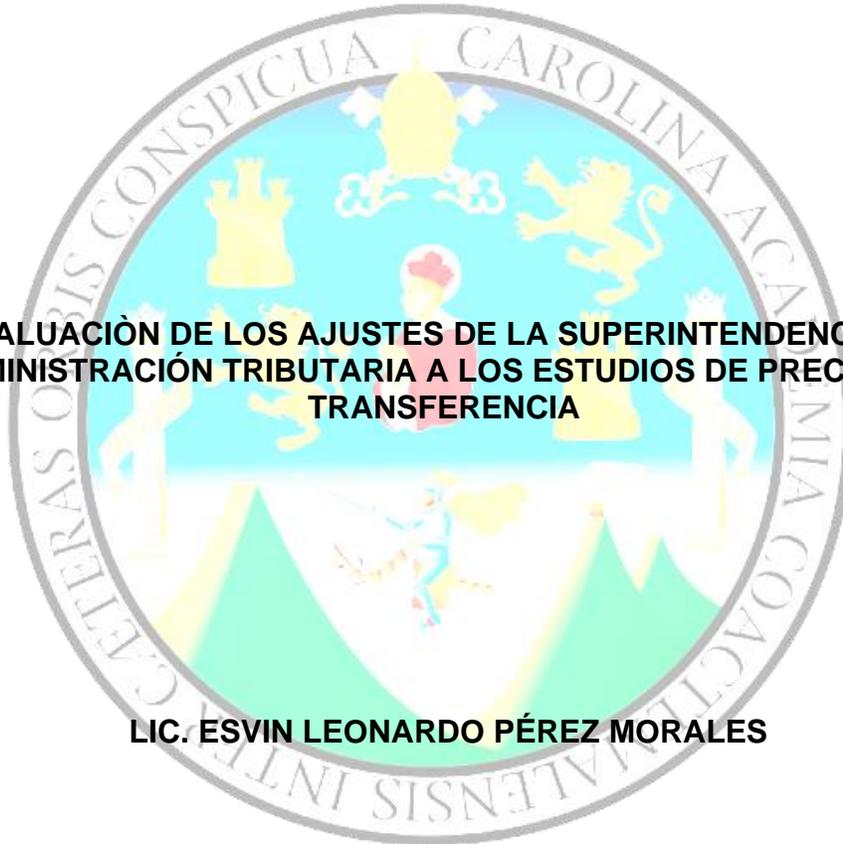


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**EVALUACIÓN DE LOS AJUSTES DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS ESTUDIOS DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA**



LIC. ESVIN LEONARDO PÉREZ MORALES

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARÍA**



**EVALUACIÓN DE LOS AJUSTES DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS ESTUDIOS DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA**

Informe final del Trabajo Profesional del Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, con base en el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso

MSc. LIC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor

LIC. ESVIN LEONARDO PÉREZ MORALES

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020.

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

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: P.C. Silvia Oviedo
Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

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

Coordinador: Msc. José Antonio Diéguez Ruano.
Evaluador: Msc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador: Msc. Luty Anaytte Gómez Martínez



ACTA/EP No. 03249

ACTA No. GT-D-24-2020

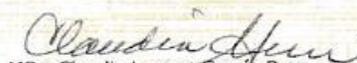
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 24 de octubre de 2020, a las 14:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Esvin Leonardo Pérez Morales, carné No. 200817886, 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: "EVALUACIÓN DE LOS AJUSTES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 72 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

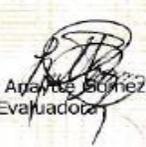
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinticuatro días del mes de octubre del año dos mil veinte.



MSc. José Antonio Djéquez Ruano
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluadora



MSc. Luty Arroyave Gómez Martínez
Evaluadora



Lic. Esvin Leonardo Pérez Morales
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Esvin Leonardo Pérez Morales incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 05 de noviembre de 2020.

(f) 

Msc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS: Por colmar mi vida de salud, valor, sabiduría, humildad y perseverancia, pero sobre todo por permitirme tener tan buena experiencia dentro de esta Universidad.
- A MIS PADRES: Miguel Pérez y Leona Morales, por haberme forjado como la persona que soy, quienes iluminan mi camino con esperanza, confianza, comprensión, sabiduría y sencillez, por enseñarme a valorar tanto un triunfo como una derrota, por ser ellos un ejemplo de amor y perseverancia.
- A MI ESPOSA: Irma Pérez, Porque siempre me ha comprendido y apoyado en el principio y final de cada una de mis metas, hemos compartido alegrías y tristezas.
- A MIS HIJOS: Karen Pérez (mi princesa) y Abdiel Pérez (mi Leo), porque son la bendición más grande de mi vida y el motor para lograr alcanzar el éxito.
- A MIS HERMANOS: Para que éste logro sea una inspiración para Ustedes, que aún con dificultades, con la bendición de Dios toda meta se puede lograr.
- A MI FAMILIA: Por sus muestras de cariño y por creer en mí.
- A ALGUIEN ESPECIAL: A mi Hermana Hilda Pérez, que bajo su escasez y esfuerzo me ayudo económicamente al inicio de mi carrera, sé que desde el cielo está muy orgullosa de mí.
- A MIS AMIGOS: Amigos, que de una u otra manera me brindaron su apoyo: un agradecimiento sincero, por abrir las puertas de la amistad y por las palabras de aliento que en todo momento han sabido expresar.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE LAS CIENCIAS ECONOMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

CONTENIDO

	Pág.
RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1 Los precios de transferencia en Guatemala.....	1
1.2 Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria y obligaciones de los contribuyentes en materia de Precios de Transferencia.....	2
1.3 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Guatemala.....	6
2. MARCO TEÓRICO	7
2.1 Intercambio de información tributaria.....	7
2.2 Precios de transferencia	7
2.3 Ámbito de aplicación de la normativa de precios de transferencia	8
2.4 Objetivos de la regulación legal de los precios de transferencia.....	8
2.5 Métodos para la determinación de los precios de transferencia	8
2.6 Acuerdos de precios por anticipado.....	11
2.7 Facultades de la Administración Tributaria	11
2.8 Obligaciones de los contribuyentes	11
2.9 Términos contractuales.....	12
2.10 Criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT – en auditorías de precios de transferencia	12
2.12 Sentencias emitidas por las Administraciones Tributarias por ajustes a los precios de transferencias en otros países.	19
2.14 Definiciones claves	25
3 METODOLOGÍA	28
3.1 Definición del problema.....	28
3.2 Delimitación del problema.....	28
3.3 Objetivos	29
3.4 Diseño utilizado.....	29
3.5 Métodos, técnicas e instrumentos.....	30
4 DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	34
CONCLUSIONES.....	51
RECOMENDACIONES	52

BIBLIOGRAFÍA..... 53
EGRAFÍA..... 55
ANEXOS..... 57
ÍNDICE DE CUADROS 69
ÍNDICE DE GRÁFICAS 70

RESUMEN

Los precios de transferencia en Guatemala en el año 2009, la organización no gubernamental internacional Christian Aid expresó interés en apoyar los esfuerzos de Guatemala por combatir la impunidad fiscal, en sintonía con corrientes internacionales como el propósito del denominado G-202 para promover la desaparición de los paraísos fiscales. En 2010, Christian Aid y el Icfef acordaron sumar esfuerzos para investigar y analizar las opciones más apropiadas tendientes a lograr que Guatemala desarrolle capacidades para el control tributario internacional.

Es importante mencionar que en febrero de 2012 el Congreso de la República de Guatemala aprobó una reforma tributaria completamente nueva, que pretende modernizar sustancialmente el Impuesto Sobre la Renta, incluyendo aspectos de tributación internacional y regulación de precios de transferencia” con el nombre Ley Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, incluyendo el principio de libre competencia establecidas en las Directrices Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), posteriormente, en mayo 2013 fue publicado el Acuerdo Gubernativo 213-2013 el cual explica los lineamientos adicionales sobre la aplicación de las Normas Especiales de Valorización entre Partes Relacionadas, sin embargo, el 20 de diciembre de 2013, fue publicado el Decreto 19-2013, suspendiendo su vigencia mismas que volvió a surtir efecto el 1 de enero de 2015.

Asimismo; la Administración Tributaria aplicó la normativa en precio de transferencia en los años 2015 al 2017 a un total de 1,345, 1,405 y 1,453 contribuyentes de que sí realizan operaciones con empresas relacionadas. El 4 de diciembre de 2018 fue publicado por Deloitte Guatemala en su página oficial que SAT había realizado 25 auditorías enfocadas en precios de transferencia, sin embargo, 18 auditorías practicadas efectuaron ajustes que ascienden a Q1 mil 194 millones, con un impacto en Q330 millones en Impuesto Sobre la Renta. Los ajustes siguen la fase administrativa y, ninguno, ha llegado a lo contencioso administrativo.

El desarrollo del presente informe gira en torno a esta problemática, y principalmente en “Evaluar cuáles son las principales causas desde el punto de vista del Gestor Tributario por los que la Superintendencia de Administración Tributaria está aplicando ajustes a los Estudios de Precios de Transferencia de los contribuyentes en Guatemala que realizaron transacciones con sus partes relacionadas en el Exterior, en los años 2014 al 2018” y para llegar al contexto de dicha problemática fue necesario utilizar una metodología basada en un diseño experimental transversal de tipo exploratorio de investigación que permite lograr un alcance explicativo de los resultados al describir las relaciones que tienen las variables del problema analizado.

Se utilizaron cuestionarios, como instrumentos para recolectar información de la unidad de análisis, a la Administración Tributaria, Expertos en Precios de Transferencias del Sector Privado y a los Profesionales de las Ciencias Económicas de las distintas Universidades de la Ciudad de Guatemala, por el periodo analizado 2014 al 2018.

Entre los principales resultados se determinó que los ajustes a los precios de transferencia en Guatemala fueron por compras e importaciones derivado que los precios pactados en el contrato con sus relacionadas son distintos a lo pactado, valoración de las mercancías, mal cálculo de utilidad, etc., ocasionando sanciones de carácter sustancial, formal y penal.

Entre las conclusiones se encuentra: Con la vigencia de la normativa de Precios de Transferencia regulada en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala y la Guía Técnica de Estudios de Precios de Transferencia en donde se establecen los parámetros que se refieren a: la forma de presentación, contenido, fórmulas de cálculo y análisis a realizar para un correcto y estandarizado análisis de precios de transferencia se identificó que con base a los mismos la Administración Tributaria ha realizado ajustes a los estudios de precios de transferencias en los años 2014 al 2018

INTRODUCCIÓN

El informe denominado “Evaluación de los Ajustes de la Superintendencia de Administración Tributaria a los Estudios de Precios de Transferencia” es el resultado de la aplicación de la normativa en precios de transferencia a entidades que comercialicen bienes tangibles, intangibles o prestación de servicios a empresas vinculadas o asociadas residentes en Guatemala y una residente en el extranjero de acuerdo al Principio de Libre Competencia por la Administración Tributaria con la vigencia del decreto 10-2012 Ley de actualización Tributaria, artículo 55 del cuerpo legal citado.

La temática abordada en el informe gira sobre evaluar cuáles son las principales causas desde el punto de vista del Gestor Tributario por los que la Superintendencia de Administración Tributaria está aplicando ajustes a los estudios de Precios de Transferencias de los contribuyentes en Guatemala que realizaron transacciones con sus partes relacionadas en el Exterior.

Es importante mencionar que los elementos que, en su conjunto, permitieron arribar a conclusiones objetivas e integrales sobre el tema abordado, de tal manera que el presente informe cuenta con los siguientes capítulos:

La primera sección consiste en los antecedentes que nos permiten conocer el tema, de los acontecimientos que ha sucedido a lo largo de la historia y que ha dado origen a cada uno de los elementos del problema investigado, así como: “Los precios de transferencia en Guatemala, Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria y obligaciones de los contribuyentes en materia de Precios de Transferencia y Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Guatemala.

En la segunda sección se abordan las diferentes teorías que dan sustento a los principales elementos del problema, entre los cuales se puede mencionar: el intercambio de información tributaria, precios de transferencia, ámbito de aplicación de la normativa

de precios de transferencia, objetivos de la regulación legal de los precios de transferencia y métodos para la determinación de los mismos entre otros.

En la tercera sección se define la metodología utilizada para el desarrollo de la investigación, en el que se muestra la definición y delimitación del problema, así como los objetivos, diseño utilizado, métodos, técnicas e instrumentos aplicados los cuales permitieron la realización del estudio objeto del mismo.

La última sección desarrolla la discusión de los resultados obtenidos con base a la información recabada de la unidad de análisis, siendo estos la Administración Tributaria, los Profesionales y Expertos, el cual está estructurado para dar respuesta y cumplimiento a los objetivos específicos trazados.

Seguidamente se mencionan las conclusiones y recomendaciones desarrolladas. Por último, se encuentra la bibliografía y los anexos que fundamentan la realización del presente informe.

1. ANTECEDENTES

Los antecedentes de las “Evaluación de los ajustes de la superintendencia de administración tributaria a los estudios de precios de transferencia” nos permiten conocer el tema, de los acontecimientos que ha sucedido a lo largo de la historia y que ha dado origen a cada uno de los elementos del problema investigado, así como los estudios e indagaciones que al respecto se han efectuado y que describen información importante para el desarrollo y solución del problema.

1.1 Los precios de transferencia en Guatemala

El boletín No. 15 Estudios Fiscales en el tema “Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala, expresa que: En 2009, la Organización no Gubernamental Internacional Christian Aid expresó interés en apoyar los esfuerzos de Guatemala por combatir la impunidad fiscal, en sintonía con corrientes internacionales como el propósito del denominado G-20 para promover la desaparición de los paraísos fiscales. En 2010, Christian Aid y el Icefi acordaron sumar esfuerzos para investigar y analizar las opciones más apropiadas tendentes a lograr que Guatemala desarrollará capacidades para el control tributario internacional.

Por su parte, las autoridades guatemaltecas habían reconsiderado la necesidad de adaptar al sistema tributario los desafíos que plantea el proceso de globalización económica. En general basada en las recomendaciones planteadas por el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal en 2008, en febrero de 2012 el Congreso de la República de Guatemala aprobó una reforma tributaria completamente nueva, que pretende modernizar sustancialmente el Impuesto Sobre la Renta, incluyendo aspectos de tributación internacional y regulación de precios de transferencia” con el nombre Ley Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, incluyendo el principio de libre competencia establecidas en las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y asegurarse que la base tributaria, gravable o imponible de una empresa multinacional esté distribuida adecuadamente entre sus partes. (ICEFI, 2012)

Las Normas Especiales de Valorización entre Partes Relacionadas se encuentra en el Capítulo VI, del Título II, de la Ley de Actualización Tributaria, mismo en el que se especifica la información de cumplimiento en materia de Precios de Transferencia por parte del contribuyente, siendo compuesta por los principios generales de información y documentación, métodos de aplicación y normas de valoración.

Posteriormente, en mayo 2013 fue publicado el Acuerdo Gubernativo 213-2013 el cual explica los lineamientos adicionales sobre la aplicación de las Normas Especiales de Valorización entre Partes Relacionadas, sin embargo, el 20 de diciembre de 2013, fue publicado el Decreto 19-2013, que otorgó la suspensión de las mismas, el cual fueron reactivadas a partir del 1 de enero de 2015. Aún y cuando existió dicha suspensión para las obligaciones de Precios de Transferencia correspondientes al ejercicio fiscal 2013, el citado decreto estableció que, durante el plazo de suspensión, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT Guatemala) podría solicitar información a los contribuyentes respecto de sus precios de transferencia con el objetivo de formar bases de datos nacionales, provocando que se registren múltiples auditorías de precios de transferencia correspondientes a las operaciones intercompañía realizadas durante la gestión fiscal 2013.

1.2 Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria y obligaciones de los contribuyentes en materia de Precios de Transferencia.

En su página web, (Consulting, T.P., 2018), menciona “Alerta sobre Precios de Transferencia en GUATEMALA 004-2018 ajustes de precios de transferencia; resultados de las auditorías efectuadas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En Guatemala el ente público encargado de fiscalizar el debido cumplimiento de la normativa de precios de transferencia es la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. El Artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria establece las facultades de dicha institución en materia de precios de transferencia “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

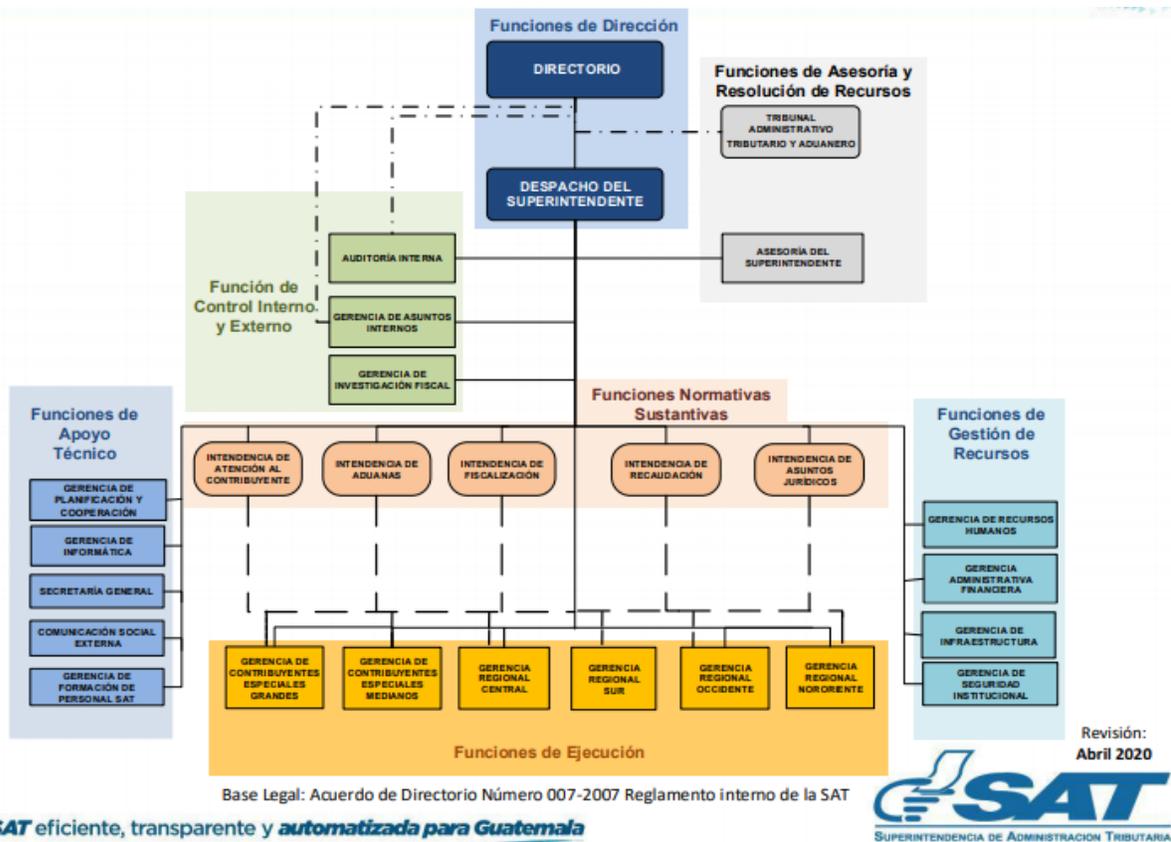
correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario”. En otras palabras, la Administración Tributaria guatemalteca tiene la facultad de verificar mediante los procedimientos correspondientes que los contribuyentes que realizan 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.

Por otro lado, los Contribuyentes están encaminados a cumplir las normas tributarias en tanto que éstas contengan obligaciones jurídicas tributarias de dar o en su caso de hacer, no hacer o soportar (en el caso de las fiscalizaciones). 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”.

Corresponde entonces a la Administración Tributaria las facultades de gestión, inspección y recaudación de los tributos; en consecuencia, de ello, durante los años 2016, 2017 y 2018; la –SAT- requirió 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. Ante esto, es necesario que los contribuyentes cuenten con la documentación y soportes adecuados para demostrar la correcta determinación de sus precios”.

Derivado de lo anterior es conveniente conocer su estructura organizacional.

Gráfica No. 1:
Estructura Organizacional de Primer Nivel de la Superintendencia de Administración Tributaria



Fuente: extraída de la página de (Portal SAT, 2020) .

Es importante mencionar que la Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias de la SAT en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras. En febrero de 2011, la SAT anunció la creación, dentro de la Intendencia de Fiscalización, el Departamento de Fiscalidad Internacional, unidad que incluiría, dentro de sus atribuciones, desarrollar la capacidad para el control tributario de precios de transferencia. Este Departamento de Fiscalidad Internacional, conjuntamente con el de Recaudación y Gestión”.

(Consultoría Técnica Profesional, 2018), en su revista “Fiscalización Precios de Transferencia 2018” Recientemente la Superintendencia de Administración Tributaria -

SAT- presentó el Plan Estratégico Institucional 2016-2020, denominando el año 2018 como “Año del combate al Contrabando y la Defraudación Aduanera” con el objetivo de aumentar la recaudación de impuestos, recuperar la confianza de los tributarios y retomar el control de las Aduanas. Dentro de las acciones para aumentar la recaudación de impuestos, será la fiscalización o auditorías de precios de transferencia, mediante programas de fiscalización, los cuales permitan realizar auditorías focalizadas e integradas, así como la oportuna evaluación de resultados; los criterios utilizados para la fiscalización son:

- Verificar la presentación del anexo a la Declaración Jurada Anual de Renta y un Estudio de Precios de Transferencia,
- La información es analizada, para comprobar si el precio o resultado de una transacción controlada entre partes vinculadas, se encuentran dentro de los precios o resultados que hubieran acordado partes independientes,
- Luego del análisis realizado por la SAT, si los auditores determinan inconsistencias se programa auditoría,
- Cuando se confirman dichas inconsistencias y se formulan los ajustes, se dan a conocer por medio de una resolución de conflicto tributario. En caso de no ser aceptados los ajustes, se continúa con la vía administrativa.

(Deloitte Guatemala , 2018), menciona en su revista “La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– realiza ajustes de más de Q1 mil millones por precios de transferencia”. El 4 de diciembre en el periódico de mayor circulación nacional, Prensa Libre, fue publicado que SAT ha realizado 25 auditorías enfocadas en precios de transferencia, sin embargo, 18 auditorías practicadas se efectuaron ajustes que ascienden a Q1 mil 194 millones, con un impacto en Q330 millones en Impuesto Sobre la Renta. Los ajustes siguen la fase administrativa y ninguno ha llegado a lo contencioso administrativo”.

(De la Rosa, 2019), en el Seminario Internacional de Precios de Transferencia “Enfoque Practico para su Entendimiento” del 20 de febrero de 2019 impartido en la Universidad de San Carlos de Guatemala expone los errores más comunes en los estudios de precios

de Transferencias presentados por la SAT, algunos ejemplos que son: Estudio no cumple con la Guía Técnica de SAT para los EPT, información financiera segmentada de la empresa analizada, información financiera de las empresas comparables, formas de cálculo de los ajustes de comparabilidad, estrategia de búsqueda y Matriz de descarte de las comparables.

1.3 Penalidades por Incumplimiento de Precios de Transferencia en Guatemala

(EFE, 2020), en su página Web Título “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. MARCO TEÓRICO

Se presenta el desarrollo de la teoría y base legal que fundamentan el estudio con base al planteamiento del problema que se ha realizado y los objetivos.

El tema objeto de estudio es sobre la base de la información de la Administración Tributaria, a continuación, se desarrolla la información del presente marco teórico con datos de intercambio de información tributaria; en donde se muestra la relación entre algunos países en aspectos tributarios.

2.1 Intercambio de información tributaria

“Guatemala suscribió un Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica el 25 de abril del 2006, aunque hasta el 2012 fue reconocido como instrumento en base al estándar internacional entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica: (El Salvador, Honduras, Costa Rica, Nicaragua y Guatemala)”, (Decreto 3-2008, 2006)

“El Gobierno de la República de Guatemala suscribió en mayo 2012, 7 acuerdos de intercambio de información en Materia Fiscal con los siguientes países: República de Finlandia: Reino de Dinamarca, Islandia, Reino de Noruega, Groenlandia, Reino de Suecia y Gobierno de las Islas Feroe”. (Ministerio de Finanzas Públicas, 2012)

“Guatemala, a partir de 5 de diciembre de 2012, fecha en la cual suscribió la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, de la cual son parte más de 43 países, fue retirada de la lista gris de la **OCDE**, y actualmente aparece en la lista blanca de dicha Organización Internacional”. (Ministerio de Finanzas Públicas, 2012)

2.2 Precios de transferencia

Las operaciones sujetas a normas de precios de transferencia, son las que realizan las empresas con partes relacionadas en el extranjero, lo cual incluye operaciones de importación, exportación, servicios prestados y servicios recibidos, mismos que tienen

relación con los servicios de dirección, elementos legales, contables, financieros, técnicos u otros, a efecto de disminuir o tener nula tributación.

La determinación de los precios de transferencia en la actualidad es de suma importancia, sin embargo, tiene un nivel de subjetividad, debido a que las opiniones que emiten los contribuyentes van a diferir con los criterios de las Administraciones Tributarias y viceversa. A fin de reducir esta controversia, los documentos y/o información que presenten los contribuyentes deben ser pertinentes, suficientes y confiables y/o definir de la mejor forma Acuerdos Anticipados.

2.3 Ámbito de aplicación de la normativa de precios de transferencia

(LAT, 2012), en el artículo No. 57 regula: “El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero”.

2.4 Objetivos de la regulación legal de los precios de transferencia

La normativa legal pretende en primer lugar: asegurar que la rentabilidad que obtienen las compañías de grupos multinacionales y/o transnacionales, reporten los beneficios económicos obtenidos, en segundo lugar: que exista una línea de defensa para las Administración Tributaria, lo cual implica una aplicación agresiva de la normativa, y en tercer lugar: constituyen un aporte novedoso, técnico y moderno para reducir las prácticas de evasión y elusión tributarias, por la existencia de condiciones comerciales o financieras anómalas entre partes relacionadas una residente en Guatemala y una ubicada geográficamente en el Extranjero.

2.5 Métodos para la determinación de los precios de transferencia

(LAT, 2012), establece en los artículos 59 y 60 del Decreto número 10-2012, regula los siguientes métodos:

2.5.1 Métodos tradicionales

- a. Método del precio comparable no controlado:** consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio

del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

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

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

2.5.2 Métodos no tradicionales

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

puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

- b. Método del Margen Neto de la transacción:** consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.
- c. Artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.** En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente:

- ✓ En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.
- ✓ En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha.

A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo. Los precios de estas operaciones, se expresan en Quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema.

2.6 Acuerdos de precios por anticipado

(LAT, 2012), Decreto número 10-2012, regula en el artículo 63 lo relacionado con los Acuerdos de precios por anticipado, en lo que sobresale lo siguiente:

- a. El contribuyente puede solicitar a la SAT la valoración de sus operaciones.
- b. La SAT tiene la facultad para instruir y resolver la solicitud.
- c. La SAT puede: Aprobar, denegar, modificar con aceptación del contribuyente.
- d. El APA surte efecto posterior a la fecha de aprobación.
- e. La propuesta puede desestimarse después de 30 días.

2.7 Facultades de la Administración Tributaria

(LAT, 2012), según el artículo 55 del Decreto 10-2012 regula “[...] 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”.

2.8 Obligaciones de los contribuyentes

- a. La observancia del Principio de Libre Competencia.
- b. El contribuyente deberá presentar un anexo a la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta, sobre precios de transferencia.
- c. Mantener en su poder el Estudio de Precios de Transferencia, para cuando se lo requiera la Administración Tributaria.
- d. Aportar la documentación e información adicional que requiera la Administración Tributaria.

- e. Cumplir con las demás obligaciones formales que establece el Código Tributario y demás leyes.

2.9 Términos contractuales

La Superintendencia de Administración Tributaria, con base al artículo 60 del Decreto 10-2012, considerará la fecha en que el contribuyente realice sus contratos de exportación a la hora de valorar estas operaciones, siempre y cuando el contrato sea presentado a la Administración Tributaria en plazo de 3 días después de suscrito el mismo. (LAT, 2012)

2.10 Criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT – en auditorías de precios de transferencia

(Deloitte Guatemala , 2018), menciona que: “Durante el año 2016, la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT – comenzó a fiscalizar el cumplimiento de la normativa de Precios de Transferencia que entró en vigencia en el año 2013, que luego fue suspendida para el año 2014, y entró de nuevo en vigencia en el año 2015, en adelante.

Los años que empezaron a ser auditados por la SAT, son los períodos 2013 y 2015 dentro de los cuales la Administración Tributaria está ajustando los siguientes métodos:

- a. Método del margen neto de la transacción (MNT) y/o,
- b. Método de valoración de las importaciones de mercancías entre partes relacionadas.

Dentro de las auditorías que se han realizado por parte de la SAT a los contribuyentes que han utilizado el método del margen neto de la transacción, han destacado los siguientes criterios de SAT:

2.10.1 Utilización del correcto indicador de utilidad

Cuando un contribuyente realiza un análisis global de todas las operaciones, es decir sin realizar una segmentación de estados financieros, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– realiza la correcta ponderación de lo que representa, cada operación dentro del análisis global por cuál determina si el indicador de rentabilidad utilizado es el

correcto y si no lo fuera, ajustaría el nuevo indicador a utilizar y el cual generará un nuevo rango para el contribuyente.

La Superintendencia de Administración Tributaria realiza los ajustes con fundamento en la Ley de Actualización Tributaria artículo 59, numeral 2. Inciso b. “El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.”

Asimismo, para realizar dichos ajustes la SAT utiliza de referencia técnica la metodología para la determinación de los precios de transferencia, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, versión 2010 en el párrafo 2.88 del Capítulo II, establece que: “El denominador debe ser razonablemente independiente de la operación vinculada dado que, de no ser así, no sería un punto de partida objetivo...”

Dentro las mismas Directrices de la OCDE en el párrafo 2.89 se establece que “El denominador debe poder calcularse de forma fiable y coherente al nivel de las operaciones vinculadas del contribuyente. Además, la base correcta será aquella que pueda calcularse de forma fiable y coherente a nivel de las operaciones comparables en el mercado libre...”

Asimismo, la AT a identificado series de situaciones en los informes de los estudios de precios de transferencia, siendo estos:

- ✓ Rechazo de compañías comparables por medio de la identificación de aspectos negativos.

Para la utilización del método del margen neto de la transacción es necesario utilizar compañías comparables que posean información pública. Dentro de las auditorías la Superintendencia Administración Tributaria –SAT– realiza la búsqueda del historial operativo de las compañías seleccionadas como comparables y rechaza aquellas que posean “aspectos negativos” a criterio de SAT. Dentro de los criterios de rechazo por aspectos negativos de compañías comparables se han identificado:

- a. Investigar la procedencia de la pérdida financiera que la compañía comparable que obtuvo en los períodos analizados, en caso hubiere. En este sentido se sobre entiende que el criterio de SAT es que un rango de libre competencia no puede comenzar con valor negativo, es decir, un margen operativo negativo o un precio por debajo del costo.
 - b. Utilización de préstamos para que la compañía pueda continuar con su giro operacional.
 - c. Aspectos ambientales que pudieron afectar a la comparable, pero al contribuyente estos desastres naturales no le afectaron en el mismo período.
 - d. Opiniones negativas dentro de las auditorías de la compañía comparable.
- ✓ Rechazo de compañías comparables porque no venden el mismo producto o servicio que el contribuyente.

Dentro del artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, se establece que para efectuar el análisis de operaciones comparables se procederá de la siguiente manera:

- a. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.
- b. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:
 - ✓ Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.
 - ✓ Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
 - ✓ Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

- ✓ Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.
- ✓ Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

Sin embargo, dentro de las auditorías la Administración Tributaria ha rechazado a compañías seleccionadas como comparables por el contribuyente porque no fabrican el mismo producto que el contribuyente, aunque las comparables se encuentren dentro del mismo tipo de industria y el proceso para fabricar el producto es similar.

- ✓ Aplicación del rango intercuartil para cumplir con el principio de libre competencia.

En las auditorías realizadas por –SAT– en las conclusiones se hace referencia a la utilización del rango intercuartil establecido en artículo 47 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012 se establece que “el rango intercuartil proporciona una medida aceptable del rango de plena competencia. El rango intercuartil, es el comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75 de los resultados derivados a partir de las operaciones comparables no controladas.”

Sin embargo, dentro de la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 54 se establece que “se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas”. Este artículo da a entender que el contribuyente puede utilizar cualquier precio que entre terceros se hubiera pactado en condiciones similares, es decir, del valor más bajo (mínimo) al valor más alto (máximo).

En consecuencia, esta discrepancia entre la Ley de Actualización Tributaria y el Acuerdo Gubernativo 213 – 2013 causa confusión. El criterio que SAT ha utilizado en las auditorías es el uso del rango intercuartil.

Por otro lado, en las auditorías que se han realizado por parte de SAT a contribuyentes que han utilizado el método de valoración de las importaciones de mercancías entre partes relacionadas se han destacado los siguientes criterios”:

a. Utilización de la fecha de embarque como fecha compra.

En el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria “que, para el caso de las importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen”.

Sin embargo, dentro del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, para la utilización del método de Valoración de las Importaciones de mercancías, “cuando se trate de operaciones de importación entre partes relacionadas, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. Se entenderá por fecha de compra la del día último del embarque de la mercancía o en su defecto la del día anterior en que hubiere cotización, salvo prueba de que la compra se cerró en otra diferente”.

SAT ha realizado ajustes tomando como base lo que establece el Reglamento, utilizando la fecha de embarque (o fecha de reconocimiento de embarque indicada en la póliza de importación) como la fecha de compra.

b. Aplicación de ajustes de forma cedular.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha realizado los ajustes de manera cedular para la aplicación del método de valoración de importaciones o exportaciones, es decir, ajusta de manera individual aquellas importaciones o exportaciones que no se encuentran en cumplimiento según lo establecido dentro del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, a pesar de que el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta es global y se determina de forma anual y no sobre cada transacción individual.

(Deloitte Guatemala , 2018), concluye en su revista que: “A pesar de que las auditorías que ha realizado SAT son específicas a cada contribuyente y pueden variar según la industria y transacciones que cada uno realice con sus partes relacionadas, SAT ha definido sus criterios sobre algunas lagunas legales y discrepancias que hay entre la Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento. Se recomienda a los contribuyentes asesorarse apropiadamente de los riesgos que se pueden tener en la elaboración de sus estudios de precios de transferencia o en auditorías específicas”.

2.11 Los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe

(Félix, 2017) menciona que los países de América Latina y el Caribe, la evolución en el control de los precios de transferencia ha sido dispar. Si se clasifica a los países, tomando en consideración una serie de indicadores, tales como el tiempo en que fueron emitidas e implementadas las legislaciones, el avance en materia de control/auditoría y los aspectos vinculados con los recursos humanos; se pueden definir cinco grupos: (International Tax Compact ITC, 2012).

- a) Un primer grupo, conformado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México;
- b) Un segundo grupo de países, que ha implementado legislaciones más tarde, pero que han logrado avances sustantivos, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela. En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades dedicadas exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.
- c) Un tercer grupo está compuesto por los países que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.

- d) Un cuarto grupo de países, se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que, si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, estas recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún. De igual modo, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.
- e) El resto de los países analizados, que conforman el quinto grupo, son aquellos que a la fecha no han introducido normativas. Aquí encontramos a Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago. Sin embargo, todos los países antes señalados, con excepción de Jamaica y Bolivia, se encuentran en proceso formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia. A continuación, se detallan aspectos comparativos de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia:

A continuación, se detallan aspectos comparativos de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia:

Cuadro No.1

Comparativo de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia

PAISES	CONTEMPLA LEGISLACION	LEGISLACION ANTES DEL 2002	CASOS DE FISCALIZACION EN PROCESO	CASOS EN TRIBUNALES	USO DE BASE DE DATOS	AREAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA	GRUPOS
ARGENTINA	SI	SI	SI	SI	SI	SI	I
BOLIVIA	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
BRASIL	SI	SI	SI	SI	SI	SI	I
CHILE	SI	SI	SI	NO	SI	SI	II
COLOMBIA	SI	SI	NO	NO	SI	SI	III
COSTA RICA	NO	NO	NO	NO	NO	SI	V
ECUADOR	SI	NO	SI	SI	SI	SI	II
SALVADOR	SI	NO	NO	NO	NO	SI	IV
GUATEMALA	SI	NO	NO	NO	NO	SI	IV
HONDURAS	SI	NO	NO	NO	NO	NO	IV
JAMAICA	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
MEXICO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	I
PANAMA	SI	NO	NO	NO	NO	SI	IV
NICARAGUA	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
PARAGUAY	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
PERU	SI	SI	SI	SI	SI	SI	III
REPUBLICA DOMINICANA	SI	NO	SI	SI	SI	SI	II
TRINIDAD Y TOBAGO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	V
URUGUAY	SI	NO	SI	NO	NO	SI	III
VENEZUELA	SI	SI	SI	NO	SI	SI	II

Fuente: elaborada por (Félix, 2017)

2.12 Sentencias emitidas por las Administraciones Tributarias por ajustes a los precios de transferencias en otros países.

Las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, son recomendaciones dirigidas por los gobiernos a las empresas multinacionales. Enuncian principios y normas voluntarias para una conducta

empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables, cabe indicar que las Directrices constituyen la revisión del Informe de la OCDE "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales" (1979). El Comité de Asuntos Fiscales las aprobó el 27 de junio de 1995 y el Consejo de la OCDE decidió su publicación el 13 de julio de 1995.

(Ministerio de Asuntos Exteriores, 2018), menciona en su página web que, en la actualidad, hay 37 países miembros de la OCDE los cuales son: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Corea, Hungría, Polonia, República Eslovaca, Chile, Israel, Eslovenia, Estonia, Letonia y Lituania, Colombia.

(...) y el resto se han incorporado sucesivamente empezando con Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994), República Checa (1995), Corea, Hungría y Polonia (1996), República Eslovaca (2000), Chile, Estonia, Eslovenia e Israel (2010), Letonia (2016), Lituania y Colombia (2018). La UE tiene el estatus de observador en el Consejo con voz, pero sin voto.

Además de los Estados miembros de la OCDE, 11 países no miembros han firmado la implementación de las Directrices de la OCDE: Argentina, Brasil, Costa Rica, Egipto, Jordania, Marruecos, Perú, Rumanía y Túnez. Además, la OCDE mantiene una relación más estrecha y privilegiada con los denominados Key Partners (Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica) que participan incluso en las Reuniones Ministeriales”.

Derivado de lo anterior las Administraciones Tributarias han emitidos sentencias por ajustes a los estudios de precios de transferencias los cuales se presentan algunos como ejemplos:

- ✓ SENTENCIA 456-2019 TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PHILIPS URUGUAY, S. A. PAIS DE URUGUAY (Decretero de Sentencias, 2019)

La Dirección General Impositiva (DGI) y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) no estuvieron de acuerdo con el criterio adoptado por la Empresa Philips Uruguay S.A., derivado que, en noviembre de 2013, la empresa. prometió vender a una entidad del mismo grupo económico, Woon Innovations, Sucursal Uruguay, su línea de negocio relacionada con la comercialización de productos de audio y video. Las partes establecieron, como precio para dicha operación, es decir la enajenación parcial de establecimiento comercial, la cifra de USD 2,546,409.

En opinión del organismo recaudador, aplicando el denominado “principio de plena competencia” el valor de dicha operación, que hubiese correspondido entre partes independientes, ascendía a USD 5,063,294 (prácticamente el doble del precio establecido en el contrato).

La DGI reclamó en consecuencia una deuda de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) de aproximadamente USD 630,000 (25% sobre la diferencia entre el precio pactado USD 2,546,409 y el valor estimado USD 5,063,294).

Aunque la Empresa no incluyó la operación en su declaración de precios de transferencia, sí encomendó a una reconocida firma consultora, la elaboración de un informe a efectos de proceder a la fijación del valor de contrato. Según dicho informe, el valor de mercado de la operación correspondiente a la línea de negocio de audio y video de Philips, rondaba la cifra de USD 1.900.000 en promedio. En consecuencia, las partes habrían fijado un precio mayor a dicho valor de mercado, y no menor como alegaba la DGI.

A los efectos de determinar el valor de mercado de dicha transacción, la firma aplicó 2 métodos diferentes: el denominado “método de flujos de fondos descontados” (o “income approach”), y el denominado “método de medidas relativas” (o “market approach”). La DGI cuestionó la aplicación del primero de dichos métodos, en función de su “elevada incertidumbre” posición que el TCA consideró con suficientes fundamentos, pero sí

admitió la aplicación del segundo método reconociéndolo como “el mejor método para llegar a un precio que se ajusta a las prácticas normales de mercado que se darían entre partes independientes”.

El ajuste propuesto por la DGI estaba pensado para una empresa en crecimiento, mientras que el segmento de dicha empresa vinculada con la comercialización de productos de audio y video, estaba disminuyendo significativamente tanto en ventas como en rentabilidad.

- ✓ CASO GLAXOSMITHKLINE HOLDINGS (AMERICAS) INC. V. COMMISSIONER OF THE IRS (Casarrubio, 2017)

GlaxoSmithKline es una empresa británica de productos farmacéuticos, productos de cuidado dental y de cuidado de la salud. También es una empresa de investigación bioquímica y sus productos abarcan una gran parte en el campo de la farmacia, pero algunos se centran en el sistema nervioso central, oncología, antibióticos, respiratorios y endocrinología.

La sede central se ubica en Brentford, Londres, Reino Unido, con sus operaciones de Estados Unidos basadas en Filadelfia, Área Estadística Metropolitana de Raleigh-Cary (Research Triangle Park -RTP-) en Carolina del Norte y la división de los productos de consumo en Pensilvania. La compañía cotiza en las bolsas de valores de Londres y Nueva York.

La mayoría de su actividad está en Estados Unidos, aunque la compañía tiene una presencia en casi 70 países.

En este caso se dieron dos situaciones importantes:

- a) Glaxo se comprometió a pagar USD 3.4 Billones que correspondían a impuestos no pagados entre los años 1989 y 2005, el ajuste inicial propuesto por el IRS fue de USD 7.8 Billones.

- b) Glaxo abandonó la pretensión judicial por la que reclamaba un reembolso de USD1.8 Billones en Impuesto Sobre la Renta -ISR- pagado en exceso.

La controversia surgió derivado de transacciones entre dos partes relacionadas, GlaxoSmithKline Holdings (Américas) Inc. ubicada en Estados Unidos (US) y GlaxoSmithKline Plc ubicada en el Reino Unido (UK), en el cual Glaxo US funge como distribuidor de varios productos desarrollados por Glaxo UK y además es licenciataria de Glaxo UK.

- ✓ CASO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA (AEAT) EN CONTRA DE IKEA IBERICA (Consejo General Del Poder Judicial, 2019)

Después de una auditoría de precios de transferencia la agencia tributaria de España regulariza el ejercicio 2007 por el concepto de “precios de transferencia” con relación con las ventas realizadas por IKEA.

La Inspección entendió que a efectos de lo dispuesto en el art. 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades procedía valorar las adquisiciones de bienes para su reventa mayorista por un precio tal que el margen neto sobre ventas de la entidad sea de un 4,1%.

En 2019, IKEA Ibérica obtuvo una sentencia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (equivalente a una corte de apelaciones) por ajustes de precios de transferencia determinados con relación a transacciones Inter compañía durante 2007. El ajuste inicialmente suponía un incremento en la base gravable de alrededor de 37.1 millones de Euros.

La auditoría o inspección de precios de transferencia concluyó que a efectos de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades procedía valorar las adquisiciones de bienes para su reventa mayorista con el método del margen neto del conjunto de operaciones (Transactional Net Margin Method - TNMM) y un margen neto

sobre ventas (ROS) dentro del rango Inter cuartil de 2.1% a 7.6% con una mediana de 4.1%.

La auditoría determino que, durante el ejercicio 2007 no fue así, pues el ROS es de 0.42%, por debajo del 2.1%. No obstante, el ROS resultante de la media promedio de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, es de 2.2%, el cual es superior al 2.1% del rango Inter cuartil. Por otro lado, el contribuyente y la administración tributaria disputaron el uso de múltiples años para analizar si los resultados estuvieron acordados de acuerdo al principio de libre competencia.

2.13 Impactos de no tener el estudio de precios de transferencia

(Mario Roberto Coyoy, 2019) menciona que a las empresa que le aplique la Normativa de Precios de Transferencia –PT-, y no cuente con la información y análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de precios, los importes de los pagos efectuados y/o los márgenes de beneficios en sus transacciones con partes relacionadas extranjeras, es decir, no cuente con lo que se conoce internacionalmente como el Estudio de Precios de Transferencia, el cual está establecido en las disposiciones del ISR, tanto en Ley como en su Reglamento.

En principio, los Estudio de PT debería tener al menos las siguientes cuatro secciones: a) Descripción del Negocio, b) Análisis Funcional, c) Análisis Económico, y d) Conclusiones y anexos, y si en las conclusiones se indica que las transacciones cumplieron con el “Principio de Libre Competencia” (arm’s length principle establecido en el artículo 54 del Decreto 10-2012 y sus reformas), el contribuyente podría usar este documento como su soporte ante una eventual revisión por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, sin embargo, si el contribuyente no cuenta con el Estudio de PT, podrían pasar los siguientes escenarios:

- a. Multa por la no presentación del Estudio en el plazo de 20 días, establecida en el artículo 94 numeral 13) del Código Tributario:
 - i. La primera vez, multa de Q5,000.
 - ii. La segunda vez, multa de Q10,000.

- iii. Por incumplir más de dos veces, multa de Q10,000. más el 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos.
- b. Resistencia a la Acción Fiscalizadora al no cumplir con presentarlo en el plazo de 20 días, establecida en el artículo 93 del Código Tributario e imponga la multa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período anual declarado en el Impuesto sobre la Renta –ISR.
- c. (CODIGO PENAL, 1973) ARTICULO 459.- Comete perjurio quien, ante autoridad competente, jurare decir la verdad y faltare a ella con malicia. El responsable de este delito será sancionado con prisión de seis meses a tres años y multa de cincuenta a un mil quetzales.

Lo anterior es en el caso que los contribuyentes no consignen en la declaración Jurada Anual del ISR – SAT 1411 que:

- Si tengo partes relacionadas en el extranjero y si realicé operaciones con ellas.
- Si tengo partes relacionadas en el extranjero y no realicé operaciones con ellas.
- No tengo partes relacionadas en el extranjero.

2.14 Definiciones claves

2.14.1 Precios de transferencia: según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2010), “Los precios de Transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas”.

2.14.2 Partes relacionadas: según (LAT, 2012), en el artículo 56 del Decreto número 10-2012, “establece los presupuestos a efecto de considerar como partes relacionadas los siguientes:

- a. Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.
- b. Cuando 5 o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
- c. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial”.

2.14.3 Partes independientes: dos empresas son independientes, la una con respecto a la otra, si no están asociadas entre sí. (OCDE, 2010)

2.14.4 Principio de libre competencia: el artículo 54 del Decreto número 10-2012, establece «[...] el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas, (LAT, 2012).»

2.14.5 Rango de libre competencia: el principio de plena competencia busca regular las transacciones de las empresas relacionadas, para lograr que estas últimas se realicen como si lo hubiesen hecho empresas independientes en circunstancias similares. El Decreto 213-2013 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que: “Si no hay una comparable no controlada única, el rango de plena competencia se derivara de los resultados de todas las comparables no controladas que logren un nivel similar de comparabilidad y confiabilidad” (Acuerdo Gubernativo No.213-2013, 2013).

2.14.6 Rango intercuartíl: el (Acuerdo Gubernativo No.213-2013, 2013), de la Ley de Actualización Tributaria, regula en el Artículo 47 que: “para efectos de establecer los precios de transferencia, propone utilizar el rango intercuartíl, para resolver el problema de cuando existan más de 1 comparable. El rango intercuartil, es el

rango comprendido del percentil 25 al percentil 75 de los resultados derivados a partir de las comparables no controladas”.

2.14.7 Recalificación de las operaciones: el artículo 61 del Decreto número 10-2012, faculta a la Administración Tributaria recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos que regula el Código Tributario, si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado personas independientes y la estructura de aquélla operación, tal como se presenta, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado. (LAT, 2012).

3. METODOLOGÍA

3.1 Definición del problema

Los Precios de Transferencia es una materia muy subjetiva en su aplicación, derivado que existe una metodología y fórmulas matemáticas a seguir; la interpretación aplicada por los contribuyentes, los asesores en Precios de Transferencia y la SAT, producen resultados de base imponible e Impuesto Sobre la Renta a pagar significativamente distintos; sin embargo, el desconocimiento de los contribuyentes y los Asesores en Precios de Transferencia, de la metodología establecida en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y su Reglamento; la Guía de Precios de Transferencia emitida por SAT, y en segundo plano, los Lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en relación a Precios de Transferencia, han provocado que la Administración Tributaria aplique ajustes a los estudios de Precios de Transferencias.

3.1.1 Planteamiento general del problema

¿Evaluar cuáles son las principales causas desde el punto de vista del Gestor Tributario por los que la Superintendencia de Administración Tributaria está aplicando ajustes a los Estudios de Precios de Transferencia de los contribuyentes en Guatemala que realizaron transacciones con sus partes relacionadas en el Exterior, en los años 2014 al 2018?

3.2 Delimitación del problema

Para el desarrollo del trabajo se utilizará como referencia la siguiente delimitación:

3.2.1 Ámbito geográfico

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala.

3.2.2 Ámbito institucional

La Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.3 Ámbito personal

Audidores del Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.4 Ámbito temporal

El estudio se realizará del 01 de enero del año 2014 al 31 de diciembre del año 2018, con la entrada de vigencia del Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

3.3 Objetivos

3.3.1 Objetivo general

Evaluar las causas de los ajustes a los Estudios de Precios de Transferencia de los contribuyentes, realizado por la Administración Tributaria del 01 de enero del año 2014 al 31 de diciembre del año 2018.

3.3.2 Objetivos específicos

3.3.2.1 Identificar las clases de ajustes realizados a los Estudios de Precios de Transferencia por la Superintendencia de Administración.

3.3.2.2 Identificar las causas de los ajustes propuestos por SAT a los Estudios de Precios de Transferencia.

3.3.2.3 Evaluar el efecto tributario en que incurre el contribuyente al no cumplir con los ajustes propuestos por SAT.

3.4 Diseño utilizado

Para el desarrollo de la investigación se utilizó un diseño no experimental transversal del de tipo exploratorio, esto determinado por el alcance explicativo de la investigación, el cual pretende describir las relaciones que tienen las variables estudiadas y con ello alcanzar los objetivos trazados en la investigación, (Hernández Siampieri, 2016).

El alcance de la investigación es explicativo en tanto, se buscan las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales, centrandó su interés en la explicación del por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta o por qué se relacionan dos o más variables.

El enfoque utilizado en la investigación es cualitativo, pues, pretende investigar un fenómeno que tendrá connotaciones cualitativas, al estudiar las causas que motivan a la Administración Tributaria a efectuar ajustes a los precios de transferencias, y que obedecen a las formas de aplicar el Decreto 10-2012 Ley Actualización Tributaria, la Guía Técnica de Estudios de Precios de Transferencia y las Directrices de precios de transferencia para transacciones financieras de la OCDE. Y dentro de la misma investigación se presentarán datos que son susceptibles de expresar de manera estadística, con la cual se complementará los resultados de la investigación.

3.5 Métodos, técnicas e instrumentos

El estudio de investigación se desarrolló considerando la normativa legal regulada en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Guía Técnica de Estudios de Precios de Transferencia y las Directrices emanadas por la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia, así mismo se considera oportuno requerir información al Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria ubicada en la Zona 9 del municipio y departamento de Guatemala.

Adicional se realizaron encuestas a una muestra de 40 profesionales de las Ciencias Económicas de las distintas Universidades y a expertos en materia de precios de transferencia de la Ciudad de Guatemala.

3.5.1 Métodos de investigación

Se utilizó el método científico, para recopilar la información sobre los ajustes realizados a los estudios de precios de transferencias por la Administración Tributaria; se presentaron los resultados a través de un análisis realizado a la información recibida de

la Superintendencia de Administración Tributaria, por parte de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, Departamento de Consultas, Unidad de Información Pública.

Se utilizó para la valuación de resultados un enfoque cualitativo que comprende la vinculación de datos.

3.5.2 Alcance

El alcance del estudio fue descriptiva y explicativa y se desarrolló a través de la investigación cualitativa, porque estudia los aspectos que influyeron a los Auditores del Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, a efectuar ajustes a los estudios de precios de transferencias de los contribuyentes, ubicadas en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.5.3 Técnicas de recolección de la información

- a. Bibliográficas:** toda la teoría de las revistas, periódicos, seminarios, etc., relacionado con los ajustes realizados a los Estudios de Precios de Transferencias.
- b. De campo:**
 - **Investigación:** se solicitó información a la Superintendencia De Administración Tributaria, al Departamento De Consultas, Unidad De Información Pública, sobre los ajustes realizados a los Estudios de Precios de Transferencia y los efectos tributarios que llevan implícitos dichos ajustes.
 - **Evaluación:** se requirió a través de la Ley de Acceso a la Información Pública, a la Superintendencia de Administración Tributaria información relacionada con los ajustes, sanciones, auditorías realizadas, entre otras, a los estudios de precios de transferencia.

3.5.4 Instrumentos de investigación

- a. **Requerimiento de información:** a los Auditores del Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b. **Análisis:** se aplicó la evaluación e interpretación de datos de los resultados de la información solicitada a la Administración Tributaria de los ajustes que realiza el Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización para explicar condiciones regulares o irregulares del tema objeto de estudio.
- c. **Guía de entrevista:** Se realizaron entrevistas a algunas unidades de análisis, para lo cual se utilizó una guía de entrevista que contenía aspectos importantes a preguntar, con la misma se obtuvo información necesaria para abordar el problema en cuestión.
- d. **Cuestionario:** Se utilizó un cuestionario de preguntas para obtener información directamente de la unidad de análisis, misma que será analizada a detalle en el apartado correspondiente del informe. El cuestionario fue respondido por 40 profesionales y expertos, que reunían las características de la unidad de análisis observada.

3.5.5 Población

El estudio se llevó a cabo en el Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria en este caso fue necesario enviar un memorándum de solicitud de información al Departamento De Consultas, Unidad de Información Pública a cargo de dar respuesta sobre la información de los estudios de precios de transferencias.

Población con la cual se utilizará la metodología del requerimiento de información a la Administración Tributaria directa, para obtener datos de interés, la evaluación de documentos secundarios y otros que sean aplicables al estudio.

Adicionalmente uso un método de muestreo complementario, el cual consiste en el muestreo no probabilístico de bola de nieve, con el cuál se logró incrementar el tamaño de la muestra y con ello obtener un mayor alcance, el método complementario permite que al seleccionar un sujeto que cumpla con las características de la unidad de análisis estudiada, este pueda referir a otra persona que cumpla con las mismas condiciones y con lo cual se le pueda considerar parte de la muestra estudiada.

La muestra utilizada para realizar el estudio y obtener de ellos la información necesaria consistió en 40 profesionales de la Ciencias Económicas de las distintas Universidades y a expertos en materia de precios de transferencia, los cuales reunían las cualidades que requiere la unidad de análisis, ubicados en la delimitación geográfica.

3.5.6 Resumen del procedimiento

Se aplicaron los instrumentos descritos anteriormente, los cuales se enfocaron en la obtención de respuestas acorde a los objetivos planteados en la investigación, de tal cuenta que la información obtenida por medio de ellos pueda dar respuesta a los mismos. La información obtenida fue ordenada y tabulada para su análisis correspondiente, se procedió a realizar análisis estadísticos de la misma para posteriormente dar respuesta a los objetivos planteados.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

4.1 Análisis de los precios de transferencia en Guatemala

A continuación, se presentan los análisis a las normas especiales de valoración entre las partes relacionadas el cual se encuentra regulado en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria del Congreso de la República de Guatemala, utilizadas por la Administración Tributaria en el Departamento de Fiscalidad Internacional de la Intendencia de Fiscalización.

Principio de libre competencia:

Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

El análisis de criterios de vinculación, corresponden al, artículo No. 56 de la Norma.

Dos personas se consideran partes relacionadas, entre una residente en Guatemala y una residente en el extranjero, cuando se den los casos siguientes:

- a) Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto.
- b) Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, 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 se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

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

Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de un grupo empresarial respecto de una tercera sociedad.

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

También se consideran partes relacionadas:

- a) Una persona residente en Guatemala y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
- b) Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última.

- c) Una persona residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- d) Un establecimiento permanente situado en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Análisis de comparabilidad:

Factores determinantes de la comparabilidad.

- a) Características de los bienes o de los servicios.
- b) Análisis funcional.
- c) Cláusulas contractuales.
- d) Circunstancias económicas.
- e) Estrategias empresariales.

Selección de comparables:

El proceso de selección de comparables es uno de los procesos más relevantes al momento de la elaboración del análisis de Precios de Transferencia, debido a que de las comparables seleccionadas se desprenden los rangos mediante los cuales se determinará el cumplimiento en materia de precios de transferencia.

- a) El análisis de los métodos tradicionales de precios de transferencia, se encuentran en el artículo No. 59 y de la Norma, que dice: “Precio Comparable no Controlado. Reventa. Costo Adicionado”.
- b) El análisis de los métodos no tradicionales de precios de transferencia, se encuentran en el artículo No. 59 de la Norma, que dice: “Distribución de Utilidades. Margen Neto Transaccional”.
- c) Método de valoración para importaciones y exportaciones de mercancías el cual se encuentra en el Artículo 60 de la Norma.

Contenido del Estudio de Precios de Transferencia:

- a) Información del grupo empresarial.

- b) Información relativa a la parte analizada.
- c) Matriz de Partes Relacionadas.
- d) Análisis de comparabilidad.
- e) Análisis Económico.
- f) Ajustes efectuados.
- g) Conclusiones.

Obligaciones del contribuyente:

- a) Poseer 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, el que debe estar contenido en un informe único denominado “Estudio de precios de transferencia”.
- b) Ingresar información al Anexo a la Declaración Jurada Anual del ISR, sobre partes relacionadas.
- c) Aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria.

Facultades de la SAT:

- a) Realizar investigaciones para determinar vinculación.
- b) Requerir información y el análisis suficiente en el que el contribuyente demuestre y justifique la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas.
- c) Comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con el principio de plena competencia y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación.
- d) Realizar auditorías de precios de transferencia.
- e) Sancionar a los contribuyentes y responsables cuando corresponda.

Acciones realizadas por la SAT:

- a) Solicitud de Estudios de Precios de Transferencia.
- b) Matriz de Riesgo.
- c) Modificación del Anexo.

Auditorías programadas:

- a) Revisiones técnicas:
- b) Método mal aplicado, indicadores de rentabilidad mal utilizados, contribuyentes que utilizaron comparables con pérdida.

4.2 Análisis de resultados del memorándum de solicitud enviado a la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT.

La Administración Tributaria derivado de las consultas realizadas por los ajustes a los estudios de precios de transferencias manifestó lo siguiente:

- a. Con respecto a los ajustes el método más utilizado ha sido el “Método del Margen Neto de la Transacción”, sin embargo; no se obtuvo respuesta de las estadísticas anuales de los métodos más ajustados de los precios de transferencias del 2014 al 2018.
- b. Actualmente con relación a las estadísticas y su incidencia en la recaudación en Guatemala “No se cuenta con estadísticas al respecto”.
- c. Durante el período 2014 al 2018 nos indicó que No es posible estimar que porcentaje de contribuyentes están afectados al estudio de precios de transferencia en Guatemala.
- d. En cuanto al tema de recaudación antes y después de entrada en vigencia los precios de transferencia nos indicaron que “No se puede medir en términos cuantificables, derivado que depende del comportamiento de los contribuyentes”.
- e. Durante el período sujeto a análisis han practicado ajustes a los métodos de precios de transferencias.
- f. El Departamento de Fiscalidad Internacional regular los precios de transferencia.

- g. Los precios de transferencia su objetivo primordial no fue creada para disminuir la evasión fiscal.
- h. Números de contribuyentes que se encuentran en la fase administrativa, así como los que se encuentran en el contencioso administrativo por ajustes a los precios de transferencias me indicaron:

“Para los numerales 15), 16) y 17) no es posible brindar la información, por ser tipificada como reservada, de conformidad con lo establecido en el Artículo 1 de la Resolución de la Superintendencia Número SAT-DSI-799-2016, en virtud que cualquier información relacionada a la gestión de análisis de riesgo y el sistema de fiscalización está específicamente relacionada con la organización del control de tributos de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que difundir esta información puede dañar la estabilidad económica o financiera del país”.
- i. Las sanciones a los ajustes de precios de transferencia son efectuadas de acuerdo al artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012 lo que conllevaría al cobro del Impuesto Sobre la Renta, más los recargos correspondientes (multas y sanciones).
- j. Montos de recaudación por los ajustes a los precios de transferencias.

“Para los numerales 19), 20) y 21) no es posible brindar la información, por ser tipificada como reservada, de conformidad con lo establecido en el Artículo 1 de la Resolución de la Superintendencia Número SAT-DSI-799-2016.

Asimismo, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 24 establece, Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrá revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. (...) Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley (...).”

- k. En cuanto al requerimiento algunas preguntas no fueron respondidas por la Administración Tributaria, derivado que es tipificada como reservada de conformidad con lo establecido en el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-799-2016 por lo que difundir dicha información puede dañar la estabilidad económica o financiera del país.
- ✓ Que controles existen a raíz de la implementación de los precios de transferencia.
 - ✓ Cantidad de informes de estudio de precios de transferencia clasificados por regiones recibidos a dicha fecha.
 - ✓ Tipos de ajustes practicados a los estudios de precios de transferencia clasificados por regiones.
 - ✓ Números de auditorías prácticas a los estudios de precios de transferencias.
 - ✓ Planes de fiscalización a los precios de transferencia.

Es importante mencionar que el Departamento de Precios de Transferencia cuenta con 14 auditores y un aproximado de 1,600 contribuyentes que presenta informes de precios de transferencia.

Derivado de lo anterior se procedió a realizar una encuesta a los Profesionales de las Ciencias Económicas de las distintas Universidades de la Ciudad de Guatemala y a los Expertos en materia de precios de transferencias de la cual se obtuvo los siguientes resultados.

4.3 Profesionales de las Ciencias Económicas

4.3.1 Tipo de ajustes realizados por la Administración Tributaria a los Estudios de Precios de Transferencia.

Debido a la poca información que existe sobre los ajustes realizados a los estudios de precios de transferencias por la Administración Tributaria fue necesario conocer si los profesionales de las Ciencias Económicas de las distintas Universidades en la Ciudad de

Guatemala conocen dichos ajustes, el cual se examinó un total de 40 profesionales y se obtuvieron las siguientes respuestas:

- 6 profesionales equivalente al 16% de la muestra analizada contestaron que los tipos de ajustes que conocen son:
 - a) Ajuste por las compras e importaciones derivadas que el precio pactado en el contrato con sus relacionadas es distinto al registrado. No hay comparables.
 - b) Ajustes a las transacciones, con base a comparables.
 - c) Ajuste cuando el método utilizado por el contribuyente no es el adecuado según las operaciones que se realizan en la empresa.
 - d) Perjurio y defraudación tributaria.
 - e) Valoración de las mercancías, mal cálculo de utilidad.
 - f) Rechazo de comparables, recalificación o desconocimiento de la operación.

- 4 profesionales equivalente al 10% de la muestra analizada contestaron que, SI conocían los tipos de ajustes, sin embargo; no los especificaron.

- 30 profesionales equivalente al 74% de la muestra analizada contestaron que, NO conocían los tipos de ajustes.

4.3.2 Efectos tributarios que incurre el contribuyente al no cumplir con los ajustes propuestos por la Administración Tributaria

Con la finalidad de conocer si los profesionales conocían los efectos tributarios por los ajustes a los precios de transferencias se obtuvieron las siguientes respuestas:

- a) 26 profesionales equivalente al 65% del total de los encuestados, contestaron que los efectos tributarios que incurre un contribuyente por los ajustes a los estudios de precios de transferencia son sanciones de carácter sustancial, formal y penal establecidos en los artículos 69, 71, 89, 93 y lo descrito en el numeral 13 del artículo 94 del Decreto 6-91 Código Tributario donde se mencionan los siguientes.

- i. Multa por la falta de presentación de los Estudios de Precios de Transferencia.
 - ✓ La primera vez, multa de Q5,000.
 - ✓ La segunda vez, multa de Q10,000.
 - ✓ Por incumplir más de dos veces, multa de Q10,000. más el 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos.
 - ii. Resistencia a la Acción Fiscalizadora.
 - iii. Delito de perjurio con prisión de seis meses a tres años y multa de cincuenta a un mil quetzales. Artículo 459 Código Penal de Guatemala.
- b) 14 profesionales equivalente al 35% del total de los encuestados, contestaron que desconocían los efectos tributarios que incurre un contribuyente por los ajustes a los estudios de precios de transferencia.

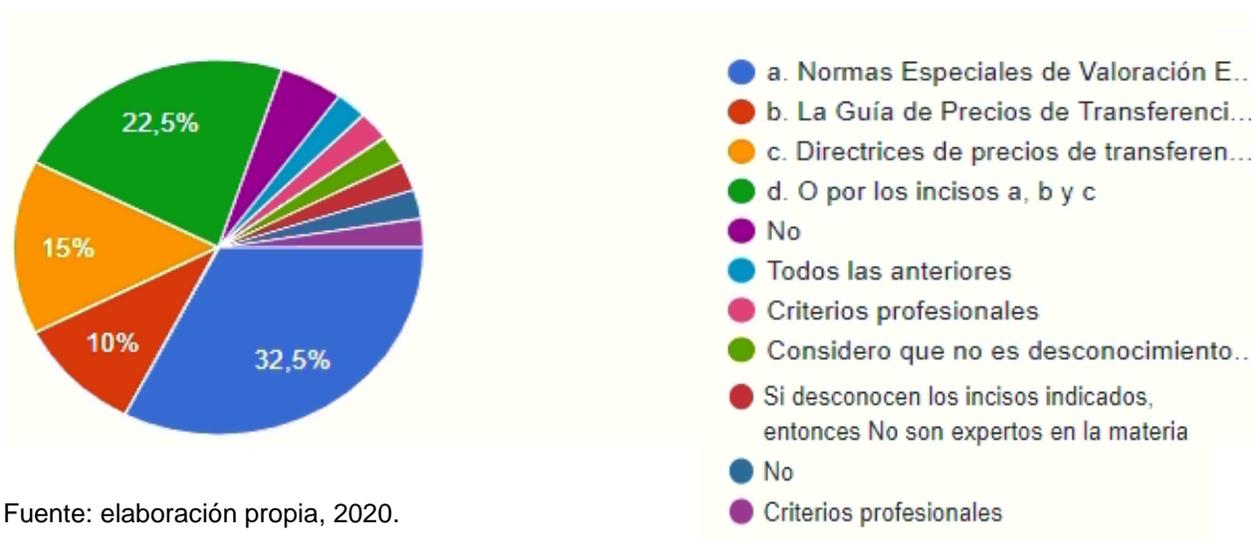
4.3.3 Origen de los ajustes en precios de transferencia

La elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia debe considerar lo contenido en las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas Capítulo VI del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, La Guía de Precios de Transferencia emitida por SAT y las Directrices de precios de transferencia de la OCDE, esto con la finalidad de evitar ajustes por parte de la Administración Tributaria.

En la siguiente grafica se observa las causas de los ajustes:

Gráfica No. 2

Causas de los ajustes a los estudios de precios de transferencias



Fuente: elaboración propia, 2020.

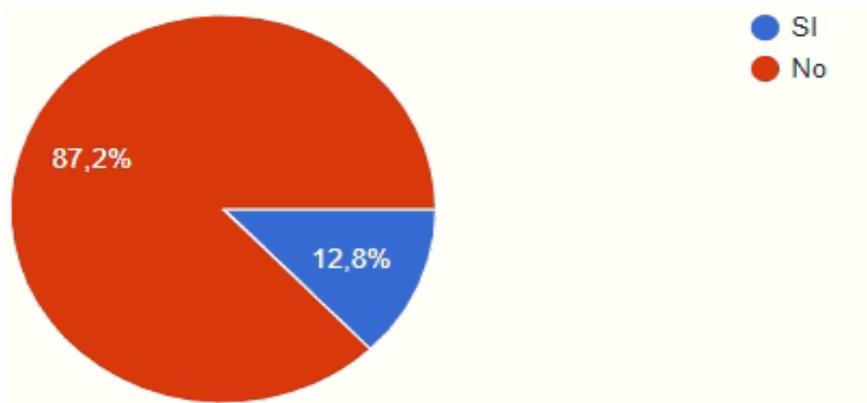
Derivado de los resultados obtenidos de la encuesta 13 profesionales equivalente al 32.5% indicaron que los ajustes realizados por la Administración Tributaria son por desconocimiento de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas Capítulo VI del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, 9 profesionales equivalente al 23.1% indicaron que los ajustes son por el desconocimiento también de; La Guía de Precios de Transferencia emitida por SAT y las Directrices de precios de transferencia de la OCDE.

4.3.4 Auditorías a los informes de precios de transferencia

En la entrevista realizada a algunos profesionales si contaban con conocimientos sobre auditoría de campo o de gabinete, que la Administración Tributaria hubiera efectuado a los estudios de precios de transferencias del contribuyente, la siguiente gráfica ilustra los resultados obtenidos.

Gráfica No. 3

Auditorías a los estudios de precios de transferencia por la AT



Fuente: elaboración propia, 2020.

Como resultado de la encuesta se determinó que 35 profesionales equivalente al 87.2% encuestados indicaron desconocer de auditorías de campo o de gabinete a los estudios de precios de transferencia, y en su minoría 5 profesionales equivalente al 12.8% respondieron tener conocimiento.

4.4 Expertos en precios de Transferencia

Derivado a las entrevistas realizadas a los expertos en materia de precios transferencias que realizaron estudios a Entidades que hicieron transacciones con partes relacionadas en el extranjero desde la Ciudad de Guatemala en los periodos 2014 al 2018, le fueron consultados si tenían conocimiento de los tipos de ajuste, auditorias y las sanciones que la Administración Tributaria efectuó los estudios el cual nos indicaron los siguientes:

- Que por el momento en su portafolio de clientes no cuentan con ninguna empresa en la que las Administración Tributaria les haya notificado de algún ajuste, ni tampoco lo relacionado con notificaciones de auditorías de campo o de gabinete.

- Adicional informaron no tener conocimiento de ningún ajuste por inconsistencias en los estudios de precios transferencias por parte de la Administración Tributaria.
- Con relación a los ajustes y sanciones consideran que aún no hay capacidad de parte de la Administración Tributaria en recalificar operaciones. Para hacerlo, la carga de la prueba la tendría la SAT. Para contradecir un estudio la SAT debería de efectuar su propio estudio para demostrar su pretensión. Por ahora se está sancionando únicamente el incumplimiento de presentación.

4.5 Análisis de los ajustes propuestos y/o identificados por SAT según el CPA (Coyoy, 2017) Socio de Impuestos y Precios de Transferencia de Deloitte Guatemala en el curso sobre el tema: “Antecedentes de los Precios de Transferencia y su aplicabilidad a nivel global”.

A continuación, se muestra el cuadro No.2 en donde se muestran los periodos de fiscalización de SAT a los Estudios de Precios de Transferencia.



Fuente: Deloitte Guatemala 2017

Es importante mencionar el CPA (Coyoy, 2017) describe algunas deficiencias de los Estudios de Precios de Transferencia en el año 2015, entre los cuales se encuentran:

- a. Indicadores de rentabilidad con denominadores de operaciones controladas.
- b. Selección incorrecta de métodos por tipo de transacción.
- c. Errores matemáticos en la aplicación de fórmulas de ajustes de capital
- d. Ajustes de capital con fórmulas que alejan el resultado de la realidad del contribuyente.
- e. Ajustes de comparabilidad (exactitud y clasificación contable) sin fundamento técnico.
- f. Utilización de códigos (NAIC, SIC, GICS) diferentes a las actividades que realiza el contribuyente.
- g. Filtros cuantitativos y cualitativos que influyen en la selección de comparables.
- h. Método inadecuado para el análisis de commodities con información pública de precios internacionales.

Por otro lado, se presenta el cuadro No. 3 donde se muestran la cantidad de contribuyentes por actividad económica y el criterio técnico que insidioso que la Administración Tributaria realizara los primeros ajustes a los Estudios de Precios de Transferencia de dichos contribuyentes.

Cuadro No. 3
Industrias Fiscalizadas por SAT por los PT

Cantidad de Contr.	Actividad económica	Ajustes	
		Técnico	Legal
2	Agroindustria	Indicador de rentabilidad utilizado por los contribuyentes con denominador de la operación controlada; rechazo de comparables derivado que su ciclo de producción difería sustancialmente con la del contribuyentes y rechazo de ajustes contables.	Artículos 58 y 59 de la Ley de Actualización Tributaria y 103 del Código Tributario.
3	Combustible	Los contribuyentes utilizaron el Método CUP; realizaron la comparación de forma global y ajustes de comparabilidad; utilizaron máximos y mínimos para los casos que están fuera del rango intercuartil. Sin embargo, existe una norma específica para esta actividad por lo cual la Administración Tributaria aplicó MVIEM.	Artículos 60 de la Ley de Actualización Tributaria, 98 y 103 del Código Tributario
1	Combustible	Utilizó el Método de Reventa, con segmentación de operaciones incorrecta e indicador de rentabilidad mal calculado.	Artículos 58 y 59 de la Ley de Actualización Tributaria y 98 y 103 del Código Tributario.
1	Tabaco	Fórmulas de ajustes de capital sin sustento y cambio en la tasa de interés, (tasa guatemalteca Tasa Prime)	Artículos 58 y 59 de la Ley de Actualización Tributaria y 103 del Código Tributario.

Fuente: elaborado por Deloitte Guatemala, 2017.

El cuadro No. 4 describe la cantidad de auditorías realizadas por la Administración Tributaria a un total de 22 entidades de distintas actividades económicas, el cual 7 auditorías fueron con ajustes con un impacto en el Impuesto Sobre la Renta de Q.473,103,829.55.

Cuadro No. 4
Ajustes realizados por la SAT a los PT

No.	Actividad Económica	Auditorías	Auditorias con ajuste	Monto del ajuste	Ajuste aceptado
1	Agroindustria	2	2	274,807,694.40	
		1		Resistencia a la acción fiscalizadora	
		3		En proceso	
2	Combustibles	4	4	188,097,876.55	
		1		Resistencia a la acción fiscalizadora	
3	Tabaco	1	1	10,198,258.60	10,198,258.60
4	Comercio	3		En proceso	
5	Fabricación	4		En proceso	
6	Acero	1		En proceso	
7	Agroindustria	1		En proceso	
8	Avícola	1		En proceso	
	TOTAL	22	7	473,103,829.55	10,198,258.60

Fuente: elaborado por Deloitte Guatemala, 2017.

4.6 Riesgo en que puede incurrir el Contribuyente al no consignar adecuadamente la información en el Formulario SAT- 1411

Cabe indicar que con la vigencia del Decreto 10-2012 fue adicionado al formulario SAT -1411 una sección que se relaciona directamente con la normativa de Precios de Transferencia, el cual aplica para los Regímenes: Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos, y obligatoriamente todos los contribuyentes deberán completarla, a continuación se incluye un cuadro informativo con datos de como el contribuyente tiene o no partes relacionadas.

Cuadro No. 5

Declaración Jurada Anual del ISR

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con valor. Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.		
 <small>Número de Acceso 154 609 362</small>	ISR ANUAL <small>Impuesto Sobre la Renta para los Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración jurada y pago anual.</small> 1 de 4: En preparación	SAT-1411 <small>Revisión 1</small> <small>Número de Formulario 29 248 229 942</small> <small>Número de Contingencia</small>
5. INFORMACIÓN FINANCIERA		
<input type="radio"/> SI TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO Y SI REALICÉ OPERACIONES CON ELLAS. <input type="radio"/> SI TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO Y NO REALICÉ OPERACIONES CON ELLAS. <input type="radio"/> NO TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO.		

Fuente: Declaraguat

Es importante considerar que el contribuyente al no declarar partes relacionadas u operaciones con partes relacionadas en el Exterior como lo establece el artículo 56 del decreto 10-2012 la empresa corre los siguientes Riesgos:

- a) Delito Perjurio de acuerdo al artículo 459 del Código Penal de Guatemala.
- b) Cuando un contribuyente haya jurado no tener operaciones relacionadas en los años anteriores al que se informa y si la SAT determina lo contrario aplicará las sanciones establecidas en la literal a) del numeral 4.3.2 arriba mencionadas.

4.7 Transacciones identificadas sujetas a regulación de Precios de Transferencia que debe de considerar el Contribuyente

El Contribuyente al momento de realizar su Estudio debe identificar sus operaciones con sus partes relacionadas en el exterior para evitar ajustes por la Administración Tributaria, a continuación, se listan algunos nombres de operaciones comerciales:

- a) **Compras o ventas de bienes**
 - i. Compras de materias primas.
 - ii. Compras de productos terminados.
 - iii. Compra de activos fijos.
 - iv. Compra y venta de empresas.
 - v. Compra y venta de empresas.

- vi. Compra y venta de acciones.
- vii. Cesiones y usufructos.

b) Prestación o adquisición de servicios

- i. Cargos corporativos (servicios administrativos, regalías).
- ii. Arrendamiento de activos.
- iii. Servicios de activos.
- iv. Servicios tercerizados.
- v. Rembolso de gastos (con o sin mark up).
- vi. Pago de intereses
- vii. Comisiones.

c) Activos intangibles

- i. Compra o venta de intangibles.
- ii. Regalías por uso de intangibles
- iii. Cesiones y usufructos.

d) Ingresos por debajo del valor de mercado o no facturados

- i. Centros de servicios compartidos.
- ii. Alquileres de inmuebles.
- iii. Financiamientos.
- iv. Administradoras de planillas.

e) Costo por arriba del valor de mercado

- i. Importación de insumos a entidades en paraísos fiscales; cuyo certificado de origen no corresponde a esa jurisdicción (Trading Company).
- ii. Cargos corporativos

f) Falta de documentos de soporte

- i. Contratos que cumplan con formalidades legales.
- ii. Reportes que evidencien la realidad material de los servicios adquiridos.

CONCLUSIONES

1. Con la vigencia de la normativa de Precios de Transferencia regulada en el Libro I del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, la Guía Técnica de Estudios de Precios de Transferencia y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, en donde se establecen los parámetros que se refieren a: la forma de presentación, contenido, fórmulas de cálculo y análisis a realizar para un correcto y estandarizado análisis de precios de transferencia se identificó que con base a los mismos la Administración Tributaria ha realizado ajustes y emitido sanciones a los estudios de precios de transferencia en los años 2015 al 2018, sin embargo, el año 2014 no fue auditado por SAT ya que las normas de PT estuvieron suspendidas.
2. Se determinó que por el desconocimiento de los parámetros que deben observar los profesionales en la elaboración de los estudios de precios de transferencia establecidos en el Libro I, Capítulo VI Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala han causado ajustes a los estudios de precios de transferencia.
3. El efecto tributario en que incurre el Contribuyente al no cumplir con los precios de transferencia ocasiona ajustes y/o sanciones de carácter sustancial, formal y penal establecidos en los artículos 69, 71, 89, 93 y lo descrito en el numeral 13 del artículo 94 del Decreto 6-91 Código Tributario y el artículo 459 del Código Penal de Guatemala.

RECOMENDACIONES

1. A la Administración Tributaria para que optimice las buenas prácticas en precios de transferencia a nivel nacional tomando como base las Directrices a nivel internacional desde su organización hasta la forma de ejecutar auditorias con la finalidad de identificar y conocer las características clave de una operación entre partes vinculadas y que analicen las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados, con el fin de determinar y aplicar el método de precios de transferencia más adecuado y materializando ajustes.
2. Se insta a los Profesionales a mantenerse actualizados en normativas de precios de transferencia con la finalidad de asesorar a los Clientes en encontrar las mejores comparables para confirmar que sus precios cumplan con el principio de libre competencia y mantener documentada toda la información referente a las transacciones.
3. A los contribuyentes con el propósito de prevenir futuros reparos del fisco y evitar ajustes y/o sanciones a la ganancia reportadas en sus estados financieros, es recomendable que se avoquen con especialistas en precios de transferencia.

BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo Gubernativo No.213-2013. (2013). Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No.10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala.

CODIGO PENAL, D. G. (1973). DECRETO No. 17-73.

Coyoy, M. R. (2017). Antecedentes de los Precios de Transferencia y su aplicabilidad a nivel global y local. Guatemala: Deloitte Guatemala.

De la Rosa. (2019). Seminario Internacional de Precios de Transferencia Enfoque Práctico para su Comprensión. Campus Central Universidad de San Carlos de Guatemala.

Decreto 3-2008. (2006). Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, suscrito en la ciudad de San José República de Costa Rica. Guatemala.

Deloitte Guatemala . (2018). Criterios de la Superintendencia de la Administración Tributaria - SAT - en Audotías de Precios de Transferencia transfer Pricing Newslette.

Félix, M. E. (2017). PRecios de Transferencia en el Sistema Tributario. Tesis, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE ESTUDIOS DE POSTGRADOS, Guatemala.

Hernández Siampieri, R. (2016). Metodología de la Investigación. México: Mc Graw Hill.

LAT. (2012). Libro I del Impuesto Sobre la Renta de Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala.

OCDE. (2010). Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administración Tributaria. París.

Superintendencia de Administración, T. (2016). Guía Técnica Estudios de Precios de Transferencia. Guatemala.

Universidad de San Carlos de, G. (2015). Guía Metodológica para la Elaboración del Trabajo Profesional de Graduación. Guatemala.

EGRAFÍA

Consejo General Del Poder Judicial. (2019). Sala de lo contencioso Administrativo. IKEA IBERICA SA, Madrid. Obtenido de <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=AN&reference=8732608&statsQueryId=106815938&calledfrom=searchresults&links=Ikea%20Ib%C3%A9rica%20S.A.&optimize=20190412&publicinterfacede=true>

Casarrubio, B. P. (2017). Tratamiento de los Activos Intangibles a Efectos de Precios de Transferencia. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra Barcelona. Obtenido de <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/33175/BorjaPascualTFG.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Consulting, T.P. (2018). Alerta sobre precios de transferencia en Guatemala 004-2018 Ajustes de precios de transferencias; resultados de las auditorías efectuadas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. Obtenido de <https://tpconsulting-group.gt/es/publicaciones/190-alerta-sobre-precios-de-transferencia-en-guatemala-004-2018-ajustes-de-precios-de-transferencia-resultados-de-las-auditorias-efectuadas-por-parte-de-la-superintendencia-de-administracion-tributaria>

Consultoría Técnica Profesional. (2018). Año del combate al Contrabando y la Defraudación Aduanera. Obtenido de <https://www.expertostributarios.com/fiscalizacion-precios-de-transferencia/>

Decretero de Sentencias. (2019). Obtenido de http://www.rap.com.uy/spa/resumen/docs/2019/08/Sent_TCA_456_2019.pdf

EFE, G. C. (2020). Precios de Transferencia en Guatemala. Obtenido de <https://grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-ttransferencia/pais/Guatemala>.

Mario Roberto Coyoy, G. (10 de 06 de 2019). ¿Cuáles son los posibles impactos de no tener el estudio de precios de transferencia? Parte I. Obtenido de

[https://lahora.gt/cuales-son-los-posibles-impactos-de-no-tener-el-estudio-de-precios-de-transferencia-parte-i/#:~:text=a\)%20Que%20la%20SAT%20le,%2C%20multa%20de%20Q10%2C000.](https://lahora.gt/cuales-son-los-posibles-impactos-de-no-tener-el-estudio-de-precios-de-transferencia-parte-i/#:~:text=a)%20Que%20la%20SAT%20le,%2C%20multa%20de%20Q10%2C000.)

Ministerio de Asuntos Exteriores, U. E. (2018). Creación y Países Miembros. Obtenido de [http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx#:~:text=En%20la%20actualidad%2C%20hay%2037,y%20Polonia%20\(1996\)%2C%20Rep%C3%ABlica](http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx#:~:text=En%20la%20actualidad%2C%20hay%2037,y%20Polonia%20(1996)%2C%20Rep%C3%ABlica)

Ministerio de Finanzas Públicas. (2012). Guatemala concluye firma de acuerdos sobre transparencia fiscal. Obtenido de https://www.minfin.gob.gt/index.php?option=com_content&view=category&id=46

Portal SAT. (2020). Obtenido de 1. Portal SAT (2020), Estructura Organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria, consultado en mayo 2020. Sitio Web: <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/2442/estructura-y-funciones-de-sat/44002/estructura-organizacional-sat-2020>.

ANEXOS

ANEXO No. I

RESPUESTA AL MEMORANDUM DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN POR LOS AJUSTES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS



**Expediente UIPSAT No. 1370-2020
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1439-2020**

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veintiuno de julio de dos mil veinte.

ASUNTO: **ESVIN LEONARDO PÉREZ MORALES**, el 9 de julio de 2020, presentó solicitud a través de correo electrónico la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual requiere se le proporcione información relacionada a los ajustes a los estudios de precios de transferencia de los contribuyentes de los periodos 2014 al 2018, ya que dicha información será utilizada para asuntos académicos, ante lo cual hace su requerimiento en el Memorial de solicitud de información adjunto.

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. **1370-2020**, que contiene la solicitud presentada a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria por **Esvin Leonardo Pérez Morales**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder del Estado; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública, así como en la sencillez y celeridad de procedimientos.

Lic. Esvin Leonardo Pérez Morales
Intendente de Asuntos Jurídicos

Licda. Susretha Yorio Díaz
Jefe de la Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Superintendencia de Administración Tributaria



CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto en referencia, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quién deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto citado, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 20 numeral 4 del Decreto relacionado, regula que las Unidades de Información Pública tendrán a su cargo, expedir copia simple o certificada de la información pública solicitada por los interesados, siempre que se encuentre en los archivos de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 21 del Decreto indicado, establece que el acceso a la información pública será limitado de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, la que por disposición expresa de una ley sea considerada confidencial, la información clasificada como reservada de conformidad con la presente ley y las que de acuerdo con tratados o convenios internacionales ratificados por el Estado de Guatemala tengan cláusula de reserva. Derivado de lo anterior y con fundamento en el artículo 25 del Decreto citado, el Superintendente de Administración Tributaria emitió con fecha 2 de diciembre de 2016, la Resolución número SAT-S-799-2016, Disposiciones Sobre la Clasificación de la Información en Poder de la Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 6 de diciembre del año 2016

A handwritten signature in blue ink over a circular stamp. The stamp contains the text 'Lic. Ernesto Raúl Ochoa Rojas' and 'Ministerio de Asesoría Jurídica'.

A handwritten signature in blue ink over a rectangular stamp. The stamp contains the text 'Licda. Gabriela Soriano Díaz', 'Jefe de Departamento de Asesoría Jurídica', 'Departamento de Asesoría Jurídica', and 'Superintendencia de Administración Tributaria'.

Página 2 de 4
 Unidad de Información Pública
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1439-2020
 LND/EKOR/mjar



POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos: 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16, 18, 19, 20, 36, 37, 38, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala; y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.



RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada a través de correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por **Esvin Leonardo Pérez Morales**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar a la solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, y de conformidad con lo remitido a esta Unidad por la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le traslada un archivo en el que obra respuesta a cada uno de los numerales que se detallan en su requerimiento, mismo que obra en 3 folios en formato PDF.



Lo indicado anteriormente, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, mismo que establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

- IV. Informar a la requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Hacer del conocimiento de la solicitante copia de la presente resolución a la dirección de correo electrónico proporcionado leoleoperez48@gmail.com,



proporcionada para el efecto, adjuntando la documentación requerida en formato PDF.

VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.



L. García
Superintendente de Asesoría Jurídica



Lidia Susana Cortés Díaz
Jefe de Departamento de Asesoría Jurídica
Departamento de Cálculo
Superintendencia de Administración Tributaria

1. Número de contribuyentes grandes registrados ante la Administración Tributaria y su clasificación por regiones.

582, no se dispone de información de dichos contribuyentes por regiones.

2. A qué porcentaje le aplica los precios de transferencia en Guatemala.

No es posible estimar un porcentaje, toda vez que el artículo 57 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, establece lo siguiente: *"El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero (...)"*.

3. Como era la recaudación antes y después de la entrada en vigencia de los precios de transferencia.

No se puede medir en términos cuantificables, derivado que depende del comportamiento de los contribuyentes.

4. Estadísticas sobre la aplicación de los precios de transferencia en Guatemala y su incidencia en la recaudación.

No se cuenta con estadísticas al respecto.

5. Los precios de transferencia han tenido alguna incidencia en la recaudación tributaria.

Como toda norma tributaria tiene incidencia, lo cual no se puede medir en términos cuantificables.

6. SAT ha realizado ajustes a la fecha de acuerdo a los métodos de transferencia.

Sí se han practicado ajustes.

7. Existe algún departamento actualmente encargado de regular los precios de transferencia.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la Intendencia de Fiscalización, cuenta con el Departamento de Fiscalidad Internacional.

8. Porcentaje de recaudación tributaria de contribuyentes grandes del sector comercio.

No se dispone de información específica respecto a la recaudación tributaria de los contribuyentes especiales grandes en el sector comercio. Sin embargo, en la página web de la Institución puede obtener información de la recaudación tributaria mensual en cada uno de los sectores económicos, adjuntando para el efecto el siguiente enlace: <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4>

9. Por medio de los precios de transferencia se ha logrado disminuir la evasión fiscal.

La norma de precios de transferencia no fue creada para ese fin.

10. Que controles existen a raíz de la implementación de los precios de transferencia.

11. Cuáles son los planes de acción a realizar para fiscalizar lo relacionado con los precios de transferencia.

Para los numerales 10) y 11) se debe considerar lo establecido en el Artículo 1 literales a) y b) de la Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-799-2016, en la cual se indica que no es posible brindar la información por ser catalogada como reservada. Sin embargo, puede consultar las acciones dentro del Plan Anual de Fiscalización, que se encuentra publicado en el portal SAT.

12. Estadísticas de la tributación en Guatemala.

Las estadísticas referentes a la tributación en Guatemala, se encuentran disponibles en la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria, adjunto para el efecto, el siguiente enlace: <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/>

13. Tiene incidencia el impuesto por las importaciones ante la regularización de los precios de transferencia.

No, los Precios de Transferencia únicamente son aplicables al Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

14. Método de comprobación de los precios más utilizado en Guatemala, según los requerimientos de estudios solicitados a los distintos contribuyentes, y las estadísticas anuales de los métodos más ajustados.

El Método más utilizado ha sido el Método del Margen Neto de la Transacción.

15. Cantidad de informes de estudio de precios de transferencia clasificados por regiones recibidos a dicha fecha.

16. Tipos de ajustes practicados a los estudios de precios de transferencia clasificados por regiones.

17. Números de contribuyentes que se encuentran en la fase administrativa, así como los que se encuentran en el contencioso administrativo por ajustes a los precios de transferencias.

Para los numerales 15), 16) y 17) no es posible brindar la información, por ser tipificada como reservada, de conformidad con lo establecido en el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-799-2016, en virtud que cualquier información relacionada a la gestión de análisis de riesgo y el sistema de fiscalización está específicamente relacionada con la organización del control de tributos de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que difundir esta información puede dañar la estabilidad económica o financiera del país.

18. Tipos de sanciones aplicadas a los ajustes de precios de transferencia.

Según lo establecido en el artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012, *“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 (...)”*, lo que conllevaría al cobro del Impuesto Sobre la Renta, más los recargos correspondientes (multas y sanciones).

19. Números de auditorías practicas a los estudios de precios de transferencias.

20. Planes de fiscalización a los precios de transferencia.

21. Montos de recaudación por los ajustes a los precios de transferencias.

Para los numerales 19), 20) y 21) no es posible brindar la información, por ser tipificada como reservada, de conformidad con lo establecido en el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-799-2016.

Asimismo, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 24 denominado Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, establece lo siguiente: *La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrá revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. (...) Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley (...)*"

22. Que incidencia en la recaudación tributaria tienen los ajustes realizados a los precios de transferencias y las estadísticas anuales.

Las estadísticas anuales de recaudación se encuentran disponibles en la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria, adjunto para el efecto, el siguiente enlace: <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/>

ANEXO No. II

Deloitte.**La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- realiza ajustes de más de Q1 mil millones por precios de transferencia**
Transfer Pricing Newsletter

El 4 de diciembre en el periódico de mayor circulación nacional, Prensa Libre, fue publicado que SAT ha realizado 25 auditorías enfocadas en precios de transferencia. De esas 25 auditorías, en 18 se realizaron ajustes que ascienden a Q1 mil 194 millones, con un impacto en Q330 millones en Impuesto Sobre la Renta. Estos ajustes siguen en la fase administrativa y ninguno ha llegado a lo contencioso administrativo.

El artículo sigue mencionando que la SAT insta a los contribuyentes a que hagan sus reportes voluntariamente y advirtió que si se incumple con la normativa de precios de transferencia pueden ser denunciados penalmente por perjurio y defraudación tributaria como también ya se ha publicado que sucedió en el caso de un contribuyente que, teniendo transacciones con partes relacionadas, declaró no tenerlas.

La cantidad de contribuyentes a los que según SAT les ha aplicado la normativa de precios de transferencia va en aumento. En 2015, SAT detectó 1,345 contribuyentes; en 2016, 1,405 contribuyentes y en 2017 la cifra aumentó a 1,453. Este padrón se compone de los contribuyentes que han declarado tener operaciones con partes relacionadas y otros contribuyentes que SAT ha detectado que sí realizan operaciones con empresas relacionadas.

Como bien menciona la publicación, Precios de Transferencia es una materia muy subjetiva en su aplicación, ya que a pesar de existir una metodología y fórmulas matemáticas a seguir; la interpretación aplicada por los contribuyentes, sus asesores en precios de transferencia y la SAT producen resultados de base imponible e Impuesto sobre la Renta a pagar significativamente distintos. Los contribuyentes pueden manejar estos riesgos al asegurarse que su asesor de Precios de Transferencia se guía principalmente de la metodología establecida en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y su Reglamento; la Guía de Precios de Transferencia emitida por SAT, y en segundo plano los Lineamientos de la OCDE en relación a Precios de Transferencia.

ANEXOS No. III

Boleta de Encuesta: Profesionales de las Ciencias Económicas

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



BOLETA DE ENCUESTA

Apreciable amigo, la presente encuesta está diseñada para dar respuesta a la problemática planteada en el informe profesional de graduación de la maestría en Gestión Tributaria. La información proporcionada será administrada de manera confidencial y su uso será exclusivamente académico, por lo que no será revelada ni utilizada para otro fin distinto.

A continuación, encontrará una serie de preguntas, las cuales agradecemos pueda responder marcando, subrayando o anotando la respuesta.

De acuerdo a la entrada en vigencia de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas capítulo VI del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria donde exige que los contribuyentes que realizan operaciones entre partes relacionadas en el exterior deben presentar el Informe de estudios de precios de transferencias.

Se detalla las siguientes preguntas:

1. ¿Conoce los tipos de ajustes realizados por la Administración Tributaria por inconsistencias a los estudios de precios de transferencia de los contribuyentes?
Indicar algunos ejemplos o comentarios al respecto:
2. ¿En qué efectos tributarios puede incurrir el contribuyente al no cumplir con los ajustes propuestos por la Administración Tributaria? **Indicar algunos ejemplos o comentarios al respecto:**
3. ¿Considera Usted que los ajustes efectuados por la administración tributaria se originan porque los expertos en precios de transferencia desconocen lo siguiente?
4. ¿Tiene conocimientos de auditorías de campo o de gabinete por auditorías a los informes de estudios de precios de transferencia?

Si. _____ No. _____

ANEXOS No. IV

Boleta de Encuesta: Expertos en precios de transferencias

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



BOLETA DE ENCUESTA

Apreciables expertos, la presente encuesta está diseñada para dar respuesta a la problemática planteada en el informe profesional de graduación de la maestría en Gestión Tributaria. La información proporcionada será administrada de manera confidencial y su uso será exclusivamente académico, por lo que no será revelada ni utilizada para otro fin distinto.

A continuación, encontrará una serie de preguntas, las cuales agradecemos pueda responder marcando, subrayando o anotando la respuesta.

1. De acuerdo a la entrada en vigencia de las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas capítulo VI del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria donde exige que los contribuyentes que realizan operaciones entre partes relacionadas en el exterior deben presentar el Informe de estudios de precios de transferencias.

Derivado de lo anterior:

- a. ¿Conoce los tipos de ajustes realizados por la Administración Tributaria por inconsistencias a los estudios de precios de transferencia de los contribuyentes? **Indicar algunos ejemplos o comentarios al respecto:**
- b. ¿De su portafolio de clientes alguno fue notificado por la Administración Tributaria vía escrita o por otros medios enmarcados en el Código Tributario sobre la apertura de alguna auditoria de campo o de gabinete por inconsistencias a los estudios de precios de transferencias **Indicar algunos ejemplos o comentarios al respecto:**
- c. ¿De la cartera de clientes alguno ha sido sujeto a ajustes por el Método de Valoración aplicado según el decreto 10-2012 en el estudio de precio de transferencia?
Si su respuesta es afirmativa, proporcione algunos ejemplos.

2. ¿Basado en su experiencia, considera Usted que la Administración Tributaria únicamente está sancionando a los contribuyentes que no presenten el informe de precios de transferencias basado en el artículo 94 numeral 13 Código Tributario?

Si. _____ No. _____ Por qué?

ÍNDICE DE CUADROS

	Pág.
Cuadro No.1 Comparativo de la legislación y experiencia de los países de América Latina y el Caribe, en relación con los Precios de Transferencia	19
Cuadro No. 2 Fiscalización de SAT	45
Cuadro No. 3 Industrias Fiscalizadas por SAT por los PT	47
Cuadro No. 4: Ajustes realizados por la SAT a los PT	48
Cuadro No.5: Declaración Jurada Anual del ISR.....	49

ÍNDICE DE GRÁFICAS

	Pág.
Gráfica No. 1: Estructura Organizacional de primer nivel de la Superintendencia de Administración Tributaria	4
Gráfica No. 2: Causas de los ajustes a los estudios de precios de transferencias.....	43
Gráfica No. 3: Auditorías a los estudios de precios de transferencia por la AT	44