

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTRADO

MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



PROYECTO DE REGULACION DE MONTOS MINIMOS PARA LA ELABORACION
DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA

COMPARATIVO REGIONAL



LIC. BRYAN ARTURO CABRERA MENDEZ

Guatemala, septiembre 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTRADO

MAESTRÍA EN GESTION TRIBUTARIA



PROYECTO DE REGULACION DE MONTOS MINIMOS PARA LA ELABORACION
DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA
COMPARATIVO REGIONAL

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por 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

DOCENTE: LIC. MSc. VICTOR ARANGO ARROYO

LIC. BRYAN ARTURO CABRERA MENDEZ

Guatemala, 10 de septiembre de 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II:	Doctor Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal III:	Vacante
Vocal IV:	BR. CC.LL Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA PRESENTACION
DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL ACTA
CORRESPONDIENTE**

Coordinador:	Lic. Msc. Ardulio Velazquez
Evaluador:	Licda. Msc. Lilian Patricia Najera
Evaluador:	Lic. Msc. Walfred Velasquez Catavi



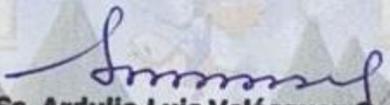
ACTA No. GT-C-4-2020

ACTA/EP No. 1295

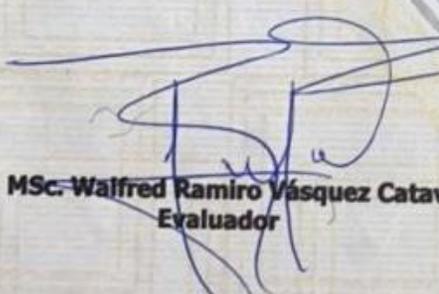
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 20 de septiembre de 2020, siendo las once horas con cuarenta y cinco minutos, para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Bryan Arturo Cabrera Méndez, carné No. 200613111, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, 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 el sustentante, denominado "**PROYECTO DE REGULACION DE MONTOS MINIMOS PARA LA ELABORACION DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA COMPARATIVO REGIONAL**", 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 **92 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: **El Examen fue Aprobado sin recomendaciones.**

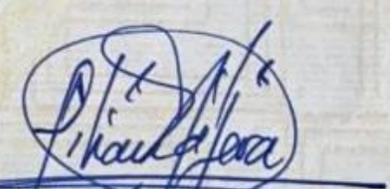
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinte días del mes de septiembre, del año dos mil veinte.



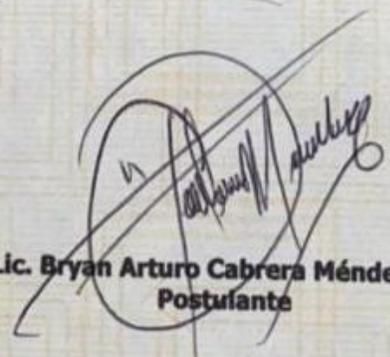
MSc. Arduilio Luis Velásquez Orozco
Coordinador



MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi
Evaluador



MSc. Lillian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador



Lic. Bryan Arturo Cabrera Méndez
Postulante

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** Por ser el inspirador y dar fuerza para continuar en este proceso de obtener uno de los anhelos más grandes de mi corazón.
- A MIS PADRES:** Por su amor, trabajo y sacrificio en todos estos años, gracias a ellos he logrado llegar hasta aquí y buscar ser un profesional de reconocido prestigio. Es de gran orgullo y privilegio ser sus hijos, son los mejores padres.
- A MI ESPOSA:** Lourdes, madre, mejor amiga, novia, sin duda te volvería a elegir, gracias por tu tiempo, apoyo incondicional y ser mi motivación.
- A MIS HIJOS:** Fátima y Gabriel, para ser un gran ejemplo hacia ellos y puedan lograr aún más, siendo los pilares y motivo de cada uno de los logros alcanzados.
- A MIS FAMILIARES:** Tíos, Tías, Hermanos, primos, sobrinos, cada uno con su nombre propio me han aportado y han logrado sacar lo mejor de mi.
- A MIS AMIGOS:** Por su amistad, compañerismo y alegres momentos compartidos, en especial a mis amigos Cindy, Jonatan, Astrid.
- A LA UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE
GUATEMALA:** MI Alma Mater forjadora de profesionales útiles a la sociedad, fruto de lo que ahora soy, mil gracias 0.05.

CONTENIDO DEL INFORME

1. Antecedentes	1
2. Marco Teórico	5
2.1. Precios de Transferencia	5
2.1.1 Principio de libre competencia (arm's length)	6
2.2 Regulación de Precios de Transferencia en El Salvador	9
2.2.1 Definición de Parte Relacionada en El Salvador	9
2.2.2 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en El Salvador.....	11
2.2.3 Requisitos de Documentación y Divulgación en El Salvador.....	12
2.2.4 Documentación Comprobatoria (Estudio) en El Salvador	12
2.2.5 Métodos de Precios de Transferencia en El Salvador	13
2.3 Regulación de Precios de Transferencia en Honduras	16
2.3.1 Definición de Parte Relacionada en Honduras	17
2.3.2 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Honduras.....	17
2.3.3 Requisitos de Documentación y Divulgación en Honduras.....	18
2.3.4 Documentación Comprobatoria (Estudio) en Honduras.....	21
2.3.5 Métodos de Precios de Transferencia en Honduras	22

2.4 Regulación de Precios de Transferencia en Guatemala	23
2.4.1 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Guatemala	26
2.4.2 Requisitos de Documentación y Divulgación en Guatemala	27
2.4.3 Documentación Comprobatoria (Estudio) en Guatemala	27
3. Metodología.....	30
3.1 Definición del problema	30
3.2 Justificación del trabajo de investigación	30
3.3 Alcance del trabajo de investigación.....	32
3.3.1 Periodo histórico.....	32
3.3.2 Periodo elaboración del trabajo de investigación.....	32
3.3.3 Período implementación de la propuesta.....	32
3.4 Ámbito geográfico.....	33
3.5 Objetivos del trabajo de investigación.....	33
3.5.1 General.....	33
3.5.2 Específicos.....	33
3.6 Sujetos del trabajo de investigación	33
3.7 Objeto del trabajo de investigación.....	33

3.8 <i>Métodos, técnicas e instrumentos</i>	34
3.8.1 <i>Métodos</i>	34
3.8.1.1 <i>Método analítico</i>	34
3.8.1.2 <i>Método deductivo</i>	34
3.8.2 <i>Instrumentos</i>	35
3.8.3 <i>Técnicas</i>	36
3.8.4 <i>Aplicación de la Encuesta</i>	37
4. <i>Discusión de resultados</i>	42
4.1 <i>Ámbito del trabajo de investigación</i>	42
4.2 <i>Situación actual de las legislaciones tributarias de precios de transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras, como han afrontado las administraciones tributarias esta legislación</i>	44
4.3 <i>Proceso y operatividad del trabajo de investigación</i>	46
4.4 <i>Principales actores del trabajo de investigación</i>	47
4.5 <i>Atributos y fortalezas de la legislación de precios de transferencia</i>	50
4.6 <i>Debilidades la regulación de Precios de Transferencia en Guatemala, violación a los principios tributarios guatemaltecos</i>	50
4.7 <i>Necesidad de una mejora de ley en Guatemala de la regulación de precios de transferencia</i>	57
4.8 <i>Supuestos básicos de la propuesta de mejora de la regulación de precios de transferencia en Guatemala</i>	62
4.9 <i>Implementación de la propuesta de reforma de ley de precios de transferencia en Guatemala</i>	64

4.10 Periodo y forma de Implementación de la propuesta de Ley resultado del presente informe de investigación.....	67
Conclusiones	69
Recomendaciones	70
Bibliografía	71
<i>ANEXO I Propuesta de Reforma de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, para la exención de la realización del Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala, a empresas que realicen operaciones con partes relacionadas en el extranjero consideradas como montos mínimos o inmateriales.....</i>	<i>77</i>
<i>ANEXO II Encuestas electrónicas realizadas en Guatemala, El Salvador y Honduras.....</i>	<i>80</i>
<i>Índices de cuadros y gráficas.....</i>	<i>87</i>

RESUMEN

En el presente informe de investigación se apreciará una serie de situaciones que las leyes tributarias guatemaltecas deben ir mejorando previo a su entrada en vigencia, así como una solución oportuna a las posibles inconstitucionalidades futuras que pueda tener la regulación en materia de precios de transferencia en Guatemala.

Cabe mencionar que esa regulación puede estar contando sus días en que algún interesado en caso concreto o en caso general pueda presentar un proceso de amparo ante los órganos correspondientes y tener una legislación que quedará en la memoria de los guatemaltecos como una ley más, aprobada sin las consideraciones legales del caso y sin tener la más mínima certeza jurídica de que cumple con los principios tributarios guatemaltecos consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para poder concluir adecuadamente se hace un análisis crítico a los principios tributarios que esta regulación transgrede y como a través de una reforma de ley se puede anticipar oportunamente ante futuros procesos legales; propuesta de ley que pretende regular montos mínimos para que las empresas realicen el estudio de precios de transferencia y demuestren así a la Administración Tributaria que sus operaciones están en libre competencia.

El objetivo general del informe de investigación se plantea de la siguiente forma: Presentar una propuesta de reforma de ley para aplicar exenciones a operaciones en materia de Precios de Transferencia en Guatemala.

Uno de los objetivos específicos planteados es: Analizar las leyes locales tributarias de regulación de Precios de Transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras, así

mismo, los reglamentos de ley, interpretando los modelos que se han introducido para lograr regular exenciones para realizar el Estudio de Precios de Transferencia y anexos a las declaraciones juradas de renta.

A través de la investigación, se da respuesta a: ¿ Cuáles son los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala que la normativa de Precios de Transferencia transgrede al no contemplar exenciones para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia?, y ¿Cómo se puede regular en Guatemala montos mínimos de operaciones al extranjero, realizadas por empresas guatemaltecas con sus partes relacionadas en el extranjero, para que puedan quedar exentas de la Elaboración del Estudio de Precios de Transferencia?

Como unidad de análisis, se tomó en cuenta las leyes y regulaciones locales de Precios de Transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras. La revisión se realizó a las leyes y regulaciones vigentes en el ejercicio fiscal comprendido entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2020. El ámbito geográfico se enfocó en las leyes y regulaciones locales de Guatemala, El Salvador y Honduras.

En el marco teórico se hace un breve análisis de las regulaciones internas de Precios de Transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras; se hace mención a quienes les aplica Precios de Transferencia y que deben hacer, así mismo, se presenta las exenciones del caso y los montos mínimos aplicables.

Como valor agregado de la investigación, se pretende entregar un proyecto de regulación sobre Precios de Transferencia en Guatemala y que algunas empresas queden exentas de realizar el estudio de Precios de Transferencia, tanto por economicidad tributaria y como de ventaja económica para las empresas en Guatemala

aplicando debidamente el principio tributario consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala conocido como Principio de Legalidad.

Una de las principales conclusiones a las que se llegó luego de la validación de la problemática y de la investigación realizada, las comparaciones, fortalezas y debilidades de la legislación en materia de precios de transferencia, en síntesis se pueden presentar en que las leyes guatemaltecas deben ser lo suficientemente claras, concisas y objetivas, que deben conservar todo su espíritu entre lo que resalta, dejar las bases tributarias claras, con las exenciones respectivas del caso.

Se logró de igual forma concluir en que de aceptación que generalizada en los países vecinos a Guatemala: El Salvador y Honduras, que se mantengan topes de aplicación, por un lado en El Salvador con una aplicación de precios de transferencia a empresas que operen arriba de USD 570 mil y en Honduras con operaciones mayores a USD 1 millón.

Es por ello que una recomendación básica es que la legislación tributaria de Precios de transferencia en Guatemala debe contar con las bases tributarias claras consagradas en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, con una mínima de aplicabilidad, lo cual a través del presente informe se pretende que sea implementada en operaciones a partir de USD 1 millón de dólares estadounidenses.

Esto puede ser lograda si con la implementación de la reforma ley que se plantea en el presente informe en el Anexo I, con la cual se pretende tener una aceptación de empresarios guatemaltecos y de la propia autoridad tributaria guatemalteca garantizando así el estado de derecho tributario guatemalteco respetando totalmente los principios de legalidad y justicia y equidad tributaria, consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

INTRODUCCIÓN

La apertura del comercio internacional ha propiciado un incremento en los capitales empresariales que viajan de países en países, apostando cada vez más en desarrollar su potencial económico en áreas geográficas favorables, ya sea por: mano de obra accesible, ventajas económicas, ventajas fiscales y sobre todo apertura práctica de los gobiernos de turno.

En ese sentido, las empresas multinacionales optan por establecer operaciones en diversos países e inician con un proceso en el cual conlleva el traslado de: capital, bienes y los conocimientos del negocio. Ante esta apertura económica, se ven inmersos en desarrollar actividades, que para fines tributarios se conocen como Precios de Transferencia.

Las administraciones tributarias de los países donde operan, sugieren que todas las operaciones que las empresas relacionadas realicen como lo son: importación, exportación, servicios prestados y servicios recibidos, intangibles, mismos que tienen relación con los servicios de dirección, elementos legales, contables, financieros, técnicos u otros, se pacten a precios de mercado.

A fin de evitar la manipulación de precios de las mercancías, los organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha trabajado continuamente en la búsqueda de mecanismos legales tendientes a evitar este fenómeno, con el fin de que las Administraciones Tributarias puedan aplicar su Impuesto Sobre la Renta que se hubiera producido en la propia jurisdicción fiscal, considerando que la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones de mercado entre empresas independientes una de la otra.

En Guatemala se han adoptado estas reglas de valoración con el Decreto 10-2012 y sus reformas, por el Congreso de la República de Guatemala, en las que se

establecen, que las empresas deben demostrar a la Administración Tributaria, que todas sus operaciones con partes relacionadas se hacen a precio de mercado.

Por lo cual, se debe presentar ante la Administración Tributaria, en conjunto con la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta un anexo informativo jurado, en el cual se indican que tipos de operaciones y la forma en que fueron valuadas, demostrando con ello que se aplicó el principio de libre competencia.

Al validar estas premisas, se pretende que con el presente informe el lector pueda tener un punto de vista crítico sobre las principales debilidades que contiene la regulación de precios de transferencia en Guatemala, como es que a través de la violación de principios tributarios esta regulación afecta directamente a empresas que realizan operaciones mínimas con sus partes relacionadas en el extranjero.

El Derecho Internacional comparativo, cada vez más se hace indispensable al tener regulaciones internacionales en los países, es por ello que el lector tendrá una análisis sintetizado de la aplicación de precios de transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras y como estos países han adoptado esta normativa, como lo llevan a la vida jurídica y como cumplen con respetar principios tributarios internacionales, así mismo adaptándose a las exigencias del mercado, a la economicidad tributaria y al respeto lógico y alternativo de las operaciones.

En ese sentido, en el Anexo I del presente informe se presenta una propuesta de ley que puede ser adaptada cuanto antes al sistema tributario guatemalteco, que tal como se explica en páginas siguientes, puede servir como un método alternativo preventivo a la regulación de precios de transferencia que prenda de un hilo al poder ser catalogada como inconstitucional en el país.

1. ANTECEDENTES

Las compañías se encuentran inmersas en una etapa dinámica de cambio, que busca trascender las fronteras locales, lo cual implica revisar y adaptar los tipos y modelos de negocios actuales. La globalización de las economías ha propiciado el aumento significativo de las transacciones internacionales entre empresas y relacionadas, empresas y sucursales, convirtiéndose el tema de Precios de Transferencias, en uno de los más importantes dentro de los impuestos nacionales e internacionales, lo cual ha marcado adherir políticas y metodologías de fiscalización internacionales.

En Guatemala, desde la aprobación de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de Guatemala, se trajo a la vida jurídica las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, con los objetivos de poder minimizar prácticas de elusión y evasión tributarias para un justo reparto de cargas tributarias y atraer inversión extranjera a través de estándares internacionales que dan seguridad y certeza jurídica a los inversionistas. Posteriormente, el 20 de diciembre de 2013, fue publicado el Decreto 19-2013, que otorgó la suspensión de la aplicación de las Normas Especiales de Valorización entre Partes Relacionadas, que fueron reactivadas a partir del 1ro de enero de 2015.

En Honduras, el 10 de diciembre de 2011 fue publicado en el Diario Oficial (La Gaceta), la Ley de Regulación de Precios de Transferencia (LRPT), misma que se encuentra contenida en el Decreto No. 232-2011, donde quedó establecido que dicha Ley entraría en vigor el 1 de enero de 2014. Sin embargo, es hasta el 18 de septiembre de 2015 cuando el Sistema de Administración de Rentas (SAR, antes DEI) publica la Reglamentación de Precios de Transferencia dentro del Acuerdo No. 027-2015, misma que aclara que los contribuyentes hondureños deben valorar sus operaciones celebradas tanto con parte relacionadas nacionales como extranjeras.

Sin embargo, es importante mencionar que a finales de diciembre de 2016 se publicó el Nuevo Código Tributario, el cual modifica la regulación de precios de transferencia a partir de las operaciones con partes relacionadas realizadas durante el ejercicio fiscal 2017, las cuales serán reportadas en 2018. Dicha modificación establece que las personas naturales o jurídicas que tengan partes relacionadas, vinculadas o asociadas

dentro del territorio nacional, no están sujetas a la presentación del estudio de Precios de Transferencia.

Por su parte, El Salvador, pionero en la implementación de estas regulaciones, en el Decreto Legislativo No. 233, de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385, determina el marco regulatorio en materia de precios de transferencia, adicionando y reformando en el Código Tributario en los artículos 62-A, 124-A, 199-B, 199-C y 199-D; asimismo el Decreto Legislativo No. 763, de fecha 31 de julio de 2014, publicado en el Diario Oficial No. 142, Tomo 404, reforma el Artículo 62-A, instando a los contribuyentes a utilizar los procedimientos y métodos técnicos contenidos en el Código Tributario y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Las reglas de valoración entre partes relacionadas, su evolución económica y financiera, para los grupos corporativos y para las Administraciones Tributarias a nivel mundial, ha adquirido una gran importancia; según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), más del sesenta y cinco por ciento del comercio internacional se realiza entre empresas multinacionales. En el caso de las administraciones tributarias existe la necesidad de gravar los beneficios o rentas netas generadas en sus territorios, en su justa medida, pero al mismo tiempo deben tratar de no provocar dobles tribulaciones que impidan o perturben la circulación de bienes, capitales o la prestación de servicios.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) incorporó a su Convenio Modelo para Evitar la Doble Tributación directrices para orientar a la determinación y ajuste de los precios de transferencias, debido al incremento en el número de empresas multinacionales y al de las operaciones dentro de éstas. En 1996 agrega normas vinculadas a la transferencia de bienes intangibles y de prestaciones de servicios dentro del grupo económico, y en 1997 aparece una sección destinada al método de acuerdo de contribución de costos (cost contribution arrangement). Todo ello condujo a su adaptación y perfeccionamiento de la aplicación de precios de transferencia, en los países integrantes de esa organización económica, con independencia de las particularidades que cada país integrante aplica.

Finalmente, en febrero de 1998, la propia OCDE acompaña dos anexos y un índice de lineamientos sobre precios de transferencia, conjuntamente con el análisis de los negocios internacionales en estados comunitarios.

Xavier Alberto, en su publicación del Diario Internacional Tributario, define que la figura de precios de transferencia, a la que categoriza como "transferencia indirecta de lucros", es la que presupone una divergencia entre el precio efectivamente estipulado en la operación y el precio justo, normal u objetivo o de plena competencia, entendiendo por éste el que resultara fijado entre partes independientes, actuando en circunstancias o condiciones normales, llamado ello cláusula de arm's length.

La Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD), da una referencia al concepto de precio de transferencia, el cual lo denomina como valor acordado por las empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional, o entre ellas y un tercero vinculado, en la venta o transferencia de bienes, prestación de servicios o propiedad intangible; este valor en algunas situaciones podrá resultar diferente de aquel acordado entre sociedades independientes en un mercado de libre competencia debido a una estrategia de mercado, o bien, a un descuido de las partes, o incluso, fruto de una manipulación intencionada para evitar generalmente el pago de impuestos o la repatriación indebida de beneficios.

En se sentido, la OCDE, al igual que la UNCTAD, han demostrado en varias conferencias internacionales que los "precios de transferencia son los valores determinados en las transacciones o ventas llevadas a cabo entre partes de tres determinados en las transacciones o ventas llevadas a cabo entre partes de una misma organización o miembros de un grupo multinacional de empresas y que en ciertas ocasiones pueden resultar diferentes a los del libre mercado, en términos generales debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos o en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

El objetivo principal de los Precios de Transferencia es que se respete el Principio de Libre competencia, como lo establece la OCDE. Según lo publicó la Revista Auditoría y Finanzas No. 174 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

A partir de ello, en Guatemala se encuentran reguladas estas operaciones al extranjero por partes relacionadas, sin embargo, el legislador no se percató que al momento de regular esta legislación internacional, algunas empresas realizan operaciones consideradas mínimas y a veces inmateriales, lo cual constituye un costo adicional a las empresas que deben incurrir en presentar el anexo de precios de transferencia a la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta basados en el Estudio de Precios de Transferencia.

Reviste vital importancia poder realizar una comparación regional para determinar si es factible poder regular montos mínimos en Guatemala, para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia, tal y como sucede en El Salvador y Honduras, quienes en sus legislaciones y regulaciones reglamentarias locales, se tienen reguladas que a partir de USD 571,429 y USD 1,000,000, respectivamente (Código Tributario, artículo 124-A, para El Salvador, y, Acuerdo DEI SG -004-2016, para Honduras), se realice el Estudio de Precios de Transferencia correspondiente.

Ante esta situación se ve compleja que ante igualdad de economías, la guatemalteca no le otorgue esta facultad a las empresas, quienes muchas veces incurren en costos excesivos, que pueden superar inclusive, el monto de la operación con su parte relacionada, violando los Principios de Justicia Tributaria, capacidad de pago, igualdad y legalidad, lo cual es abordado más adelante.

No se tienen estudios en Guatemala, que puedan dar una relación jurídica tributaria y una estimación de costos involucrados por las empresas, por lo cual, el presente estudio sería uno de los pioneros y principales que puedan dar un punto de partida válido y se pueda legislar una exención a empresas en Guatemala, que realicen montos mínimos o inmateriales de operaciones con partes relacionadas en el extranjero, para operar en igualdad de comercio y sea justa su tributación ante esta legislación.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Precios de Transferencia

El primer país en adoptar en su legislación lo referente a los Precios de Transferencia fue Gran Bretaña, alrededor de 1915 y posteriormente fue Estados Unidos, en 1917. Pero fue hasta después de la Segunda Guerra Mundial cuando el tema adquirió mayor importancia. El primer organismo internacional que estudió a fondo los Precios de Transferencia fue las Naciones Unidas por medio del grupo ad hoc, el que logró reconocer por medio de convenios el Principio de Igualdad, con el fin de determinar los precios reales de las transacciones mercantiles a través de la libre competencia -arm's length-.

En 1961 se creó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La metodología de apertura de las economías que se produce a partir de los años ochenta y que se acentúa y consolida en los noventa, es el gran escenario para que las empresas multinacionales se expandan en subsidiarias, sucursales, establecimientos estables propios o a través de representantes más o menos cautivos.

Las empresas deben evaluar cómo fijar los precios de transferencia de bienes o servicios entre sus diferentes unidades de negocios, ubicadas en distintos países, teniendo en cuenta en primer lugar sus propios costos, los precios de sus competidores, las reglas que sobre precios de transferencia contengan las legislaciones, las penalidades que pueden sufrirse por errores o distorsiones y consecuentemente, la imagen y relaciones institucionales con los gobiernos de los países en los cuales se decide operar.

Las empresas multinacionales se ven así obligadas a cumplir con leyes y deberes administrativos que pueden diferir entre los distintos países, lo que puede resultar en mayores costos que los de aquellos competidores que operan en un solo territorio.

En el caso de las administraciones tributarias existe la necesidad de gravar los beneficios o rentas netas generadas en sus territorios, en su justa medida, pero al mismo tiempo deben tratar de no provocar dobles tributaciones que impidan o perturben la circulación de bienes, capitales o la prestación de servicios.

La existencia de diferentes criterios de imposición de las ganancias o rentas en distintos países, tales como el criterio de fuente territorial en algunos o el criterio del domicilio o residencia en otros, ha inducido a los países miembros de la OCDE a tratar a las empresas asociadas como si fueran entidades independientes, como un modo de asegurar un tratamiento más equitativo en general con sus competidores y de evitar efectos de doble imposición.

2.1.1. Principio de libre competencia (arm's length)

En realidad que persiguen los precios de transferencia. Busca que las empresas mantengan precios equitativos, entre sus operaciones conjuntas; por ejemplo, si alguna de ellas es controlante de la otra, o porque ambas son controladas por una tercera, deberían fijar los precios de transferencia de bienes o servicios como si fueran operaciones realizadas entre partes independientes.

El llamado principio de comerciar en arm's length, es el estándar internacionalmente aceptado en materia de precios de transferencias. Cuando estos no reflejan los precios de mercado, las ganancias y pérdidas impositivas pueden resultar distorsionadas. Así lo países miembros de la OCDE consideran que debe producirse un ajuste del que resulte como consecuencia un valor que sea el que podría esperarse de operaciones entre partes independientes en operaciones similares o comparables en condiciones de mercado también similares y comparables.

Casi todos los países cuentan con disposiciones nacionales, ya sea de carácter general o específico, por las cuales se faculta a las autoridades tributarias para ajustar precios de transferencia que se desvíen de ese principio.

El principio arm's length tiene dos diferentes orígenes:

1. En varios países de la Europa continental el principio arm's length es el fundamento subyacente para el ajuste de la renta de accionistas, a raíz de haber recibido beneficios extraordinarios procedentes de una compañía que no los ha declarado oficialmente como dividendos. Los accionistas mayoritarios pueden estar en condiciones de obtener tales beneficios como consecuencia de su especial posición en la compañía. En esos casos el ajuste es llevado a cabo sobre la base de considerar esos beneficios como dividendos, denominados dividendos implícitos o distribuciones escondidas de utilidades, los cuales no son deducibles por la compañía en cuestión. Originalmente, se prestó atención en el orden interno de los países. Este enfoque es aplicado en Austria, Alemania, Luxemburgo, Holanda, Suiza y otros países europeos;
2. Normas especiales sobre precios de transferencia, con una perspectiva internacional, fueron primero introducidas durante la Primera Guerra Mundial en el Reino Unido y en los Estados Unidos. Esas disposiciones para combatir la elusión tributaria tuvieron el propósito de disuadir a las compañías de su actitud de trasladar utilidades a compañías vinculadas en el extranjero, por intermedio de la sub o sobrefacturación en las operaciones internacionales.

En la implementación concreta del principio arm's length por las legislaciones tributarias nacionales pueden ser distinguidas cuatro categorías:

- i. Países que hacen referencia específica al principio arm's length (o a los precios del mercado abierto), y a los ajustes en caso de desviaciones; por ejemplo, Australia se refiere a retribuciones menores que las retribuciones arm's length (sección 136 AD Income Tax Assessment Act); y el Reino Unido menciona "el precio que podría haber sido supuesto alcanzar si las partes en la operación hubiesen sido personas independientes comerciando en arm's length" (sección 770 Income and Corporation Tax Act 1988, anteriormente sección 485);
- ii. Países que permiten los precios a ser ajustados, en relación con empresas asociadas, sin referencia explícita al principio arm's length; por ejemplo, Francia (artículo 57, código general de impuestos, renta transferida) y los Estados Unidos (Sección 482: el secretario del Tesoro "puede distribuir, prorratear o asignar renta bruta, deducciones o créditos, o descuentos entre tales organizaciones, comercios o negocios");
- iii. Brasil conforma, en sí mismo, una categoría especial: la L 9.430, del 27 de diciembre de 1996 y los artículos 432 al 438 del reglamento de la ley de impuesto sobre la renta disponen específicas limitaciones para las deducciones de costos sobre las importaciones, como también específicos precios mínimos para las exportaciones; y,
- iv. Países con amplia base normativa, que ha sido desarrollada a los fines de los precios de transferencia; por ejemplo, Alemania (aparte del 1° ley tributaria para las relaciones exteriores): pagos excesivos a, o la recepción subestimada de accionistas constituye un dividendo implícito, no deducible, de modo semejante a países como Holanda y Suiza.

2.2 Regulación de Precios de Transferencia en El Salvador

El Decreto Legislativo No. 233, de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385, determina el marco regulatorio en materia de precios de transferencia, adicionando y reformando en el Código Tributario los artículos 62-A, 124-A, 199-B, 199-C y 199-D; asimismo el Decreto Legislativo No. 763, de fecha 31 de julio de 2014, publicado en el Diario Oficial No. 142, Tomo 404, reforma el Artículo 62-A, instando a los contribuyentes a utilizar los procedimientos y métodos técnicos contenidos en el Código Tributario y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

2.2.1 Definición de Parte Relacionada en El Salvador

De acuerdo con lo establecido en el Artículo 199-C, se entenderá como parte relacionada:

- Cuando uno de ellos dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto.
- Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
- Cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión o grupo empresarial.
- En particular, dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión o 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:
 - Posea la mayoría de los derechos de voto.

- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - La mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada, sean miembros o gerentes del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.
 - Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión o grupo empresarial respecto de una tercera sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en este literal, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión o grupo empresarial.
- A los efectos de los literales anteriores, también se considera que una persona natural posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación directa o indirectamente corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.
 - En una unión de personas, sociedad de hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% por ciento en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.

- Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
- Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última.
- Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando este le efectúe compras, y el volumen represente más del cincuenta por ciento (50%).
- Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Un establecimiento permanente situado en el país y su casa central o matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

2.2.2 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en El Salvador

La falta de presentación del F-982, es sancionada con una multa equivalente al 0.5% del patrimonio de la compañía infractora, según lo establecido en el Artículo 241 literal b) del Código Tributario.

Por otra parte, el Artículo 62-A del Código Tributario exige que los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados determinen los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes; por lo que de no cumplir con dicho requerimiento, la Administración Tributaria de conformidad con lo dispuesto en los artículos 199-A, 199-B, 199-C y 199-D del Código Tributario, determinará el valor de dichas operaciones o transacciones, estableciendo el precio o monto de la contraprestación, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes.

2.2.3 Requisitos de Documentación y Divulgación en El Salvador

La reforma al Código Tributario mediante el Decreto Legislativo No. 233, de fecha 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo No. 385, del 21 del mismo mes y año, incorpora la obligación formal a los contribuyentes de presentar a la Administración Tributaria a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal, el Formulario 982 “Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados”, lo cual es equivalente a una Declaración Jurada de Precios de Transferencia.

De conformidad al Artículo 124-A del Código Tributario, los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales durante un ejercicio fiscal, y tales operaciones ya sea en forma individual o conjunta sean iguales o superiores a quinientos setenta y un mil cuatrocientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América (\$571,429.00), deberán presentar un Informe de las operaciones que ejecute con dichos sujetos, a través de los formularios que proporcione la Administración Tributaria con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta disponga para tal efecto (F-982).

2.2.4 Documentación Comprobatoria (Estudio) en El Salvador

El Artículo 62-A inciso primero del Código Tributario, establece que: “Para efectos tributarios, los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con sujetos relacionados estarán obligados a determinar los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie entre sujetos independientes. Igualmente, los contribuyentes deberán determinar a precios de mercado las operaciones o transacciones que se celebren con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales”.

En vista de lo establecido en el Artículo 62-A, los contribuyentes deben determinar que los precios pactados en operaciones con sujetos relacionados y terceros domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, cumplan con el principio de plena competencia; documentando dicha determinación con información razonable y disponible en un Estudio de Precios de Transferencia.

El Artículo 147 del Código Tributario establece que las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo la información y documentación que pueda servir de prueba.

El párrafo cuarto del Artículo 139 del Código Tributario establece que las operaciones deberán asentarse en los libros legales respectivos en idioma castellano y expresado en moneda de curso legal. La legislación Salvadoreña no contempla ninguna consideración especial para las pequeñas y medianas empresas, salvo lo contemplado en el Artículo 124-A.

La presentación del Formulario 982 “Operaciones con Sujetos Relacionados” deberá realizarse a más tardar dentro de los tres primeros meses siguientes de finalizado el ejercicio fiscal. La presentación de la documentación probatoria en materia de precios de transferencia se encuentra sujeta a requerimiento de la Administración Tributaria. De acuerdo con el Código Tributario, la obligación tributaria sustantiva caduca en tres años, mismos que pueden ser ampliados.

2.2.5 Métodos de Precios de Transferencia en El Salvador

La Administración Tributaria ha establecido como método de precios de transferencia, el “Precio de Mercado”, según lo establecido en el Artículo 199-B del Código Tributario.

Se entenderá por precio de mercado en las operaciones locales, el precio de venta que tengan los bienes o servicios, en negocios o establecimientos ubicados en el país no relacionados con el fiscalizado, que transfieran bienes o presten servicios de la misma especie.

En transferencias de bienes o prestaciones de servicios al exterior, el precio de mercado lo constituirá el precio al que otros sujetos distintos al fiscalizado y no relacionados con éste hayan transferido bienes o prestado servicios de la misma especie, desde El Salvador al mismo país de destino.

En el caso de las importaciones, el precio de mercado lo constituirá el precio que tengan los bienes o servicios de la misma especie en negocios o establecimientos no relacionados con el sujeto fiscalizado, en el país en el que haya sido adquirido el bien o el servicio, más los costos o gastos de transporte, cuando proceda.

Para establecer el precio de mercado, cuando haya más de tres oferentes de los bienes o servicios, bastará para efectos determinativos, la información de precios de tres oferentes, de los cuales se adoptará para esos fines un precio promedio.

Cuando en el mercado nacional o internacional, según sea el caso, existieren menos de tres oferentes de esos bienes o servicios, bastará para efectos determinativos la información de precios de los oferentes existentes, o por lo menos uno de ellos. En el primer caso citado se adoptará el precio promedio y en el segundo, el del único oferente.

En ningún caso, podrá incluirse al sujeto fiscalizado ni a sujetos relacionados con éste, entre los oferentes cuyos precios se adoptarán como base de la determinación del precio de mercado; de hacerse, por no haber podido apreciarse la relación con el sujeto fiscalizado, no se invalidará la actuación de la Administración Tributaria.

Si por cualquier razón, el precio de mercado no pudiere determinarse, la Administración Tributaria lo establecerá adoptando el precio o el monto de las contraprestaciones que el contribuyente fiscalizado haya recibido de adquirentes de bienes o prestatarios de servicios no relacionados distintos a aquellos a los que transfirió bienes o prestó servicios a un precio inferior o superior al de mercado.

Adicionalmente, el Código Tributario ha considerado, conforme a lo establecido en el Decreto 763-2014, el incluir los lineamientos de la OCDE, razón por la cual también son aplicables los métodos descritos en sus directrices, los cuales se enlistan a continuación:

- Método de Precio Comparable No Controlado (CUP),
- Método de Precio de Reventa (MPR),
- Método de Costo Adicionado (MCA),
- Método de Partición de Utilidades (MPU), y
- Método de Márgenes Transaccionales (MTU).

La legislación Salvadoreña contempla la utilización de comparables internos y externos tal y como lo consideran las directrices de la OCDE. Asimismo, referente a comparabilidad, el Artículo 199-D del Código Tributario señala:

En caso de existir comparables internas que no requieran ajustes, deberán ser utilizadas. Cuando existan comparables de similares características en términos de disponibilidad, confiabilidad, identificación, etc., y requieran de ajustes mínimos, deberán ser utilizadas.

Para eliminar las diferencias de comparabilidad se podrán utilizar ajustes con respecto a las operaciones a ser analizadas con el objetivo de lograr mayor confiabilidad en el análisis. Para ello, deberán ser tomados en cuenta los siguientes elementos:

- Plazo de pago.

- Cantidades negociadas.
- Propaganda y publicidad.
- Costo de intermediación.
- Acondicionamiento, flete y seguro.
- Naturaleza física y de contenido.
- Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.

Un análisis resumido de la aplicación de Precios de Transferencia en El Salvador es el siguiente:

Cuadro No. 1
Resumen de aplicabilidad de Precios de Transferencia en El Salvador

El Salvador		
Origen	Legislación	Artículos Representativos
D. L. N° 233, de fecha 16 de diciembre de 2009, publicado en el D.O. N° 239 Tomo N° 385	Código Tributario	
APA	BEPS	
No aplica	No aplica	62-A (Determinación de los Precios de Transferencias) 124-A (Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados) 135 lit. f (Obligaciones del Auditor) 147 lit. e (Obligación de Conservar Informaciones y Pruebas) 199-A (Estimación de la Base Imponible) 199-B (Precio de Mercado) 199-C (Sujetos Relacionados) 199-D (Criterios de Comparabilidad, Eliminación de Diferencias) 244 lit. I (Incumplimiento a otras obligaciones formales)

Fuente: Grupo Consultor Efe, actualizado ejercicio fiscal 2020

2.3 Regulación de Precios de Transferencia en Honduras

El 10 de diciembre de 2011 fue publicado en el Diario Oficial (La Gaceta), la Ley de Regulación de Precios de Transferencia (LRPT), misma que se encuentra contenida en el Decreto No. 232-2011, donde quedó establecido que dicha Ley entraría en vigor el 1 de enero de 2014. Sin embargo, es hasta el 18 de septiembre de 2015 cuando el Sistema de Administración de Rentas (SAR, antes DEI) publica la Reglamentación de Precios de Transferencia dentro del Acuerdo No. 027-2015, misma que aclara que los

contribuyentes hondureños deben valorar sus operaciones celebradas tanto con parte relacionadas nacionales como extranjeras.

Sin embargo, es importante mencionar que a finales de diciembre de 2016 se publicó el Nuevo Código Tributario, el cual modifica la regulación de precios de transferencia a partir de las operaciones con partes relacionadas realizadas durante el ejercicio fiscal 2017, las cuales serán reportadas en 2018. Dicha modificación establece que las personas naturales o jurídicas que tengan partes relacionadas, vinculadas o asociadas dentro del territorio nacional, no están sujetas a la presentación del estudio de Precios de Transferencia.

De acuerdo al artículo 1 de la LRPT en Honduras, las operaciones comerciales y financieras que se realicen entre partes relacionadas o vinculadas, deberán ser valoradas de acuerdo con el principio de libre o plena competencia. Asimismo, en el artículo 5 de esta Ley, se establece que los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que sean partes relacionadas y que realicen operaciones comerciales y financieras entre sí, están en la obligación de determinar para efectos fiscales, sus ingresos, costos y deducciones, aplicando para dichas operaciones y resultados operativos, los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comerciales y financieras comparables.

2.3.1 Definición de Parte Relacionada en Honduras

De acuerdo a la LRPT, Decreto N° 232-2011, y el Reglamento a la Ley de Regulación de Precios de Transferencia (RLRPT), Acuerdo N° 027-2015, indican que la aplicación de Precios de Transferencia, obliga a cumplir con esta Ley a contribuyentes que realicen transacciones intercompañía con:

- Personas naturales o jurídicas domiciliadas en Honduras
- Personas naturales o jurídicas domiciliadas en el exterior.
- Aquellas operaciones que se realicen con personas naturales o jurídicas amparadas en regímenes especiales que gocen de beneficios

fiscales y/o que sean domiciliadas en países catalogados como paraísos fiscales.

2.3.2 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Honduras

El Artículo 6 de la LRPT menciona que dentro de las Facultades de la Administración Tributaria se encuentran la determinación, verificación o fiscalización siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes tributarias vigentes, pudiendo realizar ajustes en los costos, deducciones, ingresos, utilidad o pérdida de la declaración del contribuyente y cualquier otro concepto de la declaración del Impuesto Sobre la Renta, mediante la determinación del precio o valor de las operaciones comerciales y financieras en las cuales el contribuyente haya adquirido o enajenado bienes y/o servicios cuando éstas no cumplan con el principio de plena competencia y haya una afectación en la base impositiva hondureña.

El Artículo 35 (Infracciones), en su conjunto con el Artículo 36 (Régimen Sancionador) del LRPT, estipula las siguientes infracciones y sanciones:

- El no aportar, aportar con datos falsos, manifiestamente incompletos o inexactos, la información o documentación que en su momento haya sido exigida por la Autoridad Tributaria. Será sancionado con una multa de \$10,000 dólares americanos, pagaderos en su equivalente en Lempiras.
- Declarar en cualquier ejercicio una base imponible inferior a la que hubiera correspondido en operaciones de libre mercado se sancionará con una multa del 15%, calculada sobre el importe del ajuste realizado por la Autoridad Tributaria. En caso de que se acompañe con la infracción de presentar datos falsos, se sancionará con lo que resulte mayor de una multa del 30% sobre el importe del ajuste determinado por la Autoridad Tributaria o \$20,000 dólares americanos, pagadero en su equivalente en Lempiras.

- Cualquier otro incumplimiento a las disposiciones de la LRPT será sancionado con una multa de \$5,000 dólares americanos pagaderos en su equivalente en Lempiras.

2.3.3 Requisitos de Documentación y Divulgación en Honduras

Para efectos de la aplicación del Artículo 17 del LRPT, debe de presentarse ante la Autoridad Tributaria en Honduras, la declaración jurada en materia de precios de transferencia, en conjunto con la declaración del impuesto.

Adicionalmente, el Artículo 30 del LRPT, complementa la obligación de presentar una Declaración Jurada Informativa Anual sobre Precios de Transferencia, conforme lo mencionado en el Artículo 17 de la LRPT. Este Artículo 30, delimita los contribuyentes que deben presentar la citada informativa. Los obligados a la misma son:

Personas naturales o jurídicas categorizados como medianos y grandes contribuyentes. Según Instructivo de la Declaración Jurada para el DET LIVE, solo reportarán aquellos medianos y grandes contribuyentes que superen los 250,000 dólares americanos en transacciones intercompañía en el ejercicio.

Personas naturales o jurídicas que realicen operaciones con partes relacionadas amparadas en regímenes especiales que gocen de beneficios fiscales.

Personas naturales o jurídicas que realicen operaciones con partes relacionadas catalogadas como paraísos fiscales.

Personas naturales o jurídicas categorizadas como pequeños contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas dentro de un mismo periodo fiscal en un monto acumulado superior determine la Administración Tributaria. Según Instructivo de la Declaración Jurada para el DET LIVE, solo reportarán aquellos pequeños contribuyentes que superen un millón de dólares americanos en transacciones intercompañía en el ejercicio.

El plazo para presentar la declaración Informativa será conforme a lo estipulado en el Artículo 31 del LRPT en Honduras, es decir, del 1 de enero al 30 de abril del ejercicio inmediato posterior al que se esté reportando. En caso de los contribuyentes que operen bajo periodo fiscal especial, tendrán un lapso de 3 meses posterior al cierre de su ejercicio fiscal.

Es importante destacar que, hasta el momento la Autoridad Tributaria no ha realizado modificaciones al Reglamento de precios de transferencia derivadas del Nuevo Código Tributario, por lo que es importante estar pendientes de dichas modificaciones, las cuales debieran ir alineadas a lo establecido por dicho Código.

Es importante destacar que en el Acuerdo No. 027-2015, se estipuló como fecha de presentación de la declaración informativa 2017 el 18 de diciembre de 2015, sin embargo, derivado de la presión empresarial, se otorgó una nueva prórroga para el cumplimiento de la declaración informativa 2014, dando como fecha límite el día 31 de marzo de 2016. Posterior a ello, los contribuyentes debieron presentar la Declaración Informativa de Precios de Transferencia por aquellas transacciones intercompañía realizadas durante 2015, a más tardar el día 30 de abril de 2016 (fecha oficial). De tal forma que, teniendo ambas informativas una proximidad importante, dio lugar a una gran preocupación por parte de contribuyentes y asesores, para cumplir en tiempo y forma con ambas obligaciones y evitar ser sujetos de una multa de precios de transferencia.

Sobre esto último, durante los meses de mayo y junio de 2016, la Autoridad Tributaria hondureña comenzó a emitir multas de \$10,000 dólares americanos a cada contribuyente obligado, por la o las declaraciones no presentadas. Además, solicitó informes 2014 y 2015 a diversas compañías, con el objetivo de iniciar el proceso de revisiones técnicas y/o auditorías de precios de transferencia en Honduras.

El pasado 17 de enero de 2017, el SAR otorgó una amnistía adicional para el cumplimiento de la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia de los ejercicios fiscales 2014 y 2015, en la cual se dan 90 días para la presentación de las mismas, esto es, hasta el 17 de abril de este año. Sin embargo, cumplido dicho plazo, la Autoridad Tributaria ha otorgado amnistías adicionales en las que da la opción de presentar dichas declaraciones a más tardar el 30 de septiembre de 2017. Es importante mencionar que además de estas dos informativas, los contribuyentes debieron presentar la informativa de precios de transferencia del periodo fiscal 2016 a más tardar el 30 de abril de este año (fecha oficial).

2.3.4 Documentación Comprobatoria (Estudio) en Honduras

De acuerdo con el Artículo 1 de la LRPT en Honduras, las operaciones comerciales y financieras que se realicen entre partes relacionadas o vinculadas deberán ser valoradas de acuerdo con el principio de libre o plena competencia. Asimismo, en el Artículo 5 de esta Ley se establece que los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que sean partes relacionadas y que realicen operaciones comerciales y financieras entre sí están en la obligación de determinar, para efectos fiscales, sus ingresos, costos y deducciones, aplicando para dichas operaciones y resultados operativos los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comerciales y financieras comparables.

La documentación e información relacionada al cálculo de los precios de transferencia deberá ser conservada por el contribuyente durante el lapso previsto en el LRPT. El Artículo 136 establece que el tiempo máximo de prescripción será de 10 años.

El estudio de precios de transferencia debe ser elaborado y utilizado para la correcta presentación de la declaración informativa de precios de transferencia, por lo que se debe de tener listo antes de la fecha establecida para su llenado, la cual vence de manera oficial el 30 de abril de cada año.

El Artículo 29 del LRPT (aún vigente) sujeta a los contribuyentes a proporcionar un estudio de Precios de Transferencia a la Autoridad Tributaria en Honduras, cuando sea requerido por dicha entidad, dentro del plazo establecido en el Artículo 48 del Código Tributario y sus reformas. Adicionalmente, el Artículo 32 del LRPT indica que el estudio de precios de transferencia debe contener, como mínimo, lo siguiente:

- Los riesgos asumidos y activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones.
- El detalle de los elementos, documentación circunstancias y hechos valorados para la justificación de los precios o montos entre partes relacionadas.
- Identificación de las partes relacionadas con las que se realizaron operaciones.
- Métodos de valoración utilizados.
- Detalle de las operaciones comparables utilizadas.
- Entre otros datos de relevancia a las transacciones intercompañía.

2.3.5 Métodos de Precios de Transferencia en Honduras

Las regulaciones que especifican los métodos disponibles para llevar a cabo los análisis de precios de transferencia y de comparabilidad están alineadas con los establecidos en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE. El Artículo 8 de la LRPT especifica los siguientes cinco métodos de precios de transferencia:

- Método del Precio Comparable no Controlado (CUP)
- Método del Precio de Reventa (MPR)
- Método del Costo Adicionado (MCA)
- Método de División de Beneficios (MDB)
- Método del Margen Neto Transaccional (MMNT)

Adicionalmente, como se define en la sección 6 del Artículo 8, el contribuyente es libre de utilizar una metodología distinta para determinar el cumplimiento de independencia efectiva para las transacciones entre partes relacionadas, siempre y cuando se pueda demostrar que ninguno de los cinco métodos puede ser aplicados razonablemente para analizar la transacción. En el caso de los “commodities”, el Artículo 10 de la LRPT

permite el uso de la metodología aplicable en las Operaciones de Exportación de Bienes con Cotización Internacional. La legislación en Honduras no contempla ninguna normativa respecto a las comparables, por lo que son aplicables las Directrices de la OCDE en la materia.

Un análisis resumido de la aplicación de Precios de Transferencia en Honduras es el siguiente:

Cuadro No. 2
Resumen de aplicabilidad de Precios de Transferencia en Honduras

Honduras		
Origen	Legislación	Artículos Representativos Art. 2 – Ámbito de aplicación Art. 32 – Contenido de un Estudio de Precios de Transferencia Art. 27 – Consideraciones para Servicios Intercompañía Art. 28 – Consideraciones para operaciones de bienes intangibles Art. 30 – Determinación de obligatoriedad para la Declaración Informativa Anual
Decreto N° 232-2011, con fecha enero 2011. Sin embargo, entró en vigencia hasta enero del 2014.	Reglamento de Ley de Regulación de Precios de Transferencia.	
APA	BEPS	
No aplica	Diciembre 2019	

Fuente: Grupo Consultor Efe, actualizado ejercicio fiscal 2020

2.4 Regulación de Precios de Transferencia en Guatemala

La Regulación vigente sobre Precios de Transferencia en la República de Guatemala está contenida en el Capítulo VI de la Ley de Actualización Tributaria, adicionado mediante el decreto número de acuerdo con el decreto 10-2012 de marzo de 2013 y su respectivo Reglamento, mediante el Acuerdo Gubernativo número 213-2013, en su Capítulo III. Además de la implementación del Decreto 19-2013 con vigencia el 1 de enero del 2014.

El ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia está regulado en el Capítulo VI de la Ley de Actualización Tributaria donde en el artículo 54 se establece el principio de libre competencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por este Capítulo,

de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

El ámbito de aplicación a que se refiere el párrafo anterior alcanza a cualquiera operación que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de otras jurisdicciones, siempre que dichas operaciones tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del Impuesto sobre la Renta, del período fiscal en el que se declare o lleve a cabo la operación. Para la interpretación de lo normado en las disposiciones contenidas en el Capítulo VI del decreto 10-2012, serán aplicables como referencia técnica, las Directrices de la O.C.D.E., elaboradas en 1995 por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y actualizadas en el año 2010, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que sean congruentes con las disposiciones de este Capítulo.

Respecto a las obligaciones formales, el Capítulo VI del decreto 10-2012 establece que los contribuyentes deben estar en capacidad de presentar, anualmente, un informe de las operaciones realizadas con partes relacionadas, si así lo solicitase la Autoridad Tributaria. Se incluirán en la declaración jurada del impuesto sobre la renta los datos relativos a operaciones relacionadas, así como su naturaleza u otra información relevante, en los términos que esta disponga. La Autoridad Tributaria adecuará los procedimientos administrativos con el fin de dar cumplimiento a esta norma.

Las personas obligadas a presentar el mencionado estudio deben contar, al momento de su presentación, con un estudio de precios de transferencia, el cual deberá contener la información y el análisis que permitan valorar y documentar sus operaciones con partes relacionadas.

No obstante, el contribuyente solo deberá aportar este estudio, a requerimiento de la Autoridad tributaria. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Autoridad Tributaria de solicitar aquella información adicional que en el curso de las

actuaciones de auditoría considere necesaria para el ejercicio de sus funciones. El estudio deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y el volumen de las operaciones y deberá comprender, como mínimo, la siguiente información:

- Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con este.
- Información relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.
- Información utilizada para determinar la valoración de las operaciones relacionadas, incluyendo una descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados.
- Análisis de comparabilidad
- Motivos de la elección del método o métodos, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

Si bien es importante señalar que Guatemala, no es miembro de la O.C.D.E., de acuerdo con los antecedentes que existen, las autoridades tributarias; además de adoptar el principio de valor de mercado para evaluar las transacciones entre partes relacionadas, en sus tareas de fiscalización se habrían basado en los principios internacionales previstos por las Directrices de la O.C.D.E en la materia.

Por lo tanto, en los casos en que las regulaciones locales no presentan indicaciones, hemos considerado apropiado utilizar las indicaciones proporcionadas por las Directrices de la O.C.D.E. Las Directrices de la O.C.D.E proveen una guía para la aplicación del principio de valor de mercado, incluyendo una explicación detallada de las metodologías disponibles para la evaluación de cada tipo de transacción controlada. Los métodos basados en transacciones incluyen el método de Precio Comparable no Controlado (Comparable Uncontrolled Price - "CUP"), el método de Precio de Reventa (Resale Price Method – "RPM") y el método de Costo más Beneficio (Cost Plus). Los métodos basados en rentabilidad incluyen el método de División de Utilidades (Profit

Split Method – “PSM”) y el método de Margen Neto de la Transacción (Transactional Net Margin Method - “TNMM”). Adicionalmente Guatemala establece un sexto método especial y exclusivo para aquellos bienes que coticen en el mercado internacional. El sexto método es una variación del Método del Precio Comparable no Controlado donde dicho precio es el definido por el mercado internacional.

La selección de un método de fijación de Precios de Transferencia siempre aspira a encontrar el método más apropiado para el caso particular. Con este fin, el proceso de selección debe tener en cuenta las fortalezas y debilidades que la O.C.D.E reconoce en los métodos, la adecuación de los métodos al analizarse la naturaleza de la transacción controlada en particular, a través de un análisis funcional, disponibilidad de información fiable (en particular, sobre los elementos de comparación independientes) necesarios para aplicar el método seleccionado, y el grado de comparabilidad entre las transacciones controladas y no controladas, incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar diferencias importantes entre ellos.

Ningún método es adecuado en todas las situaciones posibles, ni es necesario demostrar que un método en particular no es adecuado según las circunstancias. Para estos efectos, el rango de precios, montos o márgenes de utilidad se podrá ajustar mediante la aplicación del método Inter cuartil.

2.4.1 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Guatemala

El incumplimiento de las obligaciones de información y documentación en materia de operaciones con partes relacionadas, serán sancionadas conforme a lo dispuesto en el Código Tributario, el cual establece una sanción, por la no presentación a requerimiento de la Administración Tributaria del informe de precios de transferencia, de Q.5,000.00 la primera vez; de Q.10,000.00 la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará la referida multa de Q.10,000.00 más el equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último ejercicio en que declaró ingresos.

Adicionalmente, en caso de que la Autoridad Tributaria llegara a determinar que los montos de las operaciones con partes relacionadas fueron pactados sin cumplir con el Principio de Libre Competencia (facultad atribuida por el Artículo 55 del Decreto 10-2012), esta podrá establecer ajustes a la base imponible del Impuesto Sobre la Renta. La multa por los ajustes que resultaren al Impuesto Sobre la Renta, será del equivalente al 100% del importe del impuesto omitido, más los intereses que correspondan, de acuerdo al Código Tributario.

2.4.2 Requisitos de Documentación y Divulgación en Guatemala

El Artículo 64 del Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 213-2013, menciona que conforme a lo establecido en el Artículo 65 numeral 1 de la Ley, los contribuyentes que manifiesten en su Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria. Es importante mencionar que el Anexo sobre Operaciones con Partes Vinculadas para los contribuyentes fue publicado por la Superintendencia de Administración Tributaria a finales del 2015.

Para el ejercicio fiscal 2016, la SAT amplió el contenido de dicho anexo, con el objetivo de recabar mayor detalle sobre las operaciones intercompañía de los contribuyentes y su análisis de precios de transferencia, para así determinar con mayor certeza sobre cuáles contribuyentes ejercer sus facultades de fiscalización.

Asimismo, la SAT publicó un instructivo en el cual se explica la forma en la que el contribuyente debe ingresar la información que se requiere en el Anexo de Precios de Transferencia en cada una de sus secciones.

2.4.3 Documentación Comprobatoria (Estudio) en Guatemala

El Artículo 65 del Reglamento, contenido en el Acuerdo Gubernativo 213-2013, establece que la información y el análisis suficiente, al que se refieren los Artículos 65,

66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012), para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancias en operaciones con partes relacionadas deben estar contenidas en un informe único denominado “Estudio de Precios de Transferencia”.

Bajo los lineamientos de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, las transacciones de empresas residentes en Guatemala con sus partes relacionadas extranjeras que impacten la base imponible para efectos del Impuesto Sobre la Renta deben ser pactadas a valor de mercado, observando el Principio de Libre Competencia (Artículo 54, Decreto 10-2012).

La Administración Tributaria ha publicado una Guía Técnica sobre el Estudio de Precios de Transferencia, la cual muestra las bases mínimas que debe contener el Estudio de Precios de Transferencia, conforme a lo establecido en el Decreto 10-2012.

La documentación e información relacionada al cálculo de los precios de transferencia deberá ser conservada por el contribuyente durante el lapso previsto de prescripción de 4 años a 8 años, según lo establecido en los Artículos 47 y 48 del Código Tributario de Guatemala. La Autoridad Tributaria requiere que la documentación que se presente esté elaborada en idioma español. La obligación de elaborar el estudio de Precios de Transferencia en Guatemala no discrimina contribuyentes por su nivel de ingresos u operaciones, ni exenta a ninguno de la presentación del Anexo de Partes Relacionadas (Declaración Jurada de Precios de Transferencia), toda vez hayan llevado a cabo operaciones con partes relacionadas en el extranjero durante el ejercicio.

La Ley establece en el Artículo 65, numeral 1, la obligación del contribuyente de tener, al momento de presentar la Declaración Jurada del ISR, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios entre partes relacionadas (estudio de precios de transferencia). Esta documentación es necesaria para el llenado del Anexo sobre Operaciones con Partes Relacionadas, el cual se presenta en conjunto con la Declaración Jurada Anual del ISR a más tardar el

31 de marzo del año inmediato siguiente del periodo que se declara, por lo que es recomendable contar con la misma. La documentación comprobatoria o estudio de precios de transferencia, sólo debe ser enviada por el contribuyente a la Autoridad Tributaria, cuando ésta así lo requiera por escrito. Para cumplir con dicha obligación la Autoridad Tributaria otorga un plazo de 20 días hábiles como máximo, contados a partir del día siguiente de recibir la notificación.

De acuerdo con el Artículo 47 del Código Tributario de Guatemala, el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias deberá ejercitarse dentro del plazo de 4 años. En el Artículo 48 del Código Tributario se establece que el plazo de la prescripción se ampliará a 8 años, cuando el contribuyente no se haya registrado en la Administración Tributaria.

Un análisis resumido de la aplicación de Precios de Transferencia en Guatemala es el siguiente:

Cuadro No. 3
Resumen de aplicabilidad de Precios de Transferencia en Guatemala

Guatemala		
Origen	Legislación	Artículos Representativos
D. 10-2012, de fecha 16 de febrero de 2012, en vigencia a partir del 1 de enero 2013.	Código Tributario Ley de Actualización Tributaria ("LAT) y su Reglamento	
APA	BEPS	
Si aplica 4 años de Vigencia	No aplica	Artículo 54.- Principio de libre competencia. Artículo 55.- Facultades de la Administración Tributaria. Artículo 56.- Definición de Partes Relacionadas. Artículo 57.- Ámbito objetivo de aplicación. Artículo 59.- Métodos para aplicar el precio de libre competencia. Artículo 60.- Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. Artículo 62.- Tratamiento específico a servicios entre partes relacionadas. Artículo 63.- Acuerdos de precio por anticipado.

Fuente: Grupo Consultor Efe, actualizado ejercicio fiscal 2020

3. METODOLOGÍA

3.1 Definición del problema

En el trabajo de investigación denominado “Proyecto de regulación de montos mínimos para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala (Comparativo Regional)”, se encauzó en poder determinar las graves fallas legales que presenta esta regulación tributaria en Guatemala, al violarse severamente los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por ello se plantea que el principal problema de esta regulación obedece a la falta de criterio legal y desconocimiento del legislador en turno, ya que esta normativa no cuenta con montos exentos para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala, es por ello que el planteamiento del problema es el siguiente: “Cuáles son los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala que la normativa de Precios de Transferencia transgrede al no contemplar exenciones para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia”, así mismo, como parte del presente trabajo de investigación, en el anexo I, se presenta una propuesta de reforma de ley la cual contiene la enmienda adecuada a la normativa de Precios de Transferencia en Guatemala.

3.2 Justificación del trabajo de investigación

Al momento de contratar un asesor tributario para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia, este, evalúa el cumplimiento del principio de independencia efectiva de las transacciones intercompañía realizadas por una compañía guatemalteca con sus partes relacionadas en el extranjero, apegado principalmente al Capítulo VI, Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, y los artículos comprendidos del No. 54 al 67, así como las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, vigentes para el año fiscal que revisa.

El contratar un especialista en Precios de Transferencia y que pueda dar un punto de vista crítico conforme a su análisis hecho, y que cuenta con la experiencia completa, las empresas guatemaltecas deben tener un presupuesto para pagar el Estudio, que algunas veces supera las operaciones hechas con sus partes relacionadas, por ejemplo, una empresa puede efectuar operaciones de exportación a su compañía relacionada en El Salvador, considerada así porque es su distribuidor exclusivo en aquel país, por un valor bruto de ingresos de USD 3,000 al año, mientras que el estudio puede llegar a costarle a la empresa guatemalteca alrededor de los USD 3,500 netos anuales.

Es por lo mismo que la gran mayoría de Pequeñas y Medianas Empresas –Pymes-, únicamente se preocupan de presentar los resultados de sus operaciones con partes relacionadas, a través del Estudio de Precios de Transferencia, contratando especialistas para la elaboración de este, con tal de cumplir con la obligación formal solicitada por la legislación tributaria actual en Guatemala. Este formalismo obliga a las empresas a contratar especialistas cuyos costos de elaboración del Estudio, algunas veces sobrepasan los montos de las operaciones realizadas con sus partes relacionadas, originando gastos adicionales y afectando sus intereses particulares de mercado.

En consecuencia, estas empresas se encuentran ante una absoluta incapacidad de reacción, muchas veces monetaria, ante la formalidad tributaria de cumplimiento, ya que en Guatemala no existe un monto límite de operaciones que pueda ser exenta de la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia, tal y como sucede en El Salvador y Honduras, quienes si tienen regulados montos mínimos de operaciones con partes relacionadas al extranjero para la no realización del Estudio en mención.

En ese sentido, a través del presente informe, se analizó el impacto que esta normativa tiene sobre el incumplimiento a los principios tributarios guatemaltecos, consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, la forma en que en El Salvador y Honduras, se adoptó esta normativa y se legislaron exenciones del estudio en mención.

3.3 Alcance del trabajo de investigación

El presente trabajo se circunscribe al análisis de las legislaciones en materia de Precios de Transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras; el impacto que estas normativas han tenido en los países de la región norte de centro américa, al tener reguladas exenciones de aplicación de esta normativa legal; como resultado de la investigación, se presenta en el Anexo I del presente informe un proyecto de reforma de Ley para poder establecer exenciones en Guatemala de aplicación de esta normativa.

3.3.1 Periodo histórico

Leyes y regulaciones vigentes en el ejercicio fiscal comprendido entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2019, en Guatemala, El Salvador y Honduras.

3.3.2 Periodo elaboración del trabajo

El trabajo de investigación fue realizado en dos fases:

Fase 1: En esta fase se realizó trabajo de análisis a las normativas legales, se evidenciaron los vicios de ley que contiene la normativa legal guatemalteca al no contar con exenciones para la elaboración del estudio de precios de transferencia.

Fase 2: En esta fase se hicieron los análisis de las encuestas practicadas en los tres países del istmo norte de centro américa, se validaron a través de expertos tributarios esta violación de normativa en Guatemala y por último se incluye la emisión del presente informe.

3.3.3 Periodo implementación de la propuesta

Se pretende que la presente propuesta de ley sea presentada en 2021 y entre en vigor en 2022, considerando que debe cumplir una serie de pasos para su aprobación en la legislatura; se harán las validaciones del caso, y de ser posible, incluirla en alguna

propuesta de reforma tributaria que se tenga ya avanzada en el Congreso de la República de Guatemala.

3.4 Ámbito geográfico

El ámbito geográfico de la investigación se enfocó en revisar las normativas vigentes en materia tributaria en el triángulo norte de Centro América (Guatemala, El Salvador y Honduras) en el período histórico referido.

3.5 Objetivos del trabajo de investigación

3.5.1 General

- Presentar una propuesta de reforma de ley para aplicar exenciones a operaciones en materia de Precios de Transferencia en Guatemala.

3.5.2 Específicos

- Analizar las leyes locales tributarias de regulación de Precios de Transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras, así mismo, los reglamentos de ley, interpretando los modelos que se han introducido para lograr regular exenciones para realizar el Estudio de Precios de Transferencia y anexos a las declaraciones juradas de renta.
- Determinar si es factible introducir exenciones de operaciones para la realización del Estudio de Precios de Transferencia de Guatemala.
- Analizar los principios tributarios guatemaltecos que se violan al no contar con exenciones para realizar el Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala.

3.6 Sujetos del trabajo de investigación

Las sujetos del trabajo se circunscribe a posibles empresas con operaciones regionales y que puedan hacer uso de esta normativa legal debidamente reformada y actualizada.

3.7 Objeto del trabajo de investigación

El objeto del trabajo de investigación corresponde a las leyes de regulación de Precios de Transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras.

3.8 Métodos, técnicas e instrumentos

Para llevar a cabo la investigación, fueron aplicados los siguientes métodos, técnicas e instrumentos:

3.8.1 Métodos

En la investigación “Proyecto de regulación de montos mínimos para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala (Comparativo Regional) se utilizaron las siguientes técnicas y métodos:

- Método Analítico.
- Técnicas de investigación documental.

3.8.1.1 Método analítico

Durante la investigación fue necesaria la consulta de material bibliográfico, entre estos, libros sobre Precios de Transferencia, Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, libros de Derecho Comparativo, Leyes de Regulación de Precios de Transferencia y su Reglamento a nivel Regional; esto ayudo durante la investigación a obtener un análisis de cada una de las partes que actúan para determinar la “Incidencia de los Precios de Transferencia en Guatemala y su necesidad en reglamentar montos mínimos de operaciones al extranjero”, de manera que se describen cada uno de los pasos para poder regular los montos mínimos aplicables para la elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala.

3.8.1.2 Método deductivo

Este método fue aplicado partiendo de lo general a lo específico, aplicado a través de dos fases:

- Indagadora: Investigación documental, que incluye: Investigación de folletos, Normas, libros de Precios de Transferencia, Leyes y Reglamentos, entre otros.
- Conclusiva: Consistió en concluir y recomendar la regulación para montos mínimos aplicables, según la investigación realizada “Incidencia de los

Precios de Transferencia en Guatemala y su necesidad en reglamentar montos mínimos de operaciones al extranjero”; en esta fase se obtuvieron las conclusiones y ponencias para reformar las leyes vigentes.

3.8.2 Instrumentos

De acuerdo con la metodología establecida, se utilizaron los siguientes instrumentos:

- **Entrevista**

Para poder llevar a cabo la investigación planteada, fue necesario poder efectuar entrevistas de carácter virtual, esto debido a la afectación de la Pandemia del Covid-19, con el objetivo de tomar en cuenta posiciones, criterios y comentarios personalizados de distintos profesionales de la materia, respecto a la necesidad de tener regulados montos mínimos aplicables a empresas que realizan operaciones con partes relacionadas al extranjero para la elaboración del estudio de precios de transferencia.

- **Encuesta**

La encuesta como instrumento de trabajo, dio como resultado la existencia de uno o varios criterios, respecto al tema planteado, se lograron realizar entrevistas a funcionarios y exfuncionarios, empleados y exempleados de la administración tributaria de Guatemala y Honduras, así como entrevistas a empresarios y Gerentes Financieros de empresas en Guatemala.

Principalmente se usaron encuestas de manera virtual, utilizando los medios y canales electrónicos mundiales.

Estas fueron realizadas con el objetivo de poder determinar la incidencia de la normativa en Guatemala, El Salvador y Honduras, conocer el comportamiento y un punto de vista crítico de las exenciones en los países vecinos.

Estas fueron enviadas del 15 al 23 de julio de 2020, se usaron medios masivos de difusión como lo es: grupos de compartimiento común en redes sociales, mensajes a teléfonos vía tecnología de mensajes avanzada.

- Indagación

El resultado satisfactorio de la investigación radica en el adecuado uso y capacidad de hacer las preguntas adecuadas en las circunstancias precisas y oportunas.

La indagación en la investigación se enfocó en poder llevar a cabo la correcta aplicación de las entrevistas, a través de preguntas oportunas y precisas, así como el correcto planteamiento del problema caso a funcionarios y ex funcionarios de las autoridades fiscales de Guatemala y Honduras.

- Documentos Fuente

Para ello fue necesario poder cotejar leyes, reglamentos y regulaciones locales en Guatemala, El Salvador y Honduras, y poder tener una concentración central del tema objeto de estudio y con ello poder determinar un monto mínimo exento para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala.

3.8.3 Técnicas

En cuanto a las técnicas utilizadas, se encuentran principalmente la recopilación de información bibliográfica acerca del tema, esto ayudó a determinar si es conveniente sugerir montos mínimos de operaciones al extranjero, para la elaboración de un estudio de precios de transferencia en Guatemala, siendo las principales:

- Comparación

Se hizo un análisis estructural de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala y su Reglamento, y se comparó con leyes de regulación de Precios de Transferencia de Honduras y El Salvador, para determinar si es necesario recomendar reforma de ley o de reglamento, para incorporar

montos mínimos para la elaboración de un estudio de precios de transferencia en Guatemala.

- Indagación electrónica

Vía correos electrónicos o reuniones personales con directores de empresas regionales, solicitando sus puntos de vista de la regulación de Precios de Transferencia en Guatemala y la región Norte de Centro América.

- Investigación Documental

Usando esta técnica de investigación se tomó como base para la recopilación de la información varios documentos como libros, folletos, normas, revistas etc.

- Investigación Bibliográfica

También esta técnica fue utilizada para la recopilación y registro del material bibliográfico, a través de fichas de síntesis, resúmenes, comentarios y críticas.

- Investigación web

La tecnología de la información ha permitido grandes avances en el mundo, globalizando la forma de aprendizaje, utilizando con ello métodos y técnicas de forma electrónica, sustentado ante todo en bases de aprendizaje continuas y actualizadas, convirtiendo al internet como la herramienta de búsqueda más importante a nivel mundial, parte fundamental de la investigación objeto de estudio.

3.8.4 Aplicación de la Encuesta

Derivado a los efectos que ha tenido la pandemia Covid-19 en Guatemala, y por ende afectado en el proceso normal de investigación y desarrollo del presente informe, se realizó una serie de adecuaciones a manera de poder

obtener certeza tangible sobre el tema en los distintos países donde se aplicó la investigación.

Inicialmente se planteó una forma muy peculiar de implementar la entrevista y la cual consistiría en una serie de preguntas a distintas personalidades que por su capacidad analítica, experiencia y curricula podrían dar un aporte a la investigación, considerando entre 10 a 15 personas; esta situación no fue la más clara ya que el margen de error de aplicación se vería muy alto y se podrían ver obtenido resultados no satisfactorios. Es por ello, que a partir de ello se establecieron ciertas características de implementación de la encuesta y la cual consistió en:

- a. Para iniciar con los modelos se planteó la siguiente pregunta ¿Cual puede ser la mejor base y cuantificación de muestra para las entrevistas?. ¿Bastarán con aplicar un cuestionario a 100 personas? O, ¿Es necesario encuestar a todo el gremio de Contadores Públicos y Auditores Autorizados en Guatemala, El Salvador y Honduras?

Al no tener una claridad de ello, se recurrió entonces aplicar la Estadística. Por lo cual se establecieron márgenes, niveles de población, error y una posible muestra, que sea razonable con la investigación.

- b. Se solicitaron bases de datos a los colegios profesionales de Guatemala, El Salvador y Honduras, para poder identificar la población a la cual se debería llegar con la encuesta.
- c. Derivado de la falta de acceso a las respuesta de los colegios profesionales, a las insistentes llamadas y a la simple respuesta aduciendo problemas laborales por la pandemia, se hicieron cambios en el cálculo de la población.

- d. De acuerdo con el portal <https://www.cvpcpa.gob.sv/listado-de-juramentaciones/> en su versión al 31 de diciembre de 2018, en El Salvador existen más de 5,000 contadores y auditores para ejercer la profesión, la cual tiene que ver estrictamente con el tema de precios de transferencia, por lo cual para El Salvador se determinó una población de 5,000.
- e. En Honduras, de acuerdo con el portal <https://www.cohpucphn.org/contador-de-n%C3%BAmeros> se hace referencia que al 30 de agosto de 2020, existen 3,420 miembros activos afiliados, por lo cual para este país la población se estableció en 3,400.
- f. Para el caso de Guatemala, derivado a que el Colegio de Profesionales de Contadores Públicos y Auditores no tiene información pública registrada y ante la falta de respuesta, se aplicó un método distinto; para ello se tomó en cuenta el número de colegiado del emisor del presente informe, quien funge como colegiado activo número 11,339, colegiado en el mes de febrero de 2020; aplicando juicios altamente erráticos, se ha considerado que el 50% de estos colegiados se encuentra activo y en funciones, por lo cual para el caso de Guatemala, se deja como población a aplicar la encuesta en 7,000.
- g. El objetivo claro de un muestreo es estimar parámetros de población, que pueden ser la media o el total, con base en la información contenida en una muestra. Para determinar el tamaño de la muestra del presente informe se tomó en cuenta varios aspectos, relacionados con el parámetro y estimador, el sesgo, el error muestral, el nivel de confianza y el número poblacional.
- h. El parámetro se refiere a la característica de la población que es objeto de estudio en este caso el gremio de contadores públicos y auditores de Guatemala, El Salvador y Honduras, y el estimador es la función de la

muestra que se usa para medirlo. El error muestral siempre se comete ya que existe una pérdida de la representatividad al momento de escoger los elementos de la muestra. Sin embargo, la naturaleza de la investigación nos indicó hasta que grado se puede aceptar. El nivel de confianza, por su parte, es la probabilidad de que la estimación efectuada se ajuste a la realidad; es decir, que caiga dentro de un intervalo determinado basado en el estimador y que capte el valor verdadero del parámetro a medir. Por ende se aplicó la siguiente fórmula:

$$n = \frac{N \times Z_a^2 \times p \times q}{d^2 \times (N - 1) + Z_a^2 \times p \times q}$$

Dónde:

N = tamaño de la población

Z = nivel de confianza,

P = probabilidad de éxito, o proporción esperada

Q = probabilidad de fracaso

D = precisión (Error máximo admisible en términos de proporción)

- i. Por tanto, en El Salvador se dedujo de la siguiente forma: ¿A cuántos contadores públicos y auditores se debe preguntar para conocer su postura en cuanto al tema objeto de investigación, si se conoce que el número de contadores públicos y auditores activos es de 5,000?

Se dejó como base una Seguridad del = 95%

Precisión = 5%

Proporción esperada = 5%

La fórmula es la siguiente:

$$n = \frac{5,000 \times 1.96^2 \times 0.05 \times 0.95}{0.03^2 \times (5,000 - 1) + 1.96^2 \times 0.05 \times 0.95} = 72$$

Resultado: Número de encuestas a realizar 72.

- j. En el caso de Honduras se dedujo de la siguiente forma: ¿A cuántos contadores públicos y auditores se debe preguntar para conocer su postura en cuanto al tema objeto de investigación, si se conoce que el número de contadores públicos y auditores activos es de 3,400?

Se dejó como base una Seguridad del = 95%

Precisión = 5%

Proporción esperada = 5%

La fórmula es la siguiente:

$$n = \frac{3,400 \times 1.96 \times 0.05 \times 0.95}{0.03 \times (3,400-1) + 1.96 \times 0.05 \times 0.95} = 72$$

Resultado: Número de encuestas a realizar 72.

- k. Para Guatemala se dedujo de la siguiente forma: ¿A cuántos contadores públicos y auditores se debe preguntar para conocer su postura en cuanto al tema objeto de investigación, si se conoce que el número de contadores públicos y auditores activos es de 7,000?

Se dejó como base una Seguridad del = 95%

Precisión = 5%

Proporción esperada = 5%

La fórmula es la siguiente:

$$n = \frac{7,000 \times 1.96 \times 0.05 \times 0.95}{0.03 \times (7,000-1) + 1.96 \times 0.05 \times 0.95} = 72$$

Resultado: Número de encuestas a realizar 72.

4. DISCUSION DE RESULTADOS

La importancia de la discusión de resultados se enfoca en la necesidad de exponer las limitaciones que contiene la legislación en materia de precios de transferencia en Guatemala; una reforma al esquema tributario en Guatemala es impredecible, y con un historial tributario de muchos cambios en Guatemala, muchas veces destructivo, es decir con alegaciones inconstitucionales severas, tal y como ocurrió con la última reforma tributaria de Guatemala, el decreto 10-2012, y que de acuerdo con la CEPAL en su publicación “Análisis Breve de la Reforma Tributaria Guatemalteca de 2012”, solo en los primeros tres meses de vigencia se hicieron más de 10 inconstitucionalidades, las cuales vieron expulsar artículos de la ley en mención; es por ello que vale la pena dar a conocer los resultados del trabajo de investigación realizado y porque a la antesala de una posible inconstitucionalidad de la regulación estudiada, se presente el presente trabajo como una alternativa de solución inmediata.

4.1 Ámbito del trabajo de investigación

El intercambio de bienes y servicios ha dado origen a la problemática de determinar cuál es el precio óptimo de transferencia entre empresas, dada las condiciones económicas en cada país y determinarlas a valor de mercado, el cual se considera debe ser conservador y preciso. En ese sentido, las autoridades fiscales tienen un desafío particular, y es el poder fiscalizar y verificar que dichas empresas paguen impuestos en cada jurisdicción de acuerdo con una base coherente, con el rendimiento que obtendrían empresas independientes en el mercado.

Ante tan particular situación, en el año 2012 en Guatemala se dio a la vida jurídica la legislación en materia de precios de transferencia, la cual trajo consigo cambios drásticos, nuevos y sobre todo muy prometedores de grandes ajustes de fiscalización.

Hasta cierto punto, aun y porque la administración tributaria ha divulgado muy sigilosamente el impacto de esta regulación, se estima que no ha tenido los resultados esperados en el año 2012 y tras su implementación posterior en 2015, derivado de varios cambios realizados.

Para el efecto, el Artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria establece las facultades que otorga a la Administración Tributaria de fiscalizar la normativa adoptada: “La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario”.

En un sentido común vemos que la Administración Tributaria guatemalteca debe verificar mediante los procedimientos correspondientes que los contribuyentes de suelo guatemalteco, y que realicen operaciones con partes relacionadas, valoren las mismas en cumplimiento del principio de libre competencia; es decir, que en sus operaciones con partes relacionadas acuerden precios que sean consistentes con los que terceros independientes habrían acordado en condiciones comparables.

Del otro lado tenemos a los contribuyentes que están obligados a cumplir las normas tributarias en tanto que éstas contengan obligaciones jurídicas tributarias reales, y sobre todo con sus debidos principios tributarios implícitos; en ese sentido, el artículo 65 numeral 1 del mismo cuerpo normativo establece que “Los contribuyentes deben tener, al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de este libro”.

4.2 Situación actual de las legislaciones tributarias de precios de transferencia en Guatemala, El Salvador y Honduras, como han afrontado las administraciones tributarias esta legislación

Corresponde entonces a la Administración Tributaria de Guatemala las facultades de gestión, inspección y recaudación de los tributos; en consecuencia de ello, durante los años 2016, 2017 y 2018; la –SAT- ha requerido a los contribuyentes la información y documentación correspondiente con la finalidad de verificar el cumplimiento de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, dando inicio con ello los procedimientos de fiscalización correspondientes.

La Autoridad Tributaria ha sido agresiva con respecto a la solicitud de requerimiento del estudio de precios de transferencia de los contribuyentes. Por ejemplo, en 2015 y 2016 a la gran mayoría de contribuyentes les solicitó que proporcionaran su estudio de precios de transferencia, adicionado de la información financiera de las comparables, así como de la determinación de los ajustes aplicados a las mismas.

Es importante mencionar que aún y cuando Guatemala no es miembro de la OCDE, la Autoridad Tributaria Guatemalteca acepta en términos generales las Directrices de la OCDE de precios de transferencia como referencia técnica especializada, pero no como una fuente suplementaria de interpretación de la ley.

En El Salvador, la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización, ha solicitado a los contribuyentes la documentación en materia de precios de transferencia que permita identificar el cumplimiento, o no, del principio de independencia efectiva.

Las auditorías en precios de transferencia en El Salvador cada vez son más frecuentes y agresivas, con un fisco necesitado de ampliar su recaudación, éste se ha convertido en uno de los temas más importantes para las autoridades tributarias de todo el mundo.

A nivel internacional, casos grandes y complejos como los de Starbucks, Caterpillar, Coca-Cola y recientemente Apple, han demostrado que la fiscalización de precios de transferencia en El Salvador es cada vez más probable y será cada día más compleja.

Los procesos de auditoría en precios de transferencia normalmente duran mucho tiempo (años), resultando costosos, desgastantes y complejos, y usualmente tanto la autoridad tributaria, como las instancias judiciales, fallan en contra del contribuyente debido a que éste presentó un estudio de precios de transferencia deficiente. En ocasiones, incluso partes específicas de la documentación, tales como: análisis funcional o análisis funcional, juegan un papel trascendental en la auditoría.

Industrias como la hotelera, farmacéutica, minera y financiera, son usualmente las más revisadas por las autoridades, sin embargo, una auditoría de precios de transferencia para operaciones nacionales, llevadas a cabo por una empresa familiar en El Salvador, no puede descartarse hoy en día.

Por tanto, en Honduras, con una Administración Tributaria debilitada, ha hecho lo posible por llevar a cabo revisiones en materia de precios de transferencia; el Servicio de Administración de Rentas –SAR- tiene derecho de realizar auditorías de precios de transferencia a partir del ejercicio 2014. A pesar de ello, los procedimientos específicos no han sido publicados aún. El Decreto No. 232-2011 solo especifica la facultad de la SAR para utilizar sistemas en línea para su examinación.

Las normas de precios de transferencia imponen la carga probatoria sobre el contribuyente. El contribuyente debe demostrar que las transacciones con partes relacionadas se realizan de acuerdo con el principio de independencia efectiva y de conformidad con las normas y reglamentos sobre precios de transferencia.

Cabe mencionar que la Autoridad Tributaria en Honduras, ha aplicado multas a los contribuyentes por la no presentación de la declaración informativa de precios de

transferencia; asimismo, ha solicitado estudios para su revisión. Sin embargo, hasta el momento se desconoce si ha aplicado ajustes fiscales relacionados con este tema.

4.3 Proceso y operatividad del trabajo de investigación

A raíz de la apertura económica que ha sufrido nuestro país y la globalización de las economías, surgió en el año 2012 la regulación de los precios de transferencia.

Para la Administración Tributaria de Guatemala, el tocar el tema de precios de transferencia es poder retarse así misma y determinar si los beneficios presentados anualmente por los distintos grupos transnacionales que, por su carácter de comercio exterior, tienen divisiones en varios países, entre ellos Guatemala, El Salvador y Honduras.

Carlos Echeverría, expone que por otro lado, las administraciones tributarias se retan a saber si todos los gastos del grupo que reporta, se originan en un país que tiene una carga fiscal o ésta es alta y la venta se produce en otro que no tiene imposición o que tiene una menor carga fiscal el beneficio obtenido no estará pagando impuestos o se ingresará una cantidad menor de la debida.

Con la historia entre manos, vemos que el primer país objeto del presente trabajo de investigación en adoptar esta normativa, fue El Salvador en 2009, posterior Honduras en 2011 y Guatemala por último en 2012, aunque este último lo pusiera en vigencia total en 2015 luego de varias enmiendas a la ley original.

Sin embargo, en Guatemala, país objeto de investigación directo, y como ha sido la historia desde las últimas décadas, con una política tributaria destructiva, donde las elites concentradas en cámaras agremiadas, aun y cuando las leyes se consensuan, encuentran esos vacios legales e intentan su destrucción con inconstitucionalidades de ley, que muchas veces, el legislador por desconocimiento total realiza en las leyes que promulga.

En ese sentido, encontramos que en la Ley de Actualización Tributaria, en el año 2012 esta regulación de precios de transferencia, manifiesta quienes y porque son las empresas que deben adoptar esta normativa en sus empresas y grupos transnacionales, dejando un claro vacío legal en la misma.

Encontramos entonces que en su regulación, comprendida entre los artículos 54 al 63 del decreto 10-2012, no se contempla alguna exención de la obligación, violando totalmente nuestros principios tributarios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, como lo es el principio de legalidad comprendido en el artículo 239 de nuestra Carta Magna, y el artículo 243 el cual reza que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago y por tal el de legalidad.

4.4 Principales actores del trabajo de investigación

Para determinar actores o poder interpretar adecuadamente la palabra actor, se puede concluir que para tal efecto, los actores principales del presente informe son aquellas empresas que han sido afectadas ante esta regulación en Guatemala y ante las imposibilidades algunas veces de no poder cubrir los costos de un asesor en materia de precios de transferencia.

Es importante mencionar el impacto que ha tenido en los últimos años la regulación de precios de transferencia en la región; cabe destacar que si bien, la globalización ha hecho que los mercados cambien, las empresas se desenvuelvan en torno a ella y, claro esta, que las estructuras tributarias de estas, han adquirido una dimensión muy sistemática y es por ello que la planificación fiscal internacional adquiere cada vez mayor importancia.

No es del desconocimiento de los gobiernos este impacto y por ello que dentro de las estrategias gubernamentales han sido la aplicación de estas regulaciones, quizá a veces errónea, pero otras muy asertivas.

En Guatemala, por décadas nos hemos afrontado a una cultura tributaria destructiva, la cual se ha evidenciado cada vez más con frecuentes inconstitucionalidades hechas a las leyes que entran en vigencia, tal es el caso que con el decreto 10-2012 LAT, solo en los primeros meses de vigencia tuvo alrededor de 10 procesos de inconstitucionalidad, mismas que tuvieron frutos y en varios casos fueron expulsados del ordenamiento jurídico las normativas aprobadas.

Para el caso de precios de transferencia no ha sido del todo destructivo, vemos como las empresas a raíz de las regulaciones internacionales se han venido enfrentando a poder llevar consigo estas prácticas, que en algunas ocasiones han tenido más frutos que desventajas, tal es el caso de una empresa de restaurantes que bien puede saber si su posición actual frente a otra competencia es la mejor, no con el solo hecho de cumplir con el estudio, sino más bien de poder obtener claros resultados administrativos y de toma de decisiones de sus altos ejecutivos.

A tal punto se ha podido ver a través del desenvolvimiento de los últimos 5 años que la regulación de precios de transferencia no ha tenido ninguna inconstitucionalidad planteada, claro está que en el presente trabajo se demuestra cómo esta regulación pone en pie una falta gravísima a los principios constitucionales guatemaltecos, como tal es el caso del principio de legalidad.

Podemos dar una vista a legislación salvadoreña, misma que por años ha tenido una política fiscal conservadora, muy baja de inconstitucionalidades y que a tal grado de ejercer esta supremacía legal, se consensuan las legislaciones previo a ser puestas en marcha, es por ello que esta legislación de precios de transferencia dejó fuera a un sin número de empresas mipymes entre ellas para que pueden ser exentas de los estudios, tal y como se ha expuesto anteriormente, con operaciones menores a USD 570 mil, estas no deben aplicar esta regulación.

Bueno o no, en El Salvador mantienen una férrea imagen conservadora de la Hacienda Pública a sabiendas que ante los constantes actos de corrupción de la región, es el

país que menos procesos legales en la corte máxima ha sufrido en contra de las leyes tributarias que propone.

Por otro lado en Honduras, con un gobierno y una administración tributaria renovada, misma que a partir de 2015 ha venido cambiando los modelos de percepción que tenía, que inicialmente se enfrentó a una difícil aceptación popular, sobre todo, con sectores que no estuvieron de acuerdo con que esta tuviera un cambio trascendental, pasando de ser la extinta Dirección Ejecutiva de Ingresos –DEI al que ahora se conoce como Servicio de Administración de rentas -SAR-.

Pero como esto influyó en Honduras, claro está que la administración tributaria renovada ha venido cambiando los procesos de recaudación, de fiscalización y los que ahora se le conocen como Auditorías preventivas electrónicas ha hecho que el SAR empiece a tener mayor presencia en las empresas, solicite con mayor detalle las declaraciones de precios de transferencia y sobre todo tenga con todo lo que la ley le compete el preciso modelo anárquico de imponer multas que oscilan entre los USD 10 mil a USD 20 mil, tan solo por tener algún error en la declaración correspondiente de precios de transferencia.

El punto del presente informe no radica en las multas con las cuales el poder tributario de Honduras tiene a su alcance la mejor de las fiscalizaciones en la región norte de Centro América, si por ello, se puede mencionar que a tal grado ha sido la aceptación de la regulación de precios de transferencia, que en el país vecino las empresas que tengan operaciones menores a USD 1 millón no deben hacer el estudio.

En tal sentido que se puede pensar que Guatemala también tiene una exención en la materia, y cuando se valida con la regulación actual, se puede determinar rápidamente que no paso ni por la propuesta inicial de ley que se tuvieran exenciones, contraviniendo específicamente el principio de legalidad, consagrado en la carta magna guatemalteca.

4.5 Atributos y fortalezas de la legislación de precios de transferencia

La legislación guatemalteca de precios de transferencia no es del todo como se ha venido indicando mala. Es real indicar que la misma tiene fortalezas muy aceptables las cuales se pueden apreciar como sigue:

- a. Cuenta a diferencia de El Salvador y Honduras con el manejo anticipado de prácticas de precios de transferencia conocidos como acuerdos APA o Acuerdos de Precios Anticipados.
- b. Consagra eficazmente todos los modelos tributarios de precios de transferencia sugeridos por la OCDE, no hay duda sobre su aplicación y se encuentran bien definidos y explicados en la ley.
- c. Cuenta con un sexto método, conocido como el método de importaciones/exportaciones, el cual en Honduras, no fue adoptado.
- d. Se explican a detalle la forma de aplicación de los métodos a través del reglamento de ley LAT.
- e. La mayor de las ventajas a la vista de las empresas guatemaltecas, que hasta la fecha de emisión del presente informe no cuenta con multas directas por errores en la declaración de precios de transferencia como si lo contempla la legislación hondureña.
- f. Claramente establece el valor estadístico de la mediana y como se debe determinar para efectos de comparables externos de precios.

En ese sentido cabe destacar que Guatemala ha tenido una historia muy fuerte en cuanto a su legislación y cuenta con unos de los principios más respetados a nivel internacional como es el principio de legalidad.

4.6 Debilidades la regulación de Precios de Transferencia en Guatemala, violación a los principios tributarios guatemaltecos

El poder determinar una de las principales debilidades de la regulación de precios de transferencia en Guatemala, hace que se tenga que pasar por un breve recuento de los principales principios tributarios guatemaltecos.

Desde el punto de vista etimológico, la palabra “principio” (del latín “principium”, “principia”) implica la idea de comienzo, origen, base. Significa, por lo tanto, el punto de partida o el fundamento (causa) de cualquier proceso. En cualquier ciencia, principio es el comienzo, la base, el punto de partida. Supone siempre la figura de un nivel privilegiado, que hace más fácil la comprensión o la demostración de algo. De esta forma, significa, todavía, la piedra angular de cualquier sistema. La Constitución es, en el Estado moderno, la ley fundamental y suprema.

Detallar con tal circunstancia los principios tributarios aplicables al régimen de derecho tributario en Guatemala, se resumen en:

1) Principio Constitucional

- Igualdad
- Seguridad
- Defensa
- Publicidad
- Supremacía Constitucional

2) Principios Especiales

- Impulso de oficio: (Los procesos se llevan paso por paso, no debe corromperse)
- Legalidad (lo que se realiza debe estar establecido en ley, todas las actuaciones deben ser claras)
- Informalidad (pueden presentarse notas manuales y fotocopias simples ya que son de forma oportuna)
- Comunicación (vía electrónica, siempre y cuando no sean personales)
- Decisión motivada (argumentado y fundamentado, bien valuado)

3) Principios Generales

- Formalización (el memorial debe ser recibido de forma escrita)

- Celeridad (el proceso debe ser rápido ya que genera costo para la Administración Tributaria y desgastante para el contribuyente)
- Sencillez
- Eficacia (se busca resultado)
- Economía (valuar los ajustes -Pago y no sigo el proceso, NO pago y sigo el proceso)
- Principio de Juridicidad: Es de acuerdo a la costumbre y buena fe guardada ética y moral.

Podemos determinar que dentro del orden del poder tributario de carácter general, se encuentran los principios jurídicos de la tributación los cuales han sido incorporados en la Constitución Política de la República, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general.

En la Constitución Política de la República de Guatemala en lo concerniente al ámbito tributario, se establecen los principios fundamentales sobre los cuales debe ceñirse todos el accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados, determinando pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria.

Claro está que la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho, y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación.

Es por ello que se hace indispensable poder establecer entonces que el principio de Legalidad es el más importante a razón de la legislación tributaria guatemalteca, el cual se puede describir como sigue:

“El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. Es su formulación más genérica y constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano

titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento.” Álvaro Rodríguez Bereijo. Tenemos el sustento del principio en los artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Que detalla la constitución al respecto:

ARTICULO 239. Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica. El Abogado Luis Arturo Archila, citado por Raúl Antonio Chicas Hernández quien indica: “La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que se “legislaba por

formulario” al incorporarse a éstos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación”. CHICAS HERNANDEZ, Raúl Antonio. ESBOZO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN GUATEMALA. Artículo publicado en el número 35 de la Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. Enero- junio 1992. Guatemala. Página 67.

Se puede entonces determinar que este principio Se refiere a que, para su aplicación, la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en materia legislativa. Sobre este particular, es importante puntualizar el papel que juegan, en materia tributaria, las disposiciones inferiores a la ley; básicamente su rol se concreta a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley; debe dar mayores explicaciones, facilidad para el cumplimiento y aspectos de aplicación administrativa.

Nos encontramos a tal punto que la Corte de Constitucionalidad ha hecho varias e indefinidas citas al principio en mención, tal cual se deja ver en la Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, página No. 19, sentencia: 03-02-89: "...El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como 'Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas'; o bien como 'la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente'; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: 'El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado'..."

Sobre el hecho generado la máxima Corte de Guatemala ha indicado: "hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el

tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: 'Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria'. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante 187 determinado período..." Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269- 92, 326-92, 352-92 y 41-93; página No. 24, sentencia: 11-02-94.

Y sobre las exenciones, corazón del presente informe, la Corte ha manifestado: "...Una exención tributaria 'es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.' Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no..." Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, página No. 20, sentencia: 23-02-93.

“...en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas...” Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 41, sentencia: 16-12-99.

En ese sentido, en el párrafo precedente se puede observar como la Corte hace un énfasis directo a que las exenciones no solo son de aplicación general a cargas impositivas, tal cual aplican a deberes o circunstancias que apliquen o justifiquen cada supuesto.

Bajo la premisa de igualdad y condiciones, se puede determinar que la legislación de precios de transferencia en Guatemala, viola totalmente el principio de Legalidad, consagrado en la Constitución de la República de Guatemala, tal cual se ha venido abordando en párrafos precedentes.

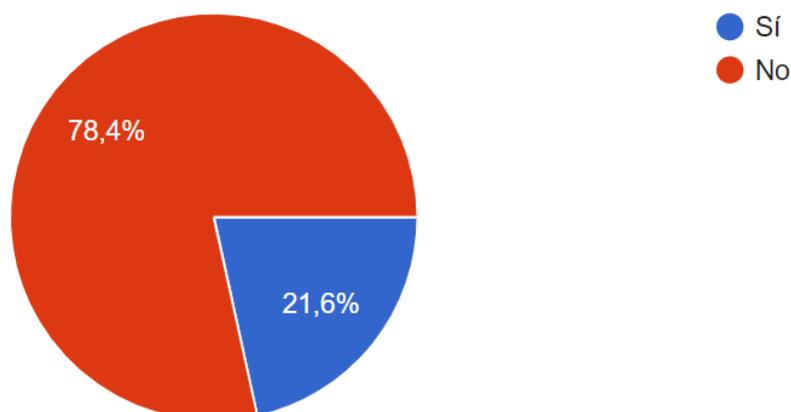
Notoriamente, esta disposición no contempla dentro de sus artículos exenciones a empresas para que no apliquen tal regulación, por ello quedan en desventaja ante otras empresas lo cual indica una total desigualdad fiscal y de regulaciones, por ejemplo, una empresa que sus ventas pueden ser de US 100 millones a partes relacionadas con otro que sus operaciones solo fueron US 10 mil, ambas deben hacer el estudio y erogar gastos tal cual fueran igualdad de condiciones.

Al ser crítico en el sentido figurado de la ley, se puede concluir que las personas a quienes se les consultaron sobre si saben de la violación de este principio tributario o de otro en la regulación de precios de transferencia, da como resultado un total desconocimiento del tema, tal cual se presenta a continuación:

De las 72 respuestas obtenidas se obtuvo el siguiente resultado:

Gráfica No. 1

Pregunta: ¿Sabía usted que esta regulación viola principios tributarios guatemaltecos?



Fuente: Propia

56 personas indicaron desconocer la violación de los principios tributarios y 16 indicaron tener un grado de conocimiento.

Cabe determinar que ante esta situación es complejo el poder dar a conocer que esta regulación, si bien esta determinada en apartados de la propia ley LAT, viola el principio de Legalidad tal y como se ha expuesto anteriormente.

4.7 Necesidad de una mejora de ley en Guatemala de la regulación de precios de transferencia

De acuerdo con lo que se ha venido abordando en párrafos anteriores, Guatemala ha sido parte de una historia tributaria destructiva, controlada sobre todo por las grandes élites del país arraigadas en las grandes cámaras que para efectos legales tienen gran participación activa.

El tema de precios de transferencia no ha sido abordado del todo por expertos tributarios, quienes por ejemplo, en algún momento por desconocimiento y muchas veces por conveniencia no han aplicado inconstitucionalidad de ley de carácter parcial o concreto.

Se hace necesario entonces abordar la necesidad que conlleva poder tener una ley que pueda estar del todo clara, que mantenga las bases tributarias adecuadas, cumpliendo a cabalidad con los principios tributarios guatemaltecos, que mantengan el espíritu pero a que la vez sean justas, equitativas y de aplicación general.

En la legislación tributaria, Ley de Actualización tributaria Decreto 10-2012 en el libro I Impuesto sobre la Renta, en su artículo 54, se configuran lineamientos básicos y adecuados y que claro esta, establecen el marco interno de los precios de transferencia iniciando a indicar la descripción del principio de libre competencia, las facultades de la Administración Tributaria en comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas han funcionado en relación al principio de onerosidad, así como también define partes relacionadas en su artículo 56, y cuando se debe entender que hay partes relacionadas, también tiene su ámbito, objetivo de aplicación y por supuesto como entiende la normativa el análisis de operaciones comparables, los métodos que permite y aplica el principio de libre competencia, métodos de valoración para importaciones o exportaciones, así como la recalificación de las operaciones, el tratamiento específico aplicable a los servicios entre partes relacionadas, así como los acuerdos de precios por anticipado y su funcionamiento, en modo tiempo y lugar.

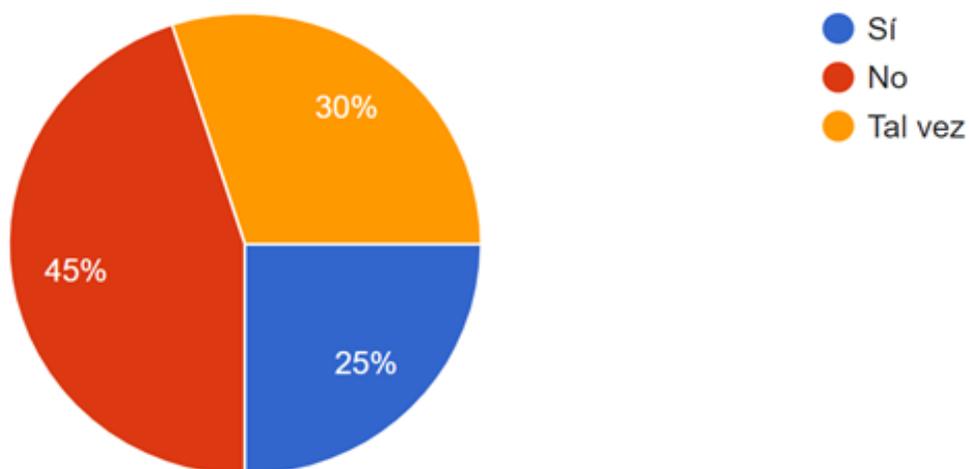
Tal y como vemos el resumen explícito abordado anteriormente, la ley no contempla uno de los principios básicos consagrados en nuestra carta Magna, tal y como esta ponencia ha determinado, puesto que sus bases tributarias no son claras, no son justas y no son equitativas, vemos una violación tácita, verdadera y total al principio de Legalidad, al no establecer exenciones en la materia a empresas que pueden verse afectadas en sus flujos de efectivo de operación al tener que contratar un experto tributario para que determine su posición ante el fisco guatemalteco.

Es ahí donde nace entonces una necesidad básica de afrontar una nueva modalidad de precios transferencia, real, actualizada y validada con los principios tributarios, a tal grado que a las personas entrevistadas en El Salvador por ejemplo, ven muy acertado

que la legislación salvadoreña contenga esas exenciones mínimas, tal cual podemos observar en la siguiente gráfica, con la pregunta realizada:

Gráfica No. 2

Pregunta: ¿Cree ud. que esta regulación de realizar el estudio en operaciones arriba de USD 560 mil, es totalmente justa y equitativa?



Fuente: Propia

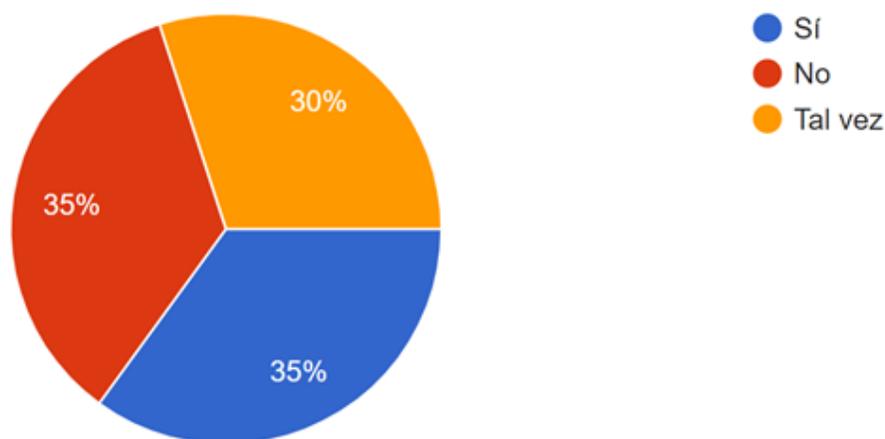
De los 72 salvadoreños entrevistados, el 45% ve que no es justa esta regulación y al abordar con 5 de ellos, su respuesta se enfoca en que el monto mínimo debería ser mayor, sugieren que se aumentado inclusive al USD 1 millón.

Estos mismos 72 salvadoreños ven claro que de existir una reforma, apoyarían el aumento en la exención, los resultados del análisis son los siguientes:

¿Aumentaría ud la exención para realizar el estudio de precios de transferencia en El Salvador, de existir una propuesta de reforma de Ley?

Gráfica No. 3

¿Cambiaría el monto de exención de la legislación de precios de transferencia?



Fuente: Propia

El 35% de entrevistados, están a favor de cambiar el monto de la exención, otro 30% piensa que tal vez, realmente la diferencia es muy blanda y los salvadoreños aún creen que es necesario el cambio hasta el USD 1 millón.

Por otro lado en Honduras, se ha logrado confirmar la férrea posición de los profesionales en la materia, quienes informan que si es factible mantener esos montos mínimos, y tal cual pasa en el país vecino, el USD 1 millón, para ellos es suficiente para realizar el estudio a partir de ello.

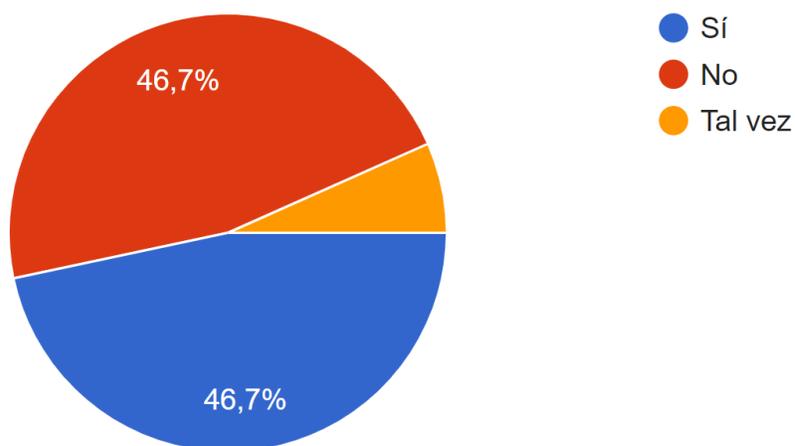
En ese sentido, los estudios tributarios en ambos países han sido hasta el momento efectivos y han dado a entender que respetan el principio de legalidad consagrado en ambas constituciones de los países vecinos, pero porque se trae al presente informe esta situación.

El acontecer radica que en Honduras, pese a no estar regulado en una ley formal, el USD 1 millón como tope mínimo para realizar el estudio ha beneficiado a un sinnúmero de empresas, no existe un detalle o estudio que hable de ello, pero claro está que en la

encuesta enviada a 72 hondureños, han indicado que si hacen caso a esta regulación, tal y como se observa a continuación:

Gráfica No. 4

¿Hace caso ud. de esta regulación, es decir, realizar el estudio en operaciones que superen el USD 1 millón?



Fuente: Propia

Conforme a lo observado en la gráfica precedente se observa que la mitad de los entrevistado hace caso a la regulación sobre montos mínimos, sin embargo el otro 50% aun duda si es del todo verdadera esta regulación, sin embargo este es un estudio que se debe abordar con claridad y dejar claro en otro momento, claro está que es complicado el tema y requiere de muchos factores, posiciones claras y sobre todo un alto conocimiento de la normativa legal de Honduras para determinar si dicha regulación es del todo legal, clara y actualizada a las necesidades del país vecino.

Abordados entonces los puntos medulares y básicos de las legislaciones de países del triangulo norte de centro america, se observa como existe una alta posibilidad de poder establecer esa mejora en la legislación guatemalteca; como por un lado, en El Salvador aún pide que se aumente este tope, y en Honduras, lo ven factible, que por otro lado únicamente mantienen la duda de si es legal o no dicha normativa.

Cabe entonces destacar que nuestra legislación se ha quedado corta con respecto a otros países, sobre todo estos países con los que se tiene un mismo tipo de cultura, similares condiciones económicas, con políticas tributarias iguales, y con una estructura en precios de transferencia totalmente dispareja, dejan a las empresas, sobre todo aquellas con operaciones en estos tres países, con incertidumbre legal sobre la forma en que se han abordado estos temas.

No esta demás entonces apuntar sobre la necesidad que esto tiene, mejorar las condiciones y climas de negocios en los países hacerlos similares, y que esto propicie un sistema de mercado abierto, competitivo y sobre todo que las reglas de juego estén claras, que no exista esa incertidumbre legal que muchas veces afrontan los empresarias.

Es de vital importancia emparejar las situaciones tributarias de precios de transferencia, con Administraciones Tributarias renovadas, con aplicaciones tecnológicas de vanguardia, es claro, que se necesita dar ese paso, creer en la hegemonía de negocios y sobre todo hacer que las fugas de capitales paren, sobre todo en estos momentos de pandemia que se viven en los países, sobre todo la región, subdesarrollada, que lo que más necesita es mantener esos negocios a flote, con condiciones favorables para su crecimiento económico y del país.

4.8 Supuestos básicos de la propuesta de mejora de la regulación de precios de transferencia en Guatemala

El presente informe presenta cuatro supuestos básicos sobre la mejora de regulación de precios de transferencia en Guatemala, como sigue:

- Supuesto no. 1: la homogenización tributaria de triangulo norte de centro américa, es importante, y ante igualdad de condiciones, los capitales pueden mantenerse abordo y genera posiciones claves en los empresarios, con reglas claras y sobre todo obligaciones tributarias bien definidas;

- Supuesto no. 2: el cumplimiento estricto al principio de legalidad; tal cual se ha abordado con anterioridad, este es el pilar del presente informe de investigación, su totalidad violación en las normas especiales de valoración en la Ley LAT, se hace imprescindible que este supuesto de violación sea quizá el más importante del informe.
- Supuesto no. 3: el beneficio en los flujos de efectivo de las empresas que pueden ser objeto de esta exención, debido a que existen empresas interesadas en esta ponencia, se torna totalmente de una ayuda económica a estas empresas poder regular montos mínimos y por supuesto por otro lado, el,
- Supuesto no. 4: la disminución de la muestra para empresas a auditar dicha regulación por parte de la administración tributaria, quien centraría sus esfuerzos en validar aquellas operaciones, totalmente grandes que requieren de un mayor grado de vigilancia por parte de la autoridad tributaria.

En ese sentido, los supuestos remarcados pretenden que exista una ley clara, y sutil para los empresarios y para la autoridad tributaria guatemalteca; dentro de las disposiciones esperadas se puede determinar que exista un lobby político adecuada que necesite incursionar estas reformas que tanta faltan hacen a Guatemala, aunque la sigan poniendo en el ojo de la población por ser un estado eminentemente inestable en sus leyes que de gobierno en gobierno van cambio, no generando estabilidad legal en el país, situación muy mal vista internacionalmente y con empresarios y capital extranjero que desea invertir en el país.

Dentro de los apoyos necesarios, claro esta, que la Universidad de San Carlos de Guatemala, juega un papel determinante en esta situación, sobre todo al crear estos espacios de difusión lo cual puede coadyuvar a que exista un interés claro y no partidario para que las mejoras se puedan dar de manera rápida y oportuna, es por ello que por el mandato constitucional se podría obtener el apoyo de la máxima dirigencia universitaria para poder plantear el entregable del presente informe como una propuesta de ley de la propia academia universitaria estatal guatemalteca; de no ser el

caso, se puede tener una siguiente opción que radicaría en el bueno acceso de los diputados al Congreso de la República, a través de sus asesores para poder plantear la situación y que esta propuesta de ley se presente como única o como anexo a otras existentes, quizá no en la materia pero que si reformen la LAT.

Dentro de las instituciones involucradas en el proceso de desarrollo de esta propuesta de ley se puede mencionar a la autoridad tributaria guatemalteca, al Colegio de Profesionales de Auditoría, a la propia Universidad de San Carlos de Guatemala y a las empresas clave interesadas en el tema, y que puedan estar siendo afectadas en sus flujos de efectivo ante la imposibilidad de pagar un experto tributario que de fe y razón por ejemplo de operaciones de USD 1,000 (el mismo estudio puede duplicar en costos la operación).¹

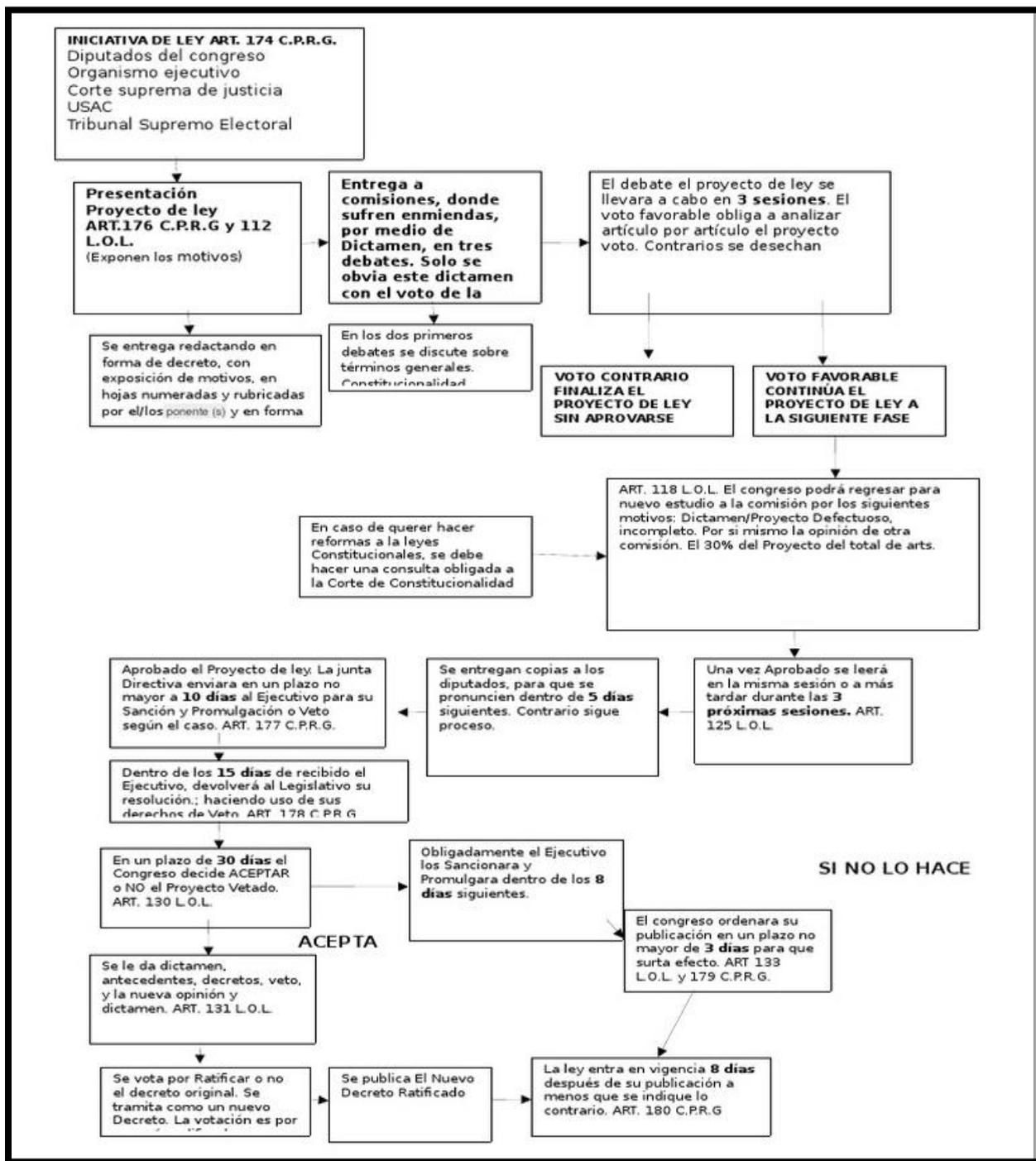
4.9 Implementación de la propuesta de reforma de ley de precios de transferencia en Guatemala

Es de conocimiento general que las leyes en Guatemala son aprobadas por el Congreso de la República de Guatemala, y todas, absolutamente todas llevan un proceso definido para su propuesta, discusión, aprobación y finalmente entrada en vigor.

El siguiente es un repaso de este procedimiento:

¹ Los estudios de precios de transferencia pueden estar oscilando sus costos entre los USD 2,000 a USD 3,000 más IVA en el mercado local guatemalteco, esto según información vertida por firmas de auditoría, personal de la autoridad tributaria y empresarios representantes de personas jurídicas a quienes aplica la legislación. (Datos tomados al 01 de septiembre de 2020).

Cuadro No. 4
Esquema de presentación y aprobación de leyes en Guatemala



Fuente: <https://es.scribd.com/document/323075568/Esquema-de-Creacion-de-Ley>

De acuerdo con el cuadro precedente, se puede observar que el artículo 174 de la Carta Magna guatemalteca, faculta a la Universidad de San Carlos de Guatemala a poder realizar y formular propuestas de ley.

Ante esta situación, a través del presente informe de investigación se instará a las partes interesadas para que se pueda formular esta ley, misma que ya cuenta con todas las necesidades básicas de una propuesta, con los considerandos respectivos, los artículos clave, así como claramente definida su entrada en vigor.

Esta implementación de propuesta, que cuenta ya con claridad, que respeta los principios tributarios guatemaltecos y que por supuesto llevará todo el proceso de ley para que pueda ser formulada, discutida, aprobada y en vigencia, no es más que un documento que puede ser bien llevado al pleno del Congreso por la propia Universidad estatal, quizá en su oportunidad deba ser presentada ante la autoridad tributaria guatemalteca y que se cuenta con su visto bueno para formulación y posterior aprobación.

Es por ello que reviste vital importancia que esta propuesta de ley cumpla con todos los requisitos consagradas en nuestra Carta Magna, y claro, por supuesto, que puede ser presentada por la autoridad educativa estatal universitaria, como una propuesta de ley de este máximo ente educativo.

No esta demás indicar, que de no contar con el apoyo suficiente, esta propuesta de ley y mejor de la apreciación de precios de transferencia en Guatemala, al no contar con el apoyo de la Universidad de San Carlos de Guatemala, puede ser presentada ante algún pleno de diputados que a través de sus asesores pueden pulirla y claro, presentarla como una propuesta de ellos, ya con los vicios de ley que pueda tener claros y con un celeridad que permita su aplicación pronta.

4.10 Periodo y forma de Implementación de la propuesta de Ley resultado del presente informe de investigación

Ante la situación contemplada anteriormente, se torna muy difícil pensar que esta ley pueda ser objeto de entrada en vigencia ya el próximo periodo fiscal, es decir a partir del 1 de enero de 2021, esto debido a que tal cual lo indica el artículo 7 del Código Tributario guatemalteco decreto 6-91:

“...La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.

2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.

3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código.

4. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación...”

De acuerdo con el numeral 2 del artículo en mención, esta ley modificaría cuantía ya que aplicaría montos mínimos a la regulación de precios de transferencia, por tanto, debería entrar en vigencia en el período fiscal posterior a su aprobación, es decir que si la misma se aprueba en el transcurso de 2021, debe quedar en vigencia el 1 de enero de 2022, claro está dentro de aproximadamente 3 años se verá el fruto de esta investigación y mejor de ley que se presenta.

Al tocar el punto de la forma en que esta propuesta de ley se debe presentar, claro esta que no se deber tergiversar su espíritu como tal, el cual rezaría claramente que obedece a reparar un vacío tributario que presenta, así como una ayuda analógica a las partes, tanto a la administración tributaria, como a los empresarios y entes jurídicos, por un lado disminuyendo las muestras de auditorías de gabinete o de enfoques determinados a ciertos contribuyentes que cumplen con la regulación, como en el flujo de efectivo futuros de empresas interesadas y que realicen operaciones en el mercado guatemalteco con empresas relacionadas del extranjero.

Es importante que la autoridad tributaria guatemalteca, al contar en sus manos con esta propuesta, defina esas empresas que pueden salir beneficiadas con la misma y que desde ya, con anticipación prepare el escenario fiscal de auditorías a las empresas a quienes si deberá revisar con mayor enfoque.

Es por ello que los beneficios de esta mejor de ley son grandes y sobre todo cuentan con los principios básicos de la tributación en Guatemala y consagrados en la Carta Magna, por eso resulta imperante poder establecer este trabajo y hacer ver a las autoridades guatemaltecas, a los empresarios, público en general y sobre todo a la propia academia universitaria los defectos de nuestras leyes y como con expertos tributarios que analizan cada caso, se puede dar un giro verdadero a la tributación en Guatemala, con enfoques más certeros y de menor riesgo, que posibiliten una verdadera fiscalización en precios de transferencia y que no se limite únicamente a solicitar el cumplimiento formal, es por ello, que las ventajas son grandes y su puesta en marcha, respeta totalmente el principio de Legalidad guatemalteco.

CONCLUSIONES

1. Las normativas conllevan un estricto protocolo de emisión y para que estas queden en vigor deben ser lo suficientemente claras, concisas y objetivas, manteniendo siempre dentro de su espíritu que el poder tributario del estado es ejercido por las entidades descritas en las leyes, que estas deben mantener su legalidad en todos los ámbitos, y en el caso que nos acontece, respetar los principios tributarios consagrados en nuestra carta magna, dentro del cual claro está que el más importante, entre otros, es el de legalidad, mismo que es totalmente claro y ante fallos constantes de la corte de constitucionalidad deja entrever que deben conservar todo su espíritu entre lo que resalta, dejar las bases tributarias claras, con las exenciones respectivas del caso.
2. Ante el problema detallado, es claro indicar la afirmación sobre las leyes guatemaltecas, mismas que son aprobadas sin pensar en las repercusiones futuras que estas llevarán, tal es el caso de la LAT que en tan solos sus primeros 3 meses de vigencia cobro más de 10 inconstitucionalidades, y puede sumársele una más ante lo demostrado por el presente informe de investigación como lo es la regulación de precios de transferencia que no cuenta con mínimos de aplicabilidad o no contiene una base de recaudación mínima o exenta, clara, amparada bajo el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Es de franca aceptación que en legislaciones de los países vecinos a Guatemala: El Salvador y Honduras, que se mantengan topes de aplicación, por un lado en El Salvador con una aplicación de precios de transferencia a empresas que operen arriba de USD 570 mil y en Honduras con operaciones mayores a USD 1 millón, contemplando así una base clara de regulación tanto en justicia tributaria como en legalidad teniendo las bases aplicables contempladas en cada una de sus regulaciones domésticas.
4. Ante una cultura tributaria destructiva imperante durante décadas identificada con las constantes inconstitucionalidades, es decir, ley que sale, ley que se impugna, a través del presente trabajo se anticipa una posible inconstitucionalidad a la regulación de precios de transferencia en Guatemala, por lo cual es necesario una mecánica de prevención oportuna a través de una reforma de ley a la regulación.

RECOMENDACIONES

1. Diligenciar adecuadamente las leyes tributarias del país se hace cada vez más necesario, debido a que a través de los años se ha podido observar que las mismas han encarecido rotundamente de conservar los principios tributarios consagrados en la Carta Magna guatemalteca, por lo cual es importante que cada uno de estas leyes, claro, cuando sean necesarias, conserven intrínsecamente cada uno de los principios tributarios que son los encargados de ejercer el estado de derecho tributario guatemalteco.
2. La legislación tributaria de Precios de transferencia en Guatemala debe contar con las bases tributarias claras consagradas en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, por lo tanto debería de contar con las bases mínimas de aplicación y como lo es claramente lo que sea detallado en el presente trabajo de investigación, una mínima de aplicabilidad, lo cual a través del presente informe se pretende que sea implementada en operaciones a partir de USD 1 millón de dólares estadounidenses.
3. Es importante para el Organismo Legislativo contar con asesores tributarios especializados que puedan dar un punto de vista internacional crítico sobre lo que acontece en el momento en que son puestas a su disposición las propuestas de ley tributarias; éstas comparaciones internacionales a realizar pueden ser lo suficientemente claras puesto que otros países que van a la vanguardia de las regulaciones, muchas veces impuestas por organismos internacionales, ya cuentan con las bases claras y definidas. No está demás dejar entrever la aceptación generalizada que se ha dado en El Salvador y Honduras, al contar con topes mínimos de aplicabilidad para esta regulación, por lo cual una renovación de la ley tributaria de Guatemala se hace cada vez más necesaria.
4. Proceder con la implementación de la reforma ley que se plantea en el presente informe se hace necesario ante los procesos futuros legales que se puedan tener, por tanto, con la propuesta de ley que se formula en el Anexo I del presente informe, se pretende tener una aceptación de empresarios guatemaltecos y de la propia autoridad tributaria guatemalteca.

BIBLIOGRAFIA

1. Arana Landín, Sofia, **El tratamiento tributario de las operaciones vinculadas internacionales**, (un estudio de los precios de transferencia en el impuesto sobre sociedades español 2001)
2. Alvarado Sandoval, José Alejandro, López Cruz, Ottoniel, **Derecho tributario y legislación fiscal**, (Impresión Serviprensa, S. A., año 2014)
3. Asian J. H., **Transfer Pricing**, **Asociación Argentina de Estudios Fiscales** (Boletín Informativo, Junio 97).
4. Benedé, Francisco, **Incidencia impositiva de los precios de transferencia: métodos de valoración adecuados**, (Partida doble 2,015)
5. Benítez Gómez, Juan Alberto, **Precios de Transferencia en la Ley de la Reforma Tributaria**, (Revista de Derecho Público)
6. Bergstein Klecking, Jonás King, **Apuntes a propósito de los precios de Transferencia**, (Revista Tributaria Número 209 pp 215-229)
7. Bettinger Barrios, Herbert, **Precios de transferencia sus efectos fiscales 2008**, (ISEF, Empresa Líder año 2008).
8. BuhlerOttmar, **Principios de Derecho Internacional Tributario**, editorial de derecho financiero, Madrid España, 1964, 395 Págs.
9. Blanco Dopico, María Isabel, **La Fijación de precios de transferencia y el control de gestión**, (Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Planificación Contable 1987)
10. Bonell Colmenero, Ramón, **La documentación en los precios de transferencia**, (Revista de estudios Jurídicos, económicos y sociales, 2,005)
11. Calderón Carrera, Manuel y Martín Jimenez, Adolfo, **Operaciones vinculadas, El ajuste secundario**, (Contabilidad y tributación núm. 316 Centro de Estudios Financieros, julio de 2009)
12. Carmona Fernández, N, Durán Rodríguez, Vicente, **Supuestos prácticos de Documentación de Operaciones vinculadas**, (Valencia Edición fiscal CISS, 2009)
13. Carrera Raya, Francisco José, **Manual de Derecho Financiero, v.1: Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos**, editorial Tecnos, Madrid España, 1994, 278 Págs.
14. Carrera Raya, Francisco José, **Manual de Derecho Financiero, v.2: Derecho Tributario**, editorial Tecnos, Madrid España, 1994, 293 Págs.
15. Carrera Raya, Francisco José, **Manual de Derecho Financiero, v.3: Derecho Presupuestario**, editorial Tecnos, Madrid España, 1994, 181 Págs.
16. Casado Ollero, Lozano, Serrano, Martín QueraltTejerizo López. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. Madrid: 13ª edición, Editorial Tecnos, 2004.
17. Catinot, S.G., Campagnale, N.P. y Parrondo, A.J., **Precios de transferencia**, Revista Técnica Tributaria N* 99

18. Cazorla Prieto, Luis María, **Derecho financiero y tributario, Parte General**, Editorial Navarra, España, 2003.
19. Collado Yurrita, Miguel Ángel, **Derecho tributario parte general**, editorial Atalier, Barcelona, 2007.
20. Costa, Mercé, **Teoría Básica de los impuestos: un enfoque económico**, España, 2006
21. Cosín Ochaíta, Rafael, **Fiscalidad de los precios de transferencia**, (CISS grupo Wolters Kluwer)
22. Cruz Amorós, Miguel, **Los precios de transferencia y deslocalización de beneficios**, (Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, año 1997)
23. D'Agostino, Hernán M. **Análisis de la normativa, Métodos aplicables, Transacciones comparables, Obligaciones a cumplir, Práctica integral**, (Errepar 2008)
24. De Pablo Varona, Carlos, **Las operaciones vinculadas en el IRPF**, (Barcelona, Tirant lo Blanch, 2002)
25. De la Garza, Sergio Francisco, **Derecho Financiero Mexicano**, editorial Purrua México, México, 1969.
26. Delgado Pacheco, Abelardo, **Algunas cuestiones de procedimientos en los ajustes por precios por transferencia en el Ordenamiento tributario español**, (Impuestos , Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, año 1998)
27. Ferreiro Lapatz, Jose Juan, **curso de derecho financiero Español**, editorial Marcial Pons, Madrid, 2004.
28. Figueroa, A.H., **Precios de transferencia. Implicancias y recomendaciones**, Boletín de la DGI N° 512.
29. Fraschini Silvarredonda, Juan Ignacio, y Rybnk, Daniel, **¿Que son los precios de transferencia y cómo ayudan a las empresas?** (Revista de antiguos alumnos, año 11, abril de 2008).
30. Garcia Novoa, César, **El ajuste secundario en las operaciones vinculadas** (Quincena fiscal Ananzadi, 2012).
31. García Prats, Francisco Alfredo, **Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea**, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales 2005).
32. García-Herrera, Blanco, Cristina, **Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades**, (Madrid, Ministerio de Hacienda Instituto de Estudios Fiscales, 2001).
33. García de la Mora, Leonardo, **Derecho financiero y tributario**, editorial José María Bosch, Barcelona España, 1999, 446 Págs.
34. García-Mochales Correa, Juan, **Claves de las operaciones vinculadas**, (Estrategia financiera, 2009).

35. González-Cuéllar Serrano, María Luis, **Los acuerdos previos sobre precios de transferencia**, (Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, 1999).
36. Gotlib, Gabriel, **Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria**, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires: 2005
37. Herrero Mallol, C., **Precios de transferencia internacionales**, (Aranzadi Editorial).
38. Hubert. M. A. Hamaeekers, **Precios de transferencia, Historia, Evolución y perspectivas en fiscalidad Internacional** (3era. Ed. Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2007).
39. Kumor, Daniela, Precios de transferencia, en Naviera, (Gustavo y Revilla, Pablo, Argentina 2010).
40. Lampreave Márquez, Patricia, **Las multinacionales frente a la nueva regulación sobre los precios de transferencia**, (Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y jurisprudencia, año 2007).
41. López de Haro, Ramón, y Ortega, Mario, **Novedades fiscales en materia de precios de transferencia**, (Estrategia financiera año 2006).
42. López Díaz, Antonio, **Determinación y estimación de la base imponible, conceptos diferentes y regímenes diferentes**, (Cívitas, Revista española de Derecho financiero año 2008).
43. López Geta, José María, **Los precios de transferencia, camino por andar**, (Impuestos, doctrina, legislación y jurisprudencia año 1995)
44. Lucas Mas, Mayra O, **Los sistemas de precios de transferencias en perspectivas impositivas y aduaneras**, (Análisis y posibles vías de conciliación, Madrid Instituto de Estudios fiscales, año 2009).
45. Martín, José María, **Derecho Tributario General**, ediciones Depalma, buenos aires, argentina, 1995, 436 Págs.
46. Martín Queralt, Juan, et al. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. Editorial Tecnos, Madrid: 2005
47. Martín Queralt, Juan et al. **Manual de Derecho Tributario - Parte Especial. S.E. 3ª edición, España: septiembre 2006**.
48. Martín Jiménez, Adolfo, **Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España**, (Fundación Pedro Barrrie de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, año 2012).
49. Martínez-Carrasco, Pignadelli, José Miguel, **El ajuste secundario en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**, (Quincena fiscal aranzandi, año 2008).
50. Mecikovsky, J.L., **Precios de transferencia** (Ediciones Macchi, 2000)
51. Mendoza, Edgar, **Fascículos sobre derecho tributario**, (ISBN 978-2013)
52. Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho Financiero; Derecho Tributario**, litográfica print color, Guatemala, 2000, 186 Págs.
53. Morales Sánchez, Elena, **El Ajuste Secundario en las Operaciones Vinculadas**, (Foro de actualidad, Uría Menéndez, año 2009).

54. Moreno Fernández, Juan Ignacio, **La tributación de las Operaciones Vinculadas, Impuesto sobre la renta de las personas físicas**, (Pamplona Aranzadi 1998).
55. Mosqueda, Rubén M, **Los precios de transferencia internacionales bajo el enfoque de la Administración Financiera**, (Partida Doble, año 2002).
56. Musgrave, Richard, **Sistemas Fiscales**, editorial Aguilar, Madrid España, 1973
57. Neumark, Fritz, **Principios De La Imposición**, instituto de estudios fiscales, Madrid España. 1994.
58. OCDE, **Directrices aplicables en materia de precios de transferencia y empresas multinacionales y administraciones tributarias**.
59. Oficina Internacional de Documentación Fiscal- Países Bajos, **Los Precios de transferencia en el inicio del siglo XXI** (Boletín AFIP Nro. 31, Febrero 2000).
60. Parejo Gámir, José Alberto, **Manual de sistema financiero español**, editorial Ariel, Barcelona España 2007, 672 Págs.
61. Pérez M., José Antonio, **sistemas tributarios de los gobiernos locales en el istmo centroamericano**. Naciones Unidas, comisión económica para América latina y el caribe, Santiago de Chile, 1998, 79 Págs.
62. Pérez Royo, Fernando, **Derecho Financiero y Tributario Parte General**, editorial civitas, Madrid España, 2004.
63. Pereira-Orozco, Alberto, E. Richter, Marcelo Pablo, **Derecho Constitucional**, (Segunda Edición Corregida, ampliada y actualizada, EDP año 2005).
64. Pistone, Pasquale, **La globalización tributaria y la necesidad de establecer un tribunal fiscal Internacional**, (Revista Derecho Tributario Global, Revista de Derecho Latinoamericano, Argentina 2010).
65. Plazas Vega Mauricio A. **Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario v. 1 ideas políticas y hacienda pública, derecho del gasto público y derecho presupuestario**. Editorial Temis, Bogota Colombia, 2006, 707 Págs
66. Plazas Vega Mauricio A. **Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario v. 2 Derecho Tributario**. Editorial Temis, Bogota Colombia, 2006, 763 Págs.
67. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, **Precios de Transferencia**, (Ediciones Tributarias Latinoamericanas, año 2005).
68. Rivas Nieto, Viviana, **Fiscalidad internacional, los precios de transferencia**, (Instituto de Estudios de la finanzas Públicas, Argentina, Año 2009).
69. Rosa Rando, Viviana, **Fiscalidad internacional los precios de transferencia**, (Instituto de estudios de la Finanzas Públicas Argentina, año 2002).
70. Rosembuj, Tulio, **Precios de Transferencia, acuerdos de contribución y reparto de costos**, (Revista de la economía social y de la empresa, año 2007).
71. Rubio Guerrero, Juan José, **Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España**, (departamento de Economía aplicada año 1998).

72. Salas Galvan, Gemma, **Los Precios de transferencia internacionales, su tratamiento tributario**, (Valencia, Tirant Lo Blanch 2003).
73. Sanz Gadea, Eduardo, **Transparencia Fiscal Internacional**, Ediciones: Estudios Financieros, Madrid: 1996.
74. Sevilla Segura, Jose V., **Política Y Técnica Tributarias**, instituto de estudios fiscales, manuales de la escuela de la hacienda pública, Madrid, 2004
75. Schuster, C., **Nuevo informe de la OCDE sobre precios de transferencia** (Periódico Tributario Nro. 106, 1/4/1996).
76. Scalone, E.L., **Precios de transferencia situación actual en Argentina**, (Derecho Tributario).
77. Slagmulder, Regine, y Cooper Rbin, **La determinación de los precios de transferencia**, (Harvard Deusto Márketing, y ventas, año 2001).
78. Torre delgadillo, Vicente, **Precios de Transferencia, análisis teórico - práctico**, (Editorial Trillas año 2012).
79. Trape Viladomat, Montserrat, **el foro sobre los precios de transferencia en la Unión Europea**, (Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, año 2005).
80. Uckmar, Víctor, **Curso de Derecho Tributario Internacional**, Uckmar, Víctor, Coordinador, Editorial Temis, Colombia: 2003
81. Villegas, Héctor. **Manual de finanzas publicas**. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000, 460 páginas.
82. Villegas Héctor, **Curso de Finanzas; Derecho Financiera y Tributaria**, ediciones desalma, buenos aires, argentina, 1987.
83. Witker V. Jorge, **Derecho Económico**. Editorial Harla, México, 1985, 480 Págs.
84. Wolfsohn, A. E., *Precios de transferencia* (Errepar, 2000).

85. Referencias Electrónicas.

86. <http://www.deloitte.com.ar>

87. <http://www.aaef.org.ar/boletin/articulo/mar01.htm>

88. http://www.cpcecf.org.ar/files/imp_gana/indice.htm

89. <http://www.afip.gov.ar>

90. <http://www.mecon.gov.ar>

91. Referencias Legales.

92. Constitución Política de la República de Guatemala.

93. Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas (Decreto No. 10-2012)

94. Reglamento sobre Impuesto Sobre la Renta (Acuerdo No. 213-2013).

95. Reglamento Sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Acuerdo No. 5-2013).

ANEXO I

Propuesta de Reforma de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, para la exención de la realización del Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala, a empresas que realicen operaciones con partes relacionadas en el extranjero consideradas como montos mínimos o inmateriales.

DECRETO NÚMERO xx-20xx

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos y que el mandato constitucional de guardar conducta fraternal entre sí, obliga a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa. Que la Constitución Política de la República establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y mantenido.

CONSIDERANDO:

Que la Ley de Actualización Tributaria trajo a la vida jurídica la regulación en materia de precios de transferencia. Que le corresponden a las leyes tributarias ser justas y equitativas, cumplir con el principio de legalidad y considerar los hechos imposables, exenciones y tasas.

CONSIDERANDO:

Que es necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, equitativa y que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, y otras disposiciones que le

permitan a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en dichas leyes.

CONSIDERANDO:

Que corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes tributarias, que tiendan a combatir la evasión y elusión fiscal y a la actualización de la normativa legal tributaria, basados en la solidaridad de los habitantes del país.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confieren los artículos 135 inciso d), 171 incisos a) y c), 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

REFORMAS A LA LEY DE ACTUALIZACION TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA.

Artículo 1. Se adiciona el artículo 57 A. a la ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 el cual queda así:

ARTICULO 57 A. Operaciones exentas de la regulación de reglas de valoración entre partes relacionadas

Quedan exentas de valoración y análisis en materia de precios de transferencia, las operaciones que en el ejercicio fiscal correspondiente no superan el valor de USD 999,999.99 (novecientos mil novecientos noventa y nueve con 99 centavos dólares de los estados unidos americanos) y su conversión al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio fiscal correspondiente que se informa.

Artículo 2. Vigencia. El presente decreto fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de dos terceras partes del total de Diputados que integran el Congreso de la República de Guatemala, aprobado en un solo debate y entrará en vigencia el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

La aplicación se efectuará conforme el artículo 7 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

REMÍTASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL xx DE xxx DE DOS MIL .

PRESIDENTE

SECRETARIA

SECRETARIO

ANEXO II

Encuestas realizadas a empresas, funcionarios, asesores y gerencias en Guatemala:

Encuesta Guatemala, Precios de Transferencia

Encuesta PT Guatemala

***Obligatorio**

Es usted: *

- Profesional Independiente
- Trabajador en relacion de dependencia
- Empresario
- Otro

Sabe de que se trata el tema de precios de transferencia en Guatemala y a niv mundial *

- Sí
- No
- Tal vez

Esta de acuerdo con esta regulación en Guatemala *

- Sí
- No

Sabe el monto promedio de honorarios que cobra un profesional por realizar el Estudio de Precios de Transferencia en Guatemala: *

- Sí
- No

A su criterio, esta regulación ha servido en Guatemala para aumentar la recaudación tributaria *

- Sí
- No
- Tal vez

Sabia ud que esta regulación viola principios tributarios guatemaltecos *

- Sí
- No

Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma de ley para que existan montos exentos para realizar el estudio de precios de transferencia en Guatemala *

- Sí
- No

Sabia ud que en El Salvador y Honduras, existen montos minimos para que las empresas realicen el estudio de precios de transferencia, El Salvador: operaciones mayores a USD 560 mil, Honduras: operaciones mayores a USD 1 millón. *

- Sí
- No
- Tal vez

Conociendo la anterior pregunta, cual sería el rango que sugiere se use para tener operaciones exentas del estudio de precios de transferencia en Guatemala: *

- Mayores a USD 250,000
- Mayores a USD 500,000
- Mayores a USD 1,000,000
- Otro: _____

Enviar

A empresas, funcionarios, asesores y gerencias en El Salvador:

Encuesta Precios de Transferencia El Salvador

*Obligatorio

Es ud.: *

- Profesional liberal independiente
- Trabajador en relación de dependencia
- Empresario
- Otro: _____

Sabe de que se trata la regulación de precios de transferencia a nivel El Salvador y mundial: *

- Sí
- No
- Tal vez

Cree ud. que esta regulación ha logrado aumentar el nivel de recaudación tributaria en El Salvador? *

- Sí
- No
- Tal vez

Sabe ud. que existe una regulacion de exención de operaciones para realizar el estudio de precios de transferencia en El Salvador: *

- Sí
- No
- Tal vez

Cree ud. que esta regulación de realizar el estudio en operaciones arriba de USD 560 mil, es totalmente justa y equitativa? *

- Sí
- No
- Tal vez

Sabe ud. el valor medio de cobro de honorarios de un profesional experto en precios de transferencia para realizar el estudio correspondiente anualmente? *

- Sí
- No
- Tal vez

Conoce empresas que hagan caso omiso a la regulacion en materia de precios de transferencia en El Salvador: *

- Sí
- No
- Tal vez

Aumentaría ud la exención para realizar el estudio de precios de transferencia en El Salvador, de existir una propuesta de reforma de Ley? *

- Sí
- No
- Tal vez

Enviar

A empresas, funcionarios, asesores y gerencias en Honduras:

ENCUESTA PRECIOS DE TRANSFERENCIA HONDURAS

*Obligatorio

Es ud.: *

- Profesional independiente
- Trabajador en relación de dependencia
- Empresario
- Otro: _____

Sabe de que se trata la regulación de precios de transferencia a nivel Honduras y mundial: *

- si
- No

Cree ud. que esta regulación ha logrado aumentar el nivel de recaudacion tributaria en Honduras? *

- Sí
- No
- Tal vez

Sabe ud. que existe una regulación de exención de operaciones para realizar el estudio de precios de transferencia en Honduras:

- Sí
- No
- Tal vez

Cree ud. que esta regulación de realizar el estudio en operaciones arriba de USD 1 millón, es totalmente legal?

- Sí
- No
- Tal vez

Hace caso ud. de esta regulación, es decir, realizar el estudio en operaciones que superen el USD 1 millón:

- Sí
- No
- Tal vez

Sabe ud. el valor medio de cobro de honorarios de un profesional experto en precios de transferencia para realizar el estudio correspondiente anualmente?

- Sí
- No
- Tal vez

Conoce empresas que hagan caso omiso a la regulación en materia de precios de transferencia en Honduras:

- Sí
- No
- Tal vez

Enviar

INDICES DE CUADROS Y GRÁFICAS

Cuadros:

<i>Cuadro No. 1</i>	16
<i>Resumen de aplicabilidad de Precios de Transferencia en El Salvador</i>	
<i>Cuadro No. 2</i>	23
<i>Resumen de aplicabilidad de Precios de Transferencia en Honduras</i>	
<i>Cuadro No. 3</i>	29
<i>Resumen de aplicabilidad de Precios de Transferencia en Guatemala</i>	
<i>Cuadro No. 4</i>	65
<i>Esquema de presentación y aprobación de leyes en Guatemala</i>	

Gráficas:

<i>Gráfica No. 1</i>	57
<i>Pregunta: ¿Sabía usted que esta regulación viola principios tributarios guatemaltecos?</i>	
<i>Gráfica No. 2</i>	59
<i>Pregunta: ¿Cree ud. que esta regulación de realizar el estudio en operaciones arriba de USD 560 mil, es totalmente justa y equitativa?</i>	
<i>Gráfica No. 3</i>	60
<i>¿Cambiaría el monto de exención de la legislación de precios de transferencia?</i>	
<i>Gráfica No. 4</i>	61
<i>¿Hace caso ud. de esta regulación, es decir, realizar el estudio en operaciones que superen el USD 1 millón?</i>	