pa \right) * Vtas_{comp} \right] - Prom\ INV_{comp} * i$$

Cálculo:

Descripción de la información	FULIN PLASTICS CORP	BERRY INDUSTRIES INC.	FIRST PLASTIGONE CO. LTD	ATLANTIS PLASTICS INC
Costo de Ventas Controlado				
Información financiera				
Prom Inv pa	10,437,721.14	10,437,721.14	10,437,721.14	10,437,721.14
Ventas pa	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00
Prom Inv Com	348,595.00	1,416,615.33	706,764.00	14,888,498.33
Ventas Comp	2,621,578.33	10,457,208.67	7,225,298.67	86,241,659.00
tasa de interes	4.06%	4.06%	4.06%	4.06%
Fórmula				
Prom Inv pa/Ventas pa	40.54%	40.54%	40.54%	40.54%
(Prom Inv pa/Ventas pa)*Ventas Comp	1,062,901.22	4,239,804.60	2,929,448.53	34,966,097.98
((Prom Inv pa/Ventas pa)*Ventas Comp)-Prom Inv Comp	714,306.22	2,823,189.27	2,222,684.53	20,077,599.65
Valor del ajuste				
((Prom Inv pa/Ventas pa)*Ventas Comp)-Prom Inv Comp)*i	29,000.83	114,621.48	90,240.99	815,150.55
Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada				

5.3.2.4 Ajuste de Propiedad Planta y Equipo

Fórmula:

$$\text{Ajuste de PPE} = \left[\left(\frac{\text{Prom PPE}}{\text{Vtas}} \text{pa} \right) * \text{Vtas}_{\text{comp}} \right] - \text{Prom PPE}_{\text{comp}} * i$$

Cálculo:

Descripción de la información	FULIN PLASTICS CORP	BERRY INDUSTRIES INC.	FIRST PLASTIGONE CO. LTD	ATLANTIS PLASTICS INC
Costo de Ventas Controlado				
Información financiera				
Prom PPE pa	40,876,024.38	40,876,024.38	40,876,024.38	40,876,024.38
Ventas pa	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00	25,743,976.00
Prom PPE Comp	106,760.00	1,414,699.67	81,471.67	737,998.33
Ventas Comp	2,621,578.33	10,457,208.67	7,225,298.67	86,241,659.00
tasa de interes	4.06%	4.06%	4.06%	4.06%
Fórmula				
Prom PPE pa/Ventas pa	1.59	1.59	1.59	1.59
(Prom PPE pa/Ventas pa)*Ventas comp	4,162,515.53	16,603,850.02	11,472,256.05	136,933,632.78
((Prom PPE pa/Ventas pa)*Ventas comp)-Prom PPE Comp	4,055,755.53	15,189,150.35	11,390,784.38	136,195,634.45
Valor del ajuste				
((Prom PPE pa/Ventas pa)*Ventas comp)-Prom PPE Comp)*tasa de interes	164,663.67	616,679.50	462,465.85	5,529,542.76
Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada				

Determinación de los gastos de operación ajustados:

Compañías comparables	Gastos operativos sin ajustes	(-) Ajuste de propiedad planta y Equipo	Gastos operativos ajustados
	a	b	c= (a+b)
FULIN PLASTICS CORP	453,038.32	164,663.67	288,374.65
BERRY INDUSTRIES INC.	2,972,731.00	616,679.50	2,356,051.50
FIRST PLASTIGONE CO. LTD	703,077.33	462,465.85	240,611.49
ATLANTIS PLASTICS INC	19,209,839.33	5,529,542.76	13,680,296.57

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada

5.3.3 Incidencia fiscal

Luego de determinar las ventas, costo de ventas y gastos de operación ajustados, se debe determinar la incidencia en el Impuesto Sobre la Renta, de la siguiente forma:

- a. Determinación del indicador de rentabilidad según valores ajustados

Compañías comparables	Ventas ajustadas	(-) costo de ventas ajustado	(-) Gastos operativos ajustados	Utilidad operativa ajustada	Margen operativo ajustado
	a	b	c	d= (a - b - c)	e= (d/a)
FULIN PLASTICS CORP	2,691,843.60	1,926,836.33	288,374.65	476,632.62	17.71%
BERRY INDUSTRIES INC.	10,747,032.47	6,051,571.14	2,356,051.50	2,339,409.83	21.77%
FIRST PLASTIGONE CO. LTD	7,442,075.14	5,698,038.57	240,611.49	1,503,425.08	20.20%
ATLANTIS PLASTICS INC	88,613,017.98	56,496,172.07	13,680,296.57	18,436,549.33	20.81%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

- b. Determinación del rango de libre competencia.

Rango intercuartilico	
Comparables	Indicador de rentabilidad
Fulin Plastics Corp.	17.71%
Berry Industries Inc.	21.77%
First Plastigone Co. Ltd	20.20%
Atlantis Plastics Inc.	20.81%
Plasticos Mayim, S.A.	12.96%
RANGO INTERCUARTIL	
Cuartil inferior	19.58%
Mediana	20.50%
Cuartil superior	21.05%

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

La parte analizada queda fuera del rango de libre competencia, derivado de la incorrecta aplicación del indicador de rentabilidad.

- c. Determinación de ajuste a la utilidad operativa.

Descripción	Valores en Q
Utilidad operativa del contribuyente (a)	3,335,227.00
Mediana según el rango de plena competencia	20.50%
Margen operativo de la parte analizada (c)	12.96%
Utilidad operativa ajustada = (a*b)/c)	4,736,989.07

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

- d. Determinación de ajuste de precios de transferencia.

Descripción	Valores en Q
Utilidad operativa de Plásticos Mayim (a)	3,335,227.00
Utilidad operativa ajustada (b)	4,736,989.07
Ajuste por precios de transferencia= (a-b)	1,401,762.07

- e. Determinación del ajuste de precios de transferencia en el Impuesto Sobre la Renta.

DETERMINACION DE RENTA IMPONIBLE	VALORES EN Q
Renta Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)	3,335,227.00
(-) Rentas exentas	423,698.00
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas exentas	1,255,469.00
Renta imponible	4,166,998.00
(+) Ajuste por precios de transferencia	1,401,762.07
Renta imponible ajustada	5,568,760.07
Impuesto Sobre la Renta por pagar	1,392,190.02

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

f. Incidencia en el Impuesto Sobre la Renta

Descripción	Valores con ajuste de Precios de Transferencia	Valores sin ajuste de Precios de transferencia
Renta imponible	4,166,998.00	4,166,998.00
(+) Ajuste por precios de transferencia	423,698.00	0.00
Renta imponible ajustada	4,590,696.00	4,166,998.00
Impuesto Sobre la Renta por pagar	1,147,674.00	1,041,749.50
Efecto impositivo	105,924.50	
Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada		

El desconocimiento de la normativa aplicable puede exponer el análisis efectuado a una posible modificación de la valoración de la operación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, generando como consecuencia multas, mora e intereses, que para el presente caso se calcularían sobre la base de los Q350,440.52

g. **Marco sancionatorio**

Artículo 66 de la Ley de actualización tributaria, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el Capítulo VI, Sección II de la Ley, relativo a las obligaciones de información y documentación en materia de operaciones con partes relacionadas, será sancionado conforme lo dispuesto en el Código Tributario.

Ley de actualización tributaria, Decreto 10-2012 del congreso de la República de Guatemala, artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 65, 66 y 67 y directrices de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico, descritos en el marco teórico de la presente tesis.

CONCLUSIONES

1. Se estableció que realizando un análisis de precios de transferencia atendiendo los preceptos legales que lo regulan en Guatemala y las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), se mitiga el riesgo legal de incurrir en sanciones o ajustes al Impuesto Sobre la Renta y capacitando personal que controla las operaciones fiscales del sector de plásticos les permite a las empresas analizar sus operaciones con partes vinculadas del exterior razonablemente y apegada a su realidad económica, con lo cual, se logra el objetivo general y se comprueba la hipótesis planteada.
2. De acuerdo con el estudio realizado, se determinó que existen limitaciones de carácter técnico en cuando a la definición de los criterios que se deben utilizar en el sector de plásticos, como por ejemplo, la instrucción a los contribuyentes de la tasa de interés que deben utilizar para los ajustes de capital, criterios que toma el ente fiscalizador respecto a la información financiera que aceptan para determinada operación, períodos de información financiera que se deben considerar para el análisis, etc, toda vez que el ente fiscalizador aún no ha dado a conocer criterios definidos que permita a los contribuyentes que conforman el sector de plásticos, cumplir con certeza la aplicación del principio de libre competencia.
3. Se definió una guía de trabajo de referencia para el análisis del principio de libre competencia en las compañías que se dedican a la fabricación y comercialización de recipientes plásticos utilizados para el almacenamiento de líquidos, misma que detalla un procedimiento de fácil comprensión para realizar un estudio y análisis de referencia.

4. De acuerdo con los casos prácticos desarrollados, se evidenció que la incorrecta determinación del rango de plena competencia, la selección inadecuada del indicador de rentabilidad y la ausencia de la elaboración de ajustes de capital cuando son procedentes, inciden de manera directa y negativa en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, lo que puede motivar ajustes por el impuesto omitido más la multa del 100% conforme a los artículos 88 y 89 e intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario que el personal de las compañías que conforman el sector de plásticos, tomen de manera responsable el tema de precios de transferencia, invirtiendo en capacitación y tiempo necesario para ampliar sus conocimientos en temas relativos a la normativa legal y reglamentaria vigente en Guatemala, así como las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de tal forma que les permita analizar sus operaciones con partes vinculadas del exterior razonablemente y apegada a su realidad económica.
2. Que las empresas obligadas a realizar y presentar estudios de precios de transferencia soliciten a la Administración Tributaria opinión relacionada al tratamiento y análisis que se le debe dar a una operación específica, toda vez que la aplicación de un criterio propio puede conllevar a una omisión de impuesto sobre la renta y resulte una menor tributación que posteriormente se convierta en una inconsistencia en relación con lo preceptuado por la ley relativa a la materia.
3. Los profesionales que tengan que elaborar el estudio de precios de transferencia en el sector de plásticos y similares, es conveniente que consulten este informe de tesis como referencia para que tengan elementos de juicio que les ayuden a determinar con mayor propiedad la forma de hacer el análisis y elegir la metodología adecuada.
4. Para mitigar el riesgo legal, las empresas de plástico y similares obligadas a realizar y presentar estudios de precios de transferencia con los principios de libre competencia, el personal que controla las operaciones fiscales y tiene a su responsabilidad realizar los estudios debe solicitar capacitación

en cuanto a la elaboración de ajustes de precios de transferencia, derivado a que la legislación no contempla la elaboración de los mismos.

5. Es necesario que otros profesionales con conocimiento y experiencia en realizar análisis y estudios de precios de transferencia continúen investigando y dando a conocer por los distintos medios de comunicación sobre los resultados obtenidos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Adonnino, Pietro (1998) La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales.
2. Adroque, Ricardo. "Precios de Transferencias. Rango Intercuartil". Estudio Adroqué. Buenos Aires, diciembre 2010, p 5./
3. Castillo Umaña Hugo. 2007, Historia del plástico en Guatemala. Entrevista. BASF Mexicana. IngenieriaPlastica.com.
4. Centro interamericano de las Administraciones Tributarias CIAT, (2012) El control de la manipulación de los precios de transferencia en america latina y el Caribe.
5. Congreso de la República de Guatemala (2013) Acuerdo Gubernativo número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establecen el Impuesto Sobre la Renta.
6. Congreso de la República de Guatemala (1991) Decreto 2-70 Código de comercio, Guatemala.
7. Congreso de la República de Guatemala (2012) Decreto 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando, Guatemala.
8. Congreso de la República de Guatemala (2012) Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Guatemala.
9. Congreso de la República de Guatemala (2013) Decreto número 19-2013 Reformas al Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas; a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; y, a la

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Guatemala.

10. Congreso de la República de Guatemala (2008) Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.
11. Fenocheto, Ricardo. "Precios de Transferencia". (Guatemala, marzo 2010).
12. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. sexta edición.
13. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. Manuales de investigación aplicada. Recuperado de http://highered.mheducation.com/sites/1456223968/student_view0/manuales_de_investigacion_aplicada.html
14. Instituto Mexicano del Plástico Industrial (1997) El mundo de los plásticos
15. Latapí Rodríguez, Mariano: Manual de Precios de Transferencia. México, Tax Editores. 2,002.
16. Maja Ratajska y Merlijn Venus (2007) Transfer Price manipulation and fair taxes
17. Organización para la cooperación y Desarrollo Económico (2010) Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
18. Organización para la cooperación y Desarrollo Económico (2017) Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

19. Oficina Internacional de Documentación Fiscal -IBFD- “Los Precios de Transferencia en el Inicio del Siglo XXI”. Países Bajos. Boletín AFIP N° 31, febrero de 2000, página 191.
20. Quispe Mansilla, Tania. “Precios de Transferencia: Nuevas Reglas y Oportunidades en un Mundo Globalizado”. Deloitte. (Santo Domingo, noviembre 2009).
21. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.
22. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Guía metodológica para la elaboración del plan e informe de investigación de postgrado de Ciencias Económicas.
23. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias.

Consultas electrónicas realizadas en el mes de junio 2018

24. Asociación de exportadores de Guatemala www.agexport.org.gt
25. Bettinger Barrios, Herbert. Precios de transferencia sus efectos fiscales, Ediciones ISEF 2015, recuperado de <https://books.google.com.gt/books> 2018
26. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias www.ciat.org
27. Internal Revenue Services www.irs.gov
28. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico www.ocde.org

29. Superintendencia de Administración Tributaria SAT de Guatemala (2017) Guía Técnica de Estudios de Precios de Transferencia. Recuperado en www.sat.gob.gt
30. U.S. Securities And Exchange Commission [www. sec.gov](http://www.sec.gov)
31. <https://sites.google.com/site/elabcdelosimpuestossat/el-abc-de-los-impuestos-1>