

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012,
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URÍZAR

GUATEMALA, AGOSTO DE 2014

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012,
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URÍZAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICA Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto de 2014

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Álvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima
Vocal: Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández
Secretario: Lic. Heber Dodanin Aguilera Toledo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Carlos Erick Ortiz Gómez
Vocal: Licda. Silvana Julissa Bonilla Fuentes
Secretario: Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis.” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



BUFETE ASOCIADO



LIC. WALTER GIOVANNI SAMAYOA MONROY

7ª. Ave. 7-78 zona 4, Edificio Centroamericano, Oficina 11-02, Nivel 11 (PH)

Tels. (502) 23319434 - 23315279 - 23325317 - 23607754

Fax. (502) 23607750

e-mail: wsamayoa@juridica.com.gt

Ciudad de Guatemala, once de septiembre de dos mil doce

DOCTOR
BONERGE AMÍLCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CIUDAD UNIVERSITARIA
SU DESPACHO.



Respetable Doctor Mejia Orellana,

En forma respetuosa y atenta me dirijo a usted, para informarle que en cumplimiento de la función que me fuera encomendada mediante resolución emitida por esa jefatura, con fecha once de junio de dos mil doce, me permití asesorar y orientar el trabajo de tesis intitulado inicialmente: **"EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 10-2012"** y se modificó por : **" EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"**, que para el efecto ha elaborado el Bachiller **LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URIZAR**, con carnet número 200816307.

- a. En relación al contenido científico del trabajo asesorado, es viable indicar que se ha desarrollado la investigación de un aspecto del ámbito de la libre competencia en el que compete profundizar y en su caso regular de manera adecuada por parte del órgano encargado. El trabajo fue desarrollado de una forma científica y técnicamente con un lenguaje adecuado, lo que constituye un aporte sustancial al señalar las deficiencias y carencias de la legislación en actualización tributaria.
En cuanto al aporte técnico del trabajo, es importante subrayar que se propone un tema novedoso y que puede ser de utilidad. La creación de la Ley para la regulación de los precios de transferencia, es de suma importancia ya que el propósito sería el control tributario sobre los precios de transferencia para asegurar la base tributaria, gravable o imponible de una empresa multinacional. De tal forma que el desarrollar esta Ley la administración tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo al principio de libre competencia, aplicando los métodos de comparación de precios para establecer cuando las condiciones impuestas en la relacionadas comerciales o financieras entre empresas vinculadas son acordes con el principio de libre competencia.
- b. En el desarrollo del trabajo, el investigador efectuó una actividad inicial de recopilación de datos y obtención de fundamento doctrinario, aplicando los métodos deductivo e inductivo,



BUFETE ASOCIADO

LIC. WALTER GIOVANNI SAMAYOA MONROY

7 Ave. 7-78 zona 4, Edificio Centroamericano, Oficina 11-02, Nivel 11 (PH)

Tels. (502) 23319434 – 23315279 – 23325317 – 23607754

Fax. (502) 23607750

e-mail: wsamayoa@juridicagt.com



unido a las técnicas de investigación bibliográfica y documental, con lo cual logró elaborar un trabajo que evidencia la correcta aplicación de las distintas técnicas utilizadas, ya que sólo a través de estas podría obtenerse la calidad de tesis que presenta el ponente.

- c. El trabajo que me ha correspondido asesorar ha sido redactado de manera adecuada al nivel del grado que corresponde, denota conocimiento, capacidad académica y utiliza de una forma clara los conocimientos y resultado obtenidos.
- d. Con el trabajo elaborado, su autor contribuye científicamente a la bibliografía relativa al tema de aplicación del principio de libre competencia, por lo que la tesis del Bachiller **LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URIZAR**, es merecedora de ser considerada y atendida como es debido, además de constituir un aporte interesante en la materia.
- e. Las conclusiones y recomendaciones del trabajo de investigación son acordes y congruentes con su contenido.
- f. La bibliografía consultada y finalmente utilizada en la elaboración de la investigación es pertinente, la redacción del trabajo, es clara y precisa, acorde a la seriedad del tema investigado, durante el proceso de asesoría se le plantearon al Bachiller **LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URIZAR**, algunas modificaciones que fueron discutidas y posteriormente tomadas en cuenta.

Por todo lo anterior expuesto me permito,

OPINAR:

1. Que el trabajo asesorado cumple con los requisitos legales exigidos, en especial en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.
2. Que al haber cumplido el estudiante los requisitos técnico-profesionales exigidos por esa Unidad Académica emito **DICTAMEN FAVORABLE** de dicho trabajo de investigación, para que pueda continuar con las diligencias de nombramiento de revisor y demás correspondientes para su definitiva finalización.

Atentamente,


LIC. WALTER GIOVANNI SAMAYOA MONROY
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO: 5295

Walter Giovanni Samayoa Monroy
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7 Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 06 de febrero de 2013.

Atentamente, pase a la LICENCIADA AURA LETICIA GIRÓN RODRÍGUEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URÍZAR, intitulado: "EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultada para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS



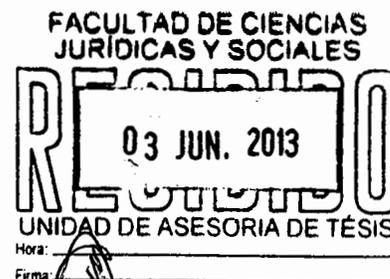
cc.Unidad de Tesis
BAMO/sllh.

AURA LETICIA GIRÓN RODRÍGUEZ
ABOGADA Y NOTARIA



Guatemala, 3 de junio del 2013

DOCTOR
BONERGE AMÍLCAR MEJÍA ORELLANA.
JEFE DE LA UNIDAD DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.
PRESENTE.



Estimado Doctor Mejía:

Conforme al nombramiento de fecha 6 de febrero del 2013, procedí a revisar el trabajo de tesis del Estudiante LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URIZAR, intitulado: "EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA", por lo que me es grato manifestarle que:

- a. El trabajo establece un desarrollo científico y técnico, donde se establece que no existe una ley en materia tributaria que regule los precios de transferencia, con lo cual se violenta la recaudación impositiva en concepto de Impuesto Sobre la Renta.
- b. Se utilizaron los siguientes métodos de investigación: **analítico**, con el cual se estableció la importancia de crear una ley específica al principio de libre competencia sobre los precios de transferencia, para que se fijen precios de acorde a la realidad y sin pasar por alto las leyes tributarias del país.
- c. La Ley de Actualización Tributaria regula los precios de transferencia sin lograr un objetivo más específico: **MEJORAR EL CONTROL Y FISCALIZACIÓN SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA. La técnica que se empleó fue la documental**, con la cual se recolectó ordenadamente la bibliografía necesaria y actualizada relacionada con el tema.
- d. La redacción utilizada para el desarrollo del trabajo de tesis es muy clara y precisa, donde el ponente explica la **NECESIDAD DE CREAR UNA LEY ESPECÍFICA QUE REGULE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA, PARA GARANTIZAR LOS PRINCIPIO TRIBUTARIOS Y LAS OPERACIONES NEGOCIADORAS EN EL PAÍS.**

Ave. Reforma 7-62, Edificio Aristos Reforma, Oficina 702, zona 9, Ciudad de Guatemala



**AURA LETICIA GIRÓN RODRÍGUEZ
ABOGADA Y NOTARIA**

- e. En las conclusiones, el autor de manera acertada de conformidad a su trabajo de tesis señala la existencia de empresas nacionales que tienen vinculación con entidades extranjeras, utilizando los precios de transferencia para trasladar utilidades fuera del país sin respetar la recaudación impositiva por concepto de Impuesto sobre la Renta
- f. Que no existe un adecuado control tributario en relación a la manipulación de los precios de transferencia, por lo que es necesario que las autoridades fiscales como la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- implementen las normas reguladoras de dichos precios de transferencia a fin de evitar la evasión fiscal por ese concepto.
- g. La bibliografía empleada tiene relación directa con los capítulos y con las citas bibliográficas de la tesis.

Con motivo de lo anotado, la tesis reúne efectivamente los requisitos legales que establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual en mi calidad de REVISOR emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente.

Atentamente.



Licda. Aura Leticia Girón Rodríguez.
Revisora de Tesis
Colegiada 6093

Aura Leticia Girón Rodríguez
Abogada y Notaria



USAC TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7 Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 08 de octubre de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LEONEL ESTUARDO MONTERROSO URÍZAR, titulado EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA REGULADO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/slh.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS:

Fuente de sabiduría, entendimiento y paz.

**A LA VIRGEN DE
GUADALUPE:**

Morenita gracias por tu compañía.

A MIS PADRES:

César Leonel Monterroso Valencia y Elsa Annabella Urizar Aragón por todo su apoyo, consejos, amor y motivación.

A MI HERMANO:

Javier, motivándolo a que siga luchando por sus sueños, sos un triunfador, te admiro.

A MIS PRIMOS:

No se detengan, el camino es largo pero al final estará esa luz llena de metas.

A MIS AMIGOS:

Julieta, Gaby, Javier, Yazmin, Patty, Marina, Claudia, Dulce, Stephanie, Alex. Sigán adelante todo esfuerzo tiene su recompensa.

A:

Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Libertad de competencia	1
1.1. Derecho de la competencia.....	1
1.2. Libre competencia.....	2
1.2.1. Principios y fines.....	3
1.2.2. La regulación de la competencia.....	4
1.2.3. La libertad de Competencia y sus límite.....	5
1.3. Competencia perfecta.....	7
1.4. Competencia desleal.	9
1.5. Competencia tributaria.....	11

CAPÍTULO II

2. Consecuencias tributaria de la globalización.....	13
2.1. La globalización.....	13
2.1.1. Definición de la globalización.....	14
2.1.2. Ventajas y desventajas de la globalización.....	15
2.1.3. Características.....	16
2.2. La globalización y la tributación.....	17
2.2.1. Tributos.....	18
2.2.2. Clasificación de los tributos.	20
2.3 La globalización y el impuesto.....	23
2.3.1. Impuestos.....	25
2.3.2. Características.....	28



2.3.1. Clases de impuestos.....	29
---------------------------------	----

CAPÍTULO III

3. Principio de libre competencia regulado en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012.....	31
3.1. Principio de libre competencia.....	31
3.1.1. Breve historia del principio de libre competencia.....	31
3.1.2. Concepto del principio de libre competencia.....	32
3.1.3. Características.....	34
3.1.4. Finalidad.....	35
3.1.5. El principio de libre competencia frente a algunos principios constitucionales.....	36
3.1.6. Rango de libre competencia.....	37
3.2. Método para aplicar el principio de libre competencia.....	40
3.2.1. Métodos tradicionales.....	40
3.2.2. Método basados en utilidades.....	45

CAPÍTULO IV

4. Precios de transferencia.....	49
4.1. Antecedentes históricos.....	51
4.2. Concepto de los precios de transferencia.....	53
4.3. Como afectan los precios de transferencia a la base tributaria.....	58
4.3.1. Paraíso fiscales.....	59
4.3.2. Doble imposición internacional.....	61
4.3.3. Planificación fiscal internacional.....	63
4.3.4. Régimen de protección.....	66
4.4. Definición de partes relacionadas.....	70



Pág.

4.5. Qué son las operaciones comparables.....	71
4.6. Fiscalización de los precios de transferencia.....	72

CAPÍTULO V

5. Propuesta de creación de la ley para la regulación de los precios de transferencia.....	77
5.1. Importancia de la ley.	77
5.2. Iniciativa de ley para la regulación de los precios de transferencia en Guatemala	78
CONCLUSIONES	93
RECOMENDACIONES	95
BIBLIOGRAFÍA	96



INTRODUCCIÓN

El tema fue elegido, debido a que anteriormente las empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial en Guatemala no tenían ningún tipo de obligación de documentar las transacciones con partes vinculadas se habían celebrado de acuerdo a valores de mercado, por lo que este tipo de cargos se realizaban sin estar sujetos a reglas de control cuantitativo o cualitativo con respecto a dichos cargos. Por lo cual es de suma importancia el análisis del Principio de Libre Competencia, ya que es importante que los contribuyentes comiencen a evaluar sus políticas de precios de transferencia a la luz de la recién implementada Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, publicado el 5 de marzo del 2012 y así se preparen los estudios reglamentarios que demuestren si las transacciones cumplen con el principio de libre competencia. La adopción de legislación en materia de precios de transferencia que regule el principio de libre competencia puede contribuir a que no se genere una doble imposición.

Bajo esta concepción la problemática, se centra en la globalización, debido a que es el gran escenario en que las empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial tiene un rol protagónico, debido a la apertura de las economías de los diferentes países y a la integración de la actividad económica internacional, por lo cual la libre competencia en las últimas décadas ha cobrado mucha importancia, en los países latinoamericanos.

Como objetivo general, se señala el determinar la importancia del estudio sobre la regulación del principio de libre competencia, y los objetivos específicos, señalan el análisis del Artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria el cual define el principio de libre competencia en materia tributaria y del Artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria el cual define los métodos para aplicar el principio de libre competencia y la explicación los mecanismos para identificar los precios de transferencia. La hipótesis de investigación demuestra la importancia de aplicar el principio de libre competencia.



Supuestos, lograr indicar que con el principio de libre competencia las empresas nacionales o extranjeras integrantes por un mismo grupo empresarial deberán establecer el precio o monto de una operación que habrán acordado en condiciones de mercado abierto, es decir a precios normales y conocidos de mercado y así poder evitar que las empresas multinacionales evadan los impuestos correspondientes que deben pagar.

La tesis se dividió en cinco capítulos: El primero, señala lo referente a la libertad de competencia, principios y fines, la regulación de la competencia, los límites de la competencia, las distintas clases de competencia; el segundo determina las consecuencias tributarias de la globalización, la relación de la globalización con los tributos y los impuestos, como que son los tributos y su clasificación; el tercero se realiza el análisis del principio de libre competencia regulada en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, breve reseña histórica, el análisis de dicho principio frente a algunos principios constitucionales, los métodos para aplicar el principio de libre competencia; el cuarto define lo que son los precios de transferencia, sus antecedentes, como afectan estos precios a la base tributaria; el quinto se realiza una propuesta de ley para la regulación de los precios de transferencia.

Los métodos utilizados en el desarrollo de la tesis fueron, el analítico, que pretende relacionar lo contenido en la doctrina, la realidad, la jurisprudencia y las leyes aplicables de la legislación vigente en el ordenamiento jurídico. Así mismo, el sintético con el cual se pretende analizar de forma separada cada fenómeno que se considera objeto de estudio.

Con el presente trabajo se busca dar una solución para implementar en Guatemala una ley que regule mecanismos de control y fiscalización, para que el pago de impuestos sea correcto y se respete la soberanía tributaria del país.



CAPÍTULO I

1. Libertad de competencia

1.1. Derecho de la competencia

Es una rama del derecho privado que estudia el conjunto de principios, doctrinas y disposiciones legales ya sea, nacionales e internacionales, destinadas a proteger la libertad de competencia, que constituye la base fundamental de la economía de mercado imperante en el sistema económico actual. De acuerdo con sus principios, los sujetos que intervienen en la actividad económica son los particulares que, con su libre iniciativa, aportan siempre la máxima satisfacción a los problemas económicos. En la práctica el derecho de la competencia prohíbe la realización de prácticas restrictivas de la competencia, la adquisición de una posición de dominio en el mercado a través de la realización de dichas prácticas y el abuso de la posición dominante.

Según Jorge Witker define el derecho de competencia “como aquella rama del derecho económico que regula y ordena los mercados sancionando las prácticas mercantiles anticompetitivas atentatorias a la libre competencia y concurrencia, premisas básicas de las economías de mercado.”¹

En otras palabras, el derecho competencia es un derecho que todos los individuos pueden dedicarse a la actividad de su preferencia; es decir, a ejercer su libertad económica, cuya única limitación es la que se deriva de los derechos de los demás,

¹ Witker Jorge, **Derecho de la competencia en América, Canadá, Chile, Estados Unidos, México.**
Pág. 20.



consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala y las Leyes, entre otras.

Por lo tanto, la finalidad del derecho de competencia es la ordenación de los mercados, tutelando la competencia como sistema en el que se protegen los intereses de los competidores, consumidores y los de interés público. Por ello, el derecho de competencia protege más la competencia misma que a los consumidores o competidores, existiendo una presencia moderada y razonable del Estado.

1.2. Libre competencia

La libertad de competencia se ha definido en forma diversa atendiendo al punto de vista del autor, sin embargo la mayoría de autores la enfocan dentro de un esquema competitivo que le permita a la libre empresa realizar su libre ejercicio, tal es el caso de Harold Sloan y Arnold J. Zorcher quienes la definen como “la condición que se da en un mercado cuando existe un número indeterminado de comerciantes relacionados con un mismo producto, sin que ninguno lo pueda solicitar en cantidad suficiente como para afectar el precio del mercado.”² El autor Guillermo Cabanellas define la libre competencia como “la igualdad y libertad teóricas que por la escuela clásica económica se recomiendan como criterio que estimula la producción, desenvuelve la iniciativa privada y abarata los precios.”³

El derecho de la libre competencia es un mecanismo originado y desarrollado en los Estado Unidos de América para controlar los efectos no deseados de la acumulación

² Sloan Harold y Zorcher Arnold, J. **Dictionary of economics**, Pág. 71.

³ Cabanellas Guillermo, **Diccionario enciclopédico de derecho usual**, Pág. 189.



del poder económico. Es importante señalar que la libre competencia es una forma de distribución justa de las ganancias de la producción, en el sentido que los comerciantes son recompensados por la calidad de sus productos y por los precios competitivos en el mercado.

La libre competencia está relacionada con todo el desarrollo de la economía de mercado, surge de la necesidad de proporcionar al Estado normas que le puedan permitir controlar a los oferentes en materia de producción.

“El termino competencia o libre competencia es utilizado tanto por el derecho como por la economía, partiendo ambas ciencias de supuestos diferentes, siendo sus consecuencias también distintas. No por ellos podemos dejar de señalar la estrecha vinculación entre ambas disciplinas, toda vez que el derecho como ciencia social, regula conductas que tienen su sustrato en un modelo económico.”⁴

1.2.1. Principios y fines

El fin fundamental al que debe encaminarse el derecho de la libre competencia es el mayor bienestar posible para los consumidores, así mismo de intentar promover la integración política y económica, como reforzar la competitividad de sus empresas.

Por otra parte, dentro de la libre competencia se desarrollan tres principios fundamentales los cuales son:

1. **Licitud del daño concurrencial:** Como consecuencia de la preferencia que tiene la competencia hacia los consumidores se genera un daño a los competidores,

⁴ Flint Pinkas, **Tratado de defensa de la libre competencia**, Pág. 23.



representado por una oportunidad comercial perdida para las empresas que no obtuvieron la preferencia del consumidor.

2. **Libre imitación de iniciativas empresariales:** Este principio se fundamenta en el hecho de que las creaciones de los agentes económicos, al ser puestas en el mercado han pasado a considerarse como bienes públicos, cuyo consumo por una persona no excluye su uso por otra.
3. **Libertad de expresión comercial:** Este principio garantiza que los agentes del mercado hagan uso de la creatividad para difundir sus mensajes en la forma que consideren más adecuada a sus intereses.

1.2.2. La regulación de la competencia

La libertad de competencia tiene como presupuesto la libertad de la iniciativa económica de los particulares, por lo cual esa iniciativa es un postulado del ordenamiento jurídico constitucional. Este ordenamiento interviene con una disciplina de la competencia ilícita o desleal, a través de la cual se quiere poner un freno a la libre competencia, de forma que la lucha económica no degenera y respete los principios de lealtad entre competidores.

Tanto en los casos de regulación de las prácticas restrictivas de la competencia como en los supuestos de competencia desleal, el derecho tutela los intereses de los competidores que participan y de quienes se benefician de ella.

Por lo tanto la competencia como común objeto de tutela lleva una consideración unitaria del derecho de la competencia, tanto desde la perspectiva antitrust la cual



favorece a que la competencia maneje libremente sus efectos dentro del mercado, como desde la competencia desleal la que se ocupa de la actividad competitiva se ajuste a los criterios de lealtad o corrección.

1.2.3. La libertad de competencia y sus límites

“El autor Francesco Galgano realiza una división sobre la libertad de competencia y sus límites:

- a) El empresario podrá impedir que otros empresarios se aprovechen de un determinado proceso de elaboración industrial o que lleven al comercio determinado producto, siempre y cuando se encuentren debidamente registrados.
- b) **Monopolios:** Las aspiraciones naturales de todo empresario están orientadas hacia conquista de posiciones de monopolio, que lo liberen de todos los riesgos y de todas las insidias de la competencia y que le aseguren, por la posibilidad de ser árbitro de los precios, mayores utilidades (las llamadas superutilidades monopolísticas).
- c) **Monopolio legal:** En todos estos casos se habla de monopolio legal, figura que se presenta tanto en el caso del Estado o de una entidad pública monopolista, como en el del particular que, por concesión del Estado o de una entidad pública, explota una empresa en condiciones de monopolio.
- d) **Precios:** Para la competencia se refiere, no al momento inicial del ingreso de los empresarios en el mercado, sino a las modalidades de la actividad de la empresa; los precios de los bienes y servicios, pueden ser establecidos por ley, y en este



caso, quedan de derecho insertados en el contrato, inclusive en sustitución de las cláusulas diferentes introducidas por las partes.

- e) **Iniciativa económica y competencia:** De esta iniciativa pueden gozar en cuanto un mismo sector de actividad, varios empresarios y por principio general, una pluralidad de empresarios. La fuente jurídica de la libertad de competencia se encuentra en el mismo reconocimiento por el legislador de la libertad de iniciativa económica privada.
- f) **Propiedad comercial:** El empresario que de primero haya tomado a su cargo la iniciativa, no goza de un derecho a su utilización exclusiva pues quien haya introducido un nuevo sistema de organización del establecimiento no puede impedir que otros empresarios desarrollen, después de él, la misma iniciativa.”⁵

Por lo tanto se determina que de lo anterior expuesto, la libertad de competencia va de la mano con la libertad de trabajo y de oficio o profesión, y que no se limita a un espacio territorial determinado, pues traspasa las fronteras regionales. Se puede afirmar que la libertad de competencia es como hablar de un progreso económico, que puede traducirse en una libertad social, debido a que encuentra límites, en los preceptos legales que la regulan, así como también en los derechos de los otros competidores y aún va más allá al proteger de igual manera los derechos de los consumidores.

⁵ Galgano, Francesco. **Derecho Comercial (El Empresario)**. Pág. 22.

1.3. Competencia perfecta

Con el nombre de competencia perfecta, se conoce a aquella en la cual la actitud del elaborador de un producto que fabrique una porción mínima de él aumente de su producción o la disminuya, o incluso deje de producir, carece de efectos sobre el mercado. "En cuanto a la política industrial del empresario, competencia perfecta es el respeto de las condiciones impuestas por un mercado determinado."⁶

Pinkas Flint define la competencia perfecta con términos sencillos diciendo que es "aquella en la cual la sociedad obtiene la mejor asignación posible de los recursos para la economía en su conjunto."⁷

De acuerdo a la definición del autor Pinkas, la competencia perfecta se presenta cuando todos los bienes son producidos por los fabricantes más eficientes, todos los consumidores son tan adinerados como pueden ser, no existen monopolios y no hay utilidades excesivas por los precios se encuentran fijados al costo marginal de producción. Para que se produzca esta competencia perfecta es necesario que la oferta y la demanda sean atomizadas, es decir debe existir un gran número de compradores y productores en tal forma que ninguno de ellos esté en condiciones de distorsionar el justo equilibrio del sistema.

En una economía de mercado, en donde existen varias posibilidades de oferta, una empresa escasamente competitiva tiene pocas posibilidades de sobrevivir. Esto actúa simultáneamente como estímulo para una mayor eficiencia y como control del nivel de

⁶ Nazar Espeche, Félix A, **Defensa de la competencia**, Pág.19.

⁷ Flint Pinkas, **Ob. Cit**, Pág.154.



precios. El empresario para tomar sus decisiones debe comparar sus costos con los precios a los que puede vender los bienes o servicios que produce. Un mercado de competencia perfecta tiene como características importantes las siguientes:

1. Elevado número de compradores y vendedores, que implica la irrelevancia de las decisiones individuales en las magnitudes del mercado.
2. El precio es fijado por el mercado y cada individuo es incapaz de influir aisladamente sobre él.
3. El producto que ofrece cada empresa es homogéneo y perfectamente sustituible por el ofrecido por otra.
4. Principio de exclusión por el cual sólo accede un bien o servicio quien paga el precio correspondiente.
5. Principio de la correspondencia del precio con los costos y beneficio que se derivan de la producción y el consumo de los bienes y servicios.
6. Maximización del bienestar y de los beneficios como objetivos de consumidores y empresarios.

En la competencia perfecta hay un precio normal básico o de equilibrio que es el que corresponde a la cantidad ofrecida y la demanda, un precio alto fomentara la producción y consumo, por lo tanto debe haber para cada mercadería un precio que haga que la producción y el de consumo sean iguales.



En síntesis, el modelo de la competencia perfecta es un conjunto de principios y supuestos que nos permiten analizar un mercado muy competitivo. Así mismo sirve de referencia para la comparación entre diferentes estructuras de mercado.

1.4. Competencia desleal

La competencia desleal tiene por objeto proteger la defensa de la competencia, acá no se sanciona la ilicitud de haber ocasionado a otro un perjuicio concurrencial, sino el haberlo hecho de forma indebida.

Cuando una conducta es contraria a la buena fe comercial, al normal desenvolvimiento de actividades económicas y en general a las normas de corrección que deben regir las actividades económicas, nos encontramos en lo denominado competencia desleal.

El diccionario de administración y finanzas define la competencia desleal “como una serie de prácticas empleadas por un vendedor para aumentar beneficios mediante publicidad engañosa, vendiendo por debajo el costo u otros mecanismos desleales respecto a sus competidores.”⁸

La definición legal de la competencia desleal está regulada en el Artículo 362 del Código de Comercio el cual preceptúa, “que es todo acto o hecho contrario a la buena fe comercial o al normal y honrado desenvolvimiento de las actividades mercantiles, se considerará de competencia desleal y, por lo tanto, injusto y prohibido.” Se pretende enfocar toda actividad generada en la voluntad, por lo que le precepto debe limitarse

⁸ Rosenberg, **Diccionario de administración y finanzas**, Pág. 102.

conceptual la competencia como producto de la manifestación humana a través de la voluntad expresada en un acto y no proveniente de un hecho.

Dentro de la competencia desleal los comerciantes deben respetar la libertad de mercado, permitiendo la libre concurrencia de todos ellos, y en base al principio de buena fe que debe presidir toda relación contractual y actuación profesional, no se deben realizar prácticas que tienden a restringir la competencia que funciona en las ofertas con un carácter selectivo, toda vez que a mayor oferta, han de ser mayores los grados de calidad de las prestaciones y deben resultar asimismo más económicas para los consumidores.

La competencia desleal ha sido objeto de una gran evolución lo que ha motivado a crear tres modelos de regulación que son los siguientes:

1. **Modelo paleoliberal:** Este modelo no estaba regido por una normativa general, presentándose como una disciplina de naturaleza penal.
2. **Modelo profesional:** La normativa del modelo profesional tiene un carácter general el cual tutela la posición de la empresa en el mercado. Dicho modelo se aplica únicamente a los supuestos de deslealtad entre empresarios en situación competitiva.
3. **Modelo social:** Con el sistema social se va formando una ordenación del fenómeno concurrencial distinto al que servía de fundamento al sistema profesional. Se trata de cautelar a la empresa como único bien protegido, extendiendo su dominio a la tutela del interés de los consumidores, además de la empresa.



1.5. Competencia tributaria

Paralelamente al poder tributario está tiene la facultad de ejercitarlo en el plano de lo material, a lo cual Hensel llama "competencia tributaria." El poder tributaria es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, o sea la competencia tributaria, si puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados, para hacer efectiva la prestación. La competencia tributaria también es conocida como la competencia fiscal, la cual surge debido a la globalización y a la mayor movilidad internacional del capital.

La competencia tributaria cobra vida en la actualidad cuando se considera el tema de cómo atraer hacia el país inversión extranjera directa de largo plazo. Las desventajas de la competencia tributaria para los países desarrollados son relativamente claras, dado que ella amenaza el alto nivel de gasto público que su compleja red de seguridad social exige. Debido a que los países en desarrollo necesitan ingresos por lo menos en la misma medida que los países desarrollados. Para el autor Héctor Villegas la competencia fiscal es "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las persona sometidas a su soberanía."⁹

Dentro de la competencia tributaria se presenta dos aspectos, por un lado, existe un aspecto positivo, el cual es conocido como competencia tributaria sana, la cual entendemos como el proceso de eliminación e ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, efectuados con el fin de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo .En el segundo aspecto es el que podemos denominar como competencia

⁹ Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Pág.50.**



tributaria perjudicial que aparece cuando, con el fin de atraer capitales o bases imponibles, se utiliza el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de gravamen reducidas.

De lo anterior podemos deducir la importancia de la competencia tributaria perjudicial, que ha venido de la mano de dos factores, por un lado, un alto volumen de recursos financieros susceptibles de ser movilizados hacia aquellos destinos que ofrezcan mejores condiciones de inversión y en un segundo plano, una oferta cuantitativa y cuantitativamente importante de regímenes preferenciales fiscalmente atractivos.

Por lo tanto, se puede decir que la competencia tributaria consiste, en la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, la cual puede ser delegada a entes privados para su cumplimiento.



CAPÍTULO II

2. Consecuencias tributarias de la globalización

2.1 La globalización

La globalización, es el gran escenario en que las empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial tiene un rol protagónico debido a la apertura de las economías de los diferentes países y a la integración de la actividad económica internacional, por lo cual la libre competencia en las últimas décadas ha cobrado mucha importancia en los países latinoamericanos. La globalización es un fenómeno que marca profundamente la economía del mundo, afecta asimismo a los países en desarrollo de una manera decisiva.

Es probable que, con el tiempo, la globalización y la consiguiente integración internacional, sumadas al rápido progreso tecnológico, pudieran afectar la capacidad de recaudación de los países y la distribución de la carga impositiva. Y así mismo los efectos de la globalización podrían afectar los ingresos tributarios, los intensifiquen y resulten evidentes en las estadísticas fiscales de los países.

Con el avance de la globalización, las empresas nacionales o extranjeras que se encuentren integradas por un mismo grupo empresarial pueden reducir su carga tributaria mediante la reasignación del capital. Sin embargo esta práctica, en sí, no es perjudicial, la dificultad de gravar el capital de esas empresas puede crear distorsiones en los sistemas de comercio e inversión. Así mismo puede producir una redistribución de la carga tributaria, del capital. En consecuencia, la capacidad de las grandes



empresas nacionales o extranjeras para reducir o eliminar su deuda tributaria tiene una fuerte repercusión en la estructura fiscal de los países y puede dar lugar a sistemas tributarios más regresivos, mayor déficit fiscal o una reducción de los servicios públicos. Por lo tanto es posible que en el futuro la globalización de lugar a formas nuevas e innovadoras en el uso de conocimientos para elevar el ingreso tributario.

2.1.1. Definición de la globalización

La globalización es un proceso económico que consiste en la creciente integración de las distintas economías nacionales en un único mercado capitalista mundial. Es un término moderno especialmente usado para describir los cambios en la sociedad y la economía mundial que resultan en un incremento sustancial del comercio internacional y el intercambio cultural.

Sin embargo, el Diccionario de la Real Academia Española, define la globalización, “como la tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales.”

El proceso de la globalización surge por un movimiento de carácter financiero, por todos los avances tecnológicos, por la apertura de mercados de capitales, y por una globalización que trata las transacciones de bienes y servicios realizados a nivel mundial. La globalización está determinada por diversos factores como lo es la apertura de mercados, el incremento de los medios de comunicación, crecimiento y fusiones dentro de empresas, como el incremento al capital entre empresas tanto nacionales como extranjeras.



El autor Joseph Stiglitz, define la globalización como "la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costes de transporte y comunicación, y el desmantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras. La globalización ha sido acompañada por la creación de nuevas instituciones y es enérgicamente impulsada por corporaciones internacionales que mueven no sólo el capital y los bienes a través de las fronteras, sino también la tecnología".¹⁰

En resumen, podemos decir que el fenómeno de la globalización es la fusión de procesos transnacionales que permite que la economía, la política, la cultura y la ideología de un país puedan introducirse en otro.

2.1.2. Ventajas y desventajas de la globalización

Como consecuencia del fenómeno de la globalización a continuación se enumeran las principales ventajas:

1. **Mayor eficacia competitiva:** Una estrategia global ofrece más puntos de ataque y contraataque contra los competidores.
2. **Calidad mejorada de productos y programas:** La concentración es un número menor de productos y programas, en lugar de los muchos productos y programas que son típicos de una estrategia local, puede mejorar la calidad tanto de los productos como de los programas.

¹⁰ Stiglitz Joseph, **El malestar en la globalización**, Pág. 22.

3. **Preferencia de los clientes:** la disponibilidad, el servicio y el reconocimiento globales aumenta la preferencia de la clientela.
4. **Reducción de costos:** La globalización puede reducir los costos mundiales a economía escala, por flexibilidad y por producción concentrada.

Los riesgos que con llevan al fenómeno de globalización puede denominarse desventajas las cuales son:

1. **Aumento de gastos administrativos:** La globalización puede causar gastos administrativos cuantiosos por el aumento de coordinación y por la necesidad de informar, e incluso por el aumento de personal.
2. **Menos sensibilidad a las necesidades del cliente:** La estandarización de productos puede dar por resultado un producto que no deje clientes plenamente satisfechos en ninguna parte.
3. **Sacrificio de algunas necesidades nacionales:** En particular, para la globalización la estrategia a menudo se requiere que uno o más países abandonen las estrategias, los productos, acreditados durante mucho tiempo.
4. **Aumento de riesgos de crear competitividad:** Integrar medidas competitivas puede significar sacrificio de ingresos, de utilidades o de posición competitiva en algunos países.

2.1.3. Características

El fenómeno de la globalización tiene las siguientes características principales:



1. La globalización introduce a las empresas y mercados a organizarse en redes estrechamente hilvanadas a escala planetaria.
2. Es un proceso universal, debido a que afecta a los países a nivel mundial, independientemente de la posición que ocupen dentro de la economía mundial y del orden político.
3. La globalización es desigual, es decir, que su poder e influencia, así como sus mecanismos, se distribuyen desigualmente, en atención al nivel de desarrollo económico, político y cultural de cada participante en el proceso.
4. Competencia y estrategias económicas, tanto de grandes como de pequeñas y medianas empresas, tienden a definirse y a decidirse en un espacio regional, mundial o global.
5. La condición de la globalización es asimétrica, es decir, no tiene la misma significación según sea lo que sucede y el lugar donde está ocurriendo.
6. La globalización es impredecible, debido a que se ignoran el alcance y significados de sus efectos y consecuencias.

2.2. La globalización y la tributación

En la actualidad se han presentado cambios de forma constante en la humanidad en cuanto a las relaciones políticas, económicas y sociales. Entre todos, el proceso de globalización de la economía ha sido el fenómeno que ha tomado mayor importancia y por el cual se ha generado grandes cambios en el sistema tributario.



Es por ello que los sistemas tributarios modernos han sido reestructurados sobre la base de los efectos económicos que han producido la globalización. Sin embargo, con ocasión del fenómeno de la globalización se han llevado a cabo importantes reformas tributarias, que se han ido introduciendo con mayor fuerza y frecuencia en todo el mundo.

Guatemala no ha sido una excepción, en los últimos años, se ha ido creando nuevas leyes y reformas al sistema tributario, como la creación de los Decretos números 04-2012 y 10-2012 ambos del Congreso de la República de Guatemala, en el segundo Decreto antes mencionado se regula la normativa específica relativa a los controles y métodos de aplicación a los precios de transferencia, tema que más adelante será desarrollado. No es sorprendente que en Guatemala la globalización haya tocado las puertas del sistema tributario debido a que la población pide una mayor transparencia en la administración tributaria, utilizando tecnología para acelerar los flujos de datos y los ciclos de auditoría.

2.2.1. Tributos

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del derecho financiero y ha recibido el nombre de derecho tributario.

Los tributos son una institución que tiene su nacimiento en el estado feudal, aún cuando existen rudimentos de tributos en el estado antiguo como es el caso de los



tributos existentes en Egipto, en el tiempo de los potolomeos; en Grecia en el tiempo de Pericles y en Roma durante el tiempo del emperador Julio Cesar. Los tributos en la actualidad, han cobrado mucho auge y se considera la base fundamental de los ingresos con que cuenta un Estado por lo que es inconcebible bajo cualquier punto de vista que un Estado pueda vivir sin la existencia de los tributos, pues son la principal fuente de recursos que utiliza para la diversidad de gastos que enfrenta.

Para el autor Héctor Villegas los tributos son “las prestaciones de dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos, que le demanda el cumplimiento de sus fines”¹¹

Analizando la definición del autor Héctor Villegas, podemos decir, que el elemento principal del tributo es la coacción, es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder imperio. No se puede exigir un tributo sin ley previa que lo establezca. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”.

En la legislación Guatemalteca, el Principio de Legalidad, está preceptuado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el que se facultad especialmente al Congreso de la República de Guatemala, para decretar los impuestos, los arbitrios y las contribuciones especiales.

El Artículo 9 del Código Tributario establece que los tributos “son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el

¹¹ Villegas, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Pág.67.



objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."El Estado puede obligar al contribuyente al pago de los tributos, imponiendo una sanción, cuando no se contribuya de manera voluntaria.

Así mismo para el autor Giuliani Fonrouge define el tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relación jurídicas de derecho."¹²

De la anterior definición podemos concluir diciendo, que los tributos son todos aquellos ingresos dinerarios, que en forma obligatoria se le paga al Estado, para que este pueda cubrir las necesidades sociales.

2.2.2. Clasificación de los tributos

Tanto la ciencia de las finanzas públicas como el derecho financiero, están de acuerdo que los tributos pueden clasificarse en tres grandes grupos los cuales son:

1. Impuestos: Son los tributos que se pagan en forma obligatoria, creados por una disposición Estado, los cuales se utilizan para satisfacer las necesidades sociales.

Los impuestos se clasifican tradicionalmente en dos grandes grupos, impuestos directos, que son aquellos en el que el verdadero contribuyente suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco de manera que las calidades de sujeto pasivo y sujeto activo del impuesto se confunden. Este tipo de impuesto asegura al Estado una renta cierta y hacen posible la realización de la justicia fiscal. Impuestos indirectos, que son aquellos en el cual las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas.

¹² Giuliani Fonrouge, **Derecho financiero**, Pág.147.



Son poco perceptibles para los que en realidad lo pagan y gravan a todos los sectores de la población.

2. Tasas: “Es el tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad del Estado, indivisible e inherente a su soberanía hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.”¹³ La tasa es utilizada por los municipios en forma preponderante en la esfera de su competencia, cubriendo con ellas la mayor parte de sus erogaciones.

La tasa se clasifica, en tasas judiciales y tasas administrativas, las primeras, son todas aquellas cantidades de dinero que se pagan a los órganos jurisdiccionales por los diversos servicios que allí se presente y cuyo pago esta establecido en ley. Las segundas son todas aquellas a que se realizan en los órganos de la administración pública, sean instituciones centralizadas, desconcentradas, descentralizadas o autónomas, que presten diversos servicios.

A diferencia de los impuestos las tasas es un pago voluntario, el contribuyente decide si hace uso o no del servicio que le proporciona el Estado y existe una contraprestación, mientras que los impuestos el contribuyente está obligado a pagarlo aún en contra de su voluntad y no ofrecen ninguna contraprestación o actividad que beneficio directamente al contribuyente.

Podemos analizar que las tasas son todos aquellos ingresos en monedas, que están basados en ley, por los cuales se recibe una contraprestación y que lo recaudado es utilizado para sostener y mejorar el servicio.

¹³ *Ibíd*, Pág. 89.



3. **Contribuciones especiales:** “Son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del estado.”¹⁴ Las contribuciones especiales se caracterizan por la existencia de un beneficio el cual puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.

Para Ramón Valdez Costa “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.”¹⁵

Las contribuciones especiales se analizan desde tres puntos de vista los cuales son:

- a) **Contribuciones especiales por mejoras:** Son las que establece el Estado a través de órganos específicos para sufragar los costos de aquellas obras públicas que incrementen el valor de las propiedades, es decir, que producen una plusvalía inmobiliaria. Este tipo de contribución especial se paga una sola vez, la cual debe existir una obra que genere el beneficio económico.
- b) **Contribución especial por seguridad social:** Son aquellas contribuciones especiales que siempre existirá un beneficio económico y personal, el pago subsiste

¹⁴ **Ibíd**, Pág. 104.

¹⁵ Valdez Costa, Ramón, **Curso de derecho tributario**, Pág.355.



mientras exista la relación laboral con el ente obligado al pago o inscrito en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

- c) **Contribución especial por gasto:** Este tipo de contribución especial no existe en Guatemala, y surge cuando una persona en particular se beneficia de alguna obra de uso social.

Es menester señalar que los arbitrios no son considerados como tributos, debido a que estos son estudiados desde el punto de vista del derecho fiscal, lo recaudado va al fondo de las corporaciones municipales. Mientras que los tributos son estudiados desde el punto de vista del derecho tributario y lo recaudado va al fondo común del Estado.

Los arbitrios son pagos en dinero de forma obligatoria que se hacen en las municipalidades, están basados en ley, no existe una contraprestación y los recursos que se obtienen únicamente se utilizan dentro de la suscripción municipal.

2.3. La globalización y el impuesto

Al analizar el estado actual de los sistemas fiscales, tanto el de países desarrollados y sistemas como el de Guatemala, se considera que la globalización no solo trae ventajas consigo sino también varios riesgos. Las decisiones de política pública fiscal a nivel internacional son vitales. La competencia fiscal entre países por atraer recurso es una de las situaciones fiscales que se vive en la economía globalizada.

La base tributaria de Guatemala ya no está únicamente limitada, como en el pasado, al territorio del Estado, pero en alguna medida ha sido extendida para incluir partes de las



bases impositivas de otros países del mundo. La razón es que ahora un país puede atraer y hacer tributar capital financiero extranjero, realizar una inversión directa extranjera.

En efecto con la globalización se han producido reformas constantes en los sistemas tributarios de los países desarrollados y también en países en desarrollo que responden a los profundos cambios debidos a la liberalización de los factores productivos, especialmente del factor capital.

El proceso de globalización está constituido fundamentalmente por aumentos considerables del comercio internacional, de las inversiones directas realizadas por empresas nacionales o extranjeras, intercambios de capital entre ellas. Además, la globalización puede afectar al comportamiento de los Estados, esto puede ser de forma positiva.

Guatemala, hoy por hoy, se enfrenta a limitaciones impuestas por el propio mercado al momento de crear el nivel de tributación efectiva para determinados indicadores de riqueza que son volátiles o que son fácilmente reubicables o deslocalizables. Los inversionistas tienden a colocar su capital e inversiones empresariales en territorios donde perciben una mayor rentabilidad financiera.

Sin embargo, debido al fenómeno de la globalización los países deben tomar medidas para evitar que la competencia fiscal conlleve a resultados perjudiciales para sus economías, entre las medidas que se sugieren se encuentran: la suscripción de tratados de intercambio de información tributaria; suscribir tratados que sean un marco normativo para el uso de incentivos fiscales; y así mismo buscar mecanismos de



resolución de controversias entre autoridades fiscales; se debe indagar la posibilidad de uniformar criterios sobre estos temas y para ello quizás se requiera un organismo multilateral que promueva ideas y llegue a crear un marco regulatorio conveniente para todos los participantes.

En conclusión se puede decir, que la globalización económica ha agudizado el sistema tributario en Guatemala, debido a que resultan imprescindibles las reformas tributarias que se han realizado en los últimos años, ya que atienden a lo que sucede en el escenario internacional en materia tributaria.

2.3.1. Impuestos

En la antigüedad los impuestos fueron una prestación hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transforma en servicio de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos, posteriormente fue una colaboración del ciudadano, y en la actualidad los impuestos se han convertido en una obligación para los contribuyentes, los cuales conllevan a producir ciertos efectos económicos y sociales.

Los impuestos surgen por el cumplimiento del hecho generador que contiene la ley impositiva y los cuales nacen con el propósito de generar recursos al estado para crear fondos para satisfacer las necesidades sociales.

La definición de impuesto contiene varios elementos y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:



Para el autor Eherberg “los impuestos son prestaciones, en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”¹⁶

Viiti de Marco “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”¹⁷

Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”¹⁸

De las definiciones anteriores se puede decir que, el impuesto es un tributo cuyo hecho generador esta integrado por una actividad del Estado, indivisible e inherente a su soberanía hallándose esa actividad relacionada directamente al contribuyente. Es el tributo típico por excelencia, es el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presta preferente atención.

El impuesto es como todos los tributos una institución de derecho público la cual se estudia dentro del derecho tributario, no son un contrato bilateral entre Estado y contribuyente. Podemos decir que el impuesto es una obligación unilateral impuesta

¹⁶ Flores Zavala Ernesto, **Elementos de finanzas públicas mexicana**, Pág. 33.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid*



coactivamente por el Estado en virtud de su poder imperio. Los impuestos se basan en cuatro principios los cuales son:

- a) **Principio de justicia:** Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la producción del Estado, este principio se basa en dos formas, la uniformidad del impuesto, que es aquella en la que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto. Así mismo el principio de generalidad de los impuestos, el cual quiere decir que todos los contribuyentes deben pagar impuestos, que nadie puede estar exento a la obligación del pago.
- b) **Principio de certidumbre:** El impuesto que cada contribuyente está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. Para el cumplimiento de este principio es necesario especifica con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las penas en caso exista una infracción.
- c) **Principio de comodidad:** Este principio dice que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que más probable que convenga su pago al contribuyente.
- d) **Principio de economía:** Indica este principio que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el fondo público del Estado, sea lo más pequeño posible.



En conclusión los impuestos son contraprestaciones que son requeridas por el Estado conforme a la ley en pago de un servicio, la utilización de lo recaudado debe ser utilizada para sostener y mejorar el servicio, la finalidad de los impuestos es satisfacer las necesidades sociales.

2.3.2. Características

De las definiciones anteriores se identifican como características fundamentales del impuesto:

1. **Es una prestación:** Debido a que a cambio de la cantidad que el contribuyente entrega al Estado, no percibirá algo concreto.
2. **Es de carácter obligatorio:** Es decir, que no queda en la voluntad del contribuyente, es el Estado unilateralmente el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo ejercer la coacción que sea necesaria para que se cumpla la obligación.
3. **El carácter de legalidad:** Es decir, para que exista un impuesto debe estar basado en la ley, en cuanto al derecho tributario guatemalteco, una innovación muy necesaria. La finalidad es satisfacer necesidades públicas.

2.3.3. Clases de impuestos

“El autor Ernesto Flores Zavala analiza los impuestos desde dos puntos de vista, administrativo y repercusión o traslación los cuales son los siguientes:



- a) **Impuesto directo desde el punto de vista de la repercusión:** Son aquellos que el legislador se propone a alcanzar inmediatamente, desde luego al verdadero contribuyente suprime a todo intermediario entre el pagador y fisco de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunde.
- b) **Impuesto indirecto punto de vista de la traslación:** Son aquellos en que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas, el legislador grava al sujeto a sabiendas que este traslada el impuesto al pagador.
- c) **Impuesto directo desde el punto de vista administrativo:** Son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes.
- d) **Impuesto indirecto desde el punto de vista administrativo:** Son aquellos que se perciben con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden percibirse según listas nominativas de causantes.”¹⁹

¹⁹ Ibid, Pág. 50.





CAPÍTULO III

3. Principio de libre competencia regulado en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012

3.1. Principio de libre competencia

3.1.1. Breve historia del principio de libre competencia

A continuación se realiza un breve desarrollo acerca del principio de libre competencia el cual se encuentra regulado en la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, principio que al colisionar con la realidad económica, experimenta importantes manifestaciones y efectos que ponen en cuestión su misma naturaleza, al tratar de regular las relaciones económicas.

Este principio alcanza un profundo desarrollo a fines del siglo XIX e inicios del siglo XX sobre todo con el derecho antitrust norteamericano, doctrina que fundamento todo un sistema de protección de la libre competencia y que sirvió como base para futuras legislaciones en distintos países como el nuestro. Dicho principio se llegó a aplicar a los precios de transferencia para medir resultados en empresas vinculadas aunque jurídicamente independientes en diversas jurisdicciones fiscales.

Paulatinamente este principio se fue consolidando como uno de los más importantes mecanismos para regular la economía sobre todo en aquellos sistemas de libre mercado, en los que la intervención estatal es mínima, casi inexistente, siendo los agentes económicos, a través de la oferta y la demanda, los autorreguladores del sistema económico.



El principio de libre competencia surge para establecer los precios de transferencia, el cual ha sido acogido por los miembros de la organización para la cooperación y el desarrollo económico.

3.1.2. Concepto del principio de libre competencia

En materia de precios transferencia, es importante definir y explicar que se entiende por este principio el cual también es conocido en idioma inglés como “arms length”, el cual establece que las entidades vinculadas al negociar entre sí, deben fijar los precios de transferencia en la misma forma que hubiese sido concertados entre terceros independientes que resguardan sus propios intereses, es decir, los precios acordados para las operaciones entre entidades del grupo deberán ser la resultante de los precios que hubiesen sido aplicados por empresas no asociados en operaciones similares según condiciones similares en el mercado abierto.

En efecto el principio de libre competencia, se encuentra regulado en el Artículo 54, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se entiende que es “el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas.”

Es decir, este principio nos establece que la utilidad o el beneficio de una transacción entre empresas relacionadas y en especial para empresas que forman parte de un grupo multinacional deben estar en el mismo rango que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes, para estos las entidades



relacionadas deben poder demostrar que han llevado a cabo las operaciones entre ellas, en las mismas o análogas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, es decir a precios conocidos en el mercado.

Por su parte, la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) define el principio de libre competencia, en el modelo de 1979, como “aquel precio que habrían acordado partes no relacionadas implicadas en transacciones iguales o análogas en condiciones iguales o análogas en el mercado abierto.”²⁰ La OCDE ha desarrollado los mecanismos de fijación de los Precios de Transferencia basados en el principio de plena competencia, por medio de los cuales se busca el precio que hubiera sido acordado en condiciones normales por empresas separadas e independientes, sin embargo esto exige desarrollar un análisis de comparabilidad entre la transacción vinculada efectuada y la transacción teórica realizada de una situación de independencia.

Sin embargo, se incorpora el principio de libre competencia dentro de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, debido a que tanto los países en desarrollo y en transición se enfrentan fundamentalmente al mismo desafío en el desarrollo de legislación en materia de precios de transferencia, lo cual es la protección de su base tributaria y así no se genere doble imposición que pueda obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional.

²⁰ Mecikovsky, Jaime, Precios de transferencia, Pág. 35.



Básicamente, el principio de libre competencia establece que las operaciones entre empresas relacionadas y/o empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional, no deben verse distorsionadas por la relación especial que une a ambas partes. Como tal, el principio de libre competencia es neutral.

3.1.3. Características

Se puede señalar que del principio de libre competencia se derivan ciertas características:

1. **El análisis y comparabilidad de la transacción:** Se debe analizar la transacción, con el fin de operación que se está llevando a cabo y la posibilidad de ser comparable con alguna otra, a un precio de mercado que sea normal y conocido. Es decir, se podrá comparar las condiciones de transacción por transacción, sin embargo habrán circunstancias donde se evaluará las transacciones en todo su conjunto debido que la operación se produce de manera continua.
2. **Reconocimiento de la transacción tal como fue legalmente estructurada y el acuerdo contractual privado:** Las condiciones que se pactan de la transacción deben estudiarse en la forma legal prevista, asimismo, el precio se debe considerar de forma obligada entre las partes.
3. **El mercado abierto:** Todo precio de transferencia vinculado debe basarse en las condiciones del mercado y reflejar las prácticas comerciales corrientes.



4. **Disponibilidad de la información por parte del contribuyente:** Se analiza que todo precio se debe establecer sobre la base de datos e información que se encuentre disponible o resulten accesibles al momento de la transacción.

5. **Reconocimiento del criterio de contabilidad separada:** Para la aplicación del principio de libre competencia, se debe partir en considerar a las empresas relacionadas y/o empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional como una empresa independiente mediante el criterio de contabilidad separada, debido a que se debe gravar a cada empresa vinculada de acuerdo con la contabilidad del Estado donde se encuentre ubicada la residencia de la empresa vinculada.

3.1.4. Finalidad

De la definición y características del principio de libre competencia, se analiza, que su finalidad es lograr la uniformidad en el tratamiento fiscal de las empresas relacionadas y/o empresas que forman parte de un mismo grupo empresarial ya que ponen a las empresas vinculadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales, y así evitar que se creen ventajas o desventajas fiscales que de otra forma pueden distorsionar la posición competitiva de cualquier empresa.

El objeto de aplicación de este principio es para evitar que se distorsionen las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de inversión y así ofrecer un tratamiento equitativo para empresas multinacionales y para empresas independientes.



3.1.5. El principio de libre competencia frente a algunos principios constitucionales

Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte permanente del derecho y son un factor cambiante que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado. La finalidad de los principios es informar dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados; además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

Los principios pueden ser considerados como marco regulatorio, en este caso del derecho tributario. "Su génesis se puede remontar al derecho natural, o sea las normas puestas por la providencia en las que se tiene que ajustar la normativa legal. Son las normas comprendidas por la razón que deben ser fundamento del derecho positivo."²¹

La Constitución Política de la República de Guatemala es en el Estado moderno; la ley fundamental y suprema. Siendo de esta forma, los principios constitucionales representativos precisamente, de la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico.

3.1.5.1. Principio de igualdad

La legislación guatemalteca regula que todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos, este principio establece que tanto los nacionales como extranjeros tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en

²¹ García Vizcaino, **Derecho tributario**, Pág. 22.



consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república.

El principio de igualdad está contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual literalmente establece que: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales oportunidades y responsabilidades; ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.” El concepto de igualdad establece en si que todas las personas gozan de los mismos derechos y las mismas limitaciones determinadas por la ley.

La finalidad de este principio, es que situaciones diferentes sean tratadas de forma igual en virtud de lograr una igualdad respecto a la capacidad contributiva de cada cual, eliminando la aparente desigualdad, respecto de la diferencia de precios. Sin embargo con este principio, ambos contribuyentes no dejan de ser sujetos pasivos de un mismo impuesto, tratándose de un desarrollo de un principio que permite lograr un trato igual identificando supuestos de hecho iguales.

3.1.5.2. Principio de capacidad contributiva

Este principio establece que en el sujeto pasivo recae la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles.



En el ordenamiento jurídico guatemalteco el principio de capacidad contributiva se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructurada conforme al principio de capacidad de pago.”

Este principio hace referencia a que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Este principio debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de manera que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor, y de esta manera, el sacrificio será igual.

“Una correcta aplicación del principio de libre competencia dentro del principio de capacidad contributiva es pretender es que los contribuyentes tengan igualdad corrigiendo toda desigualdad aparente de sus operaciones a fin de llegar a una justicia en virtud de la capacidad contributiva.”²²

3.1.5.3. Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley, es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a normas legales que regulen, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional.

²² Pimentel, Nobre, **La globalización del control de transferencia de precios**, Pág. 144.



Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco el principio de legalidad se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa que: “ Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes: El hecho generador de la relación tributaria; las exenciones; el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El principio de legalidad es un principio fundamental del derecho público conforme al cual, todo ejercicio de potestades tiene que sustentarse en normas jurídicas que determinen un órgano competente y un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción. Conforme a este principio los precios de transferencia tienen que ser establecido con arreglo a la ley, y ningún precio o monto puede ser exigido sin una previa ley que lo autorice.



3.1.6. Rango de libre competencia

En algunos casos la aplicación de los métodos más apropiados al principio de libre competencia produce una variedad de resultados, los cuales son confiables. La diferencia en esa variedad de resultados está causada por el hecho de que, sólo es posible una aproximación de las condiciones entre partes relacionadas.

El rango de cifras que se utiliza en el principio de libre competencia puede resultar cuando más de un método es aplicado para evaluar una transacción controlada. Cada método puede producir un resultado o un rango de resultados que difieren del otro; debido a diferencias que existen en la naturaleza de los métodos y en la información relevante para la aplicación del método específico determinado.

Cuando se aplican uno o más métodos produce un rango de cifras, por el cual el precio o margen están dentro del alcance del principio de libre competencia, el cual no debería ser hecho ajuste alguno por la administración tributaria.

3.2. Métodos para aplicar el principio de libre competencia

3.2.1. Métodos Tradicionales

Los métodos denominados tradicionales constituyen el camino más directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial responden al principio de libre competencia. Dicho método consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre las empresas nacionales o extranjeras integradas por un



mismo grupo empresarial, con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes.

Los métodos tradicionales son la vía más directa debido a que si existe alguna diferencia en el precio de una operación vinculada respecto del precio de una operación no vinculada comparable puede ser directamente imputable a las relaciones comerciales y financieras establecidas o impuestas entre empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial, y las condiciones de libre competencia pueden establecerse directamente sustituyendo el precio de la operación vinculada por el precio de la operación no vinculada comparable.

3.2.1.1. Método del precio comparable no controlado

Este método consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios que son transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si existen diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas nacionales o extranjeras no responden a las condiciones de libre competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco este método se encuentra regula en el Artículo 59, numeral 1, literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual preceptúa que este método “consiste en valor 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.”

Analizando el artículo antes expuesto con este método se compara todos los precios cargados a bienes o servicios que son transferidos en una transacción no controlada, este tipo método es la forma más confiable y directa para determinar el precio normal de mercado abierto.

La aplicación del método del precio comparable no controlado depende de la similitud que tienen los productos que se transfieren entre las empresas vinculadas, los cuales deben observarse en caso de que existan diferencias en la calidad de los mismos, en volumen o en los diferentes mercados en los que se comercializan. Es decir, este método requiere un alto grado de comparabilidad que puede ser lograda a través de un número razonable de ajustes, los cuales no deben afectar materialmente el precio a comparar.

3.2.1.2. Método del costo adicionado

Este método es conocido en sistema inglés como “cost plus method”, que consiste en determinar los costos en que ha incurrido la empresa vincula que juega el papel de proveedor de los activos o de los servicios en una operación vinculada. “A este costo se añade un margen de utilidad para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado que se



obtiene puede ser considerado como el precio de libertad de competencia de la operación vinculada original.”²³

El método del costo adicionado presenta algunas dificultades para su aplicación correcta, en particular en la determinación de los costos. Una empresa debe cubrir sus costos en un determinado periodo de tiempo para poder mantener su actividad, esos costos pueden no ser determinantes de la utilidad que deba obtenerse en un caso concreto y en un año cualquiera.

Dicho método se encuentra regulado en el Artículo 59, numeral 1, literal b) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual preceptúa que el 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.”

De lo expuesto en el párrafo anterior se puede deducir que este método se utiliza para determinar los precios de transferencia de productos de viene y servicios que realizan ventas a partes relacionadas, para lo cual se debe tomar como base el costo de producción de la empresa nacional o extranjera que pertenezca a un mismo grupo empresarial, que vende productos o presta servicios a una empresa vinculada.

²³ García Prats, **Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva Europea**, Pág. 17.



3.2.1.3. Método del precio de reventa

Este método en el sistema tributario inglés es denominado como “resal price method”, el cual se basa en el precio por el cual un producto adquirido por una empresa nacional o extranjera que pertenece a un mismo grupo empresarial, se vende a una empresa independiente, implica encontrar un margen bruto en la reventa sobre una determinada operación.

Sin embargo, este método resulta aplicable cuando la entidad vinculada que recibe la mercancía o el producto lo revende a terceros independientes y puede calcularse el margen de reventa que se aplica en el mercado. “Descontado dicho margen del precio final de la operación se obtiene el precio de mercado de la operación realizada entre las entidades vinculadas.”²⁴

El ordenamiento jurídico guatemalteco regula este método en el Artículo 59, numeral 1, literal c) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual preceptúa que “consiste en sustraer del precio de venta un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su persona o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades comparables, efectuando, si fuera necesario las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación.”

Con este método se evalúa si el monto pactado en una transacción controlada se realiza a un precio normal de mercado, en el cual se debe tomar en cuenta el margen

²⁴ *Ibíd.*, Pág. 17.

de utilidad que queda al restar el precio de venta del costo de ventas, obteniendo en transacciones comprables no contraladas.

En conclusión con este método es utilizado por los distribuidores que revenden un producto, sin alterarlo físicamente o sin agregarle valor sustancial, como podría ser a través de la utilización de algún bien intangible para no alterar la comparabilidad.

3.2.2. Métodos basados en utilidades

A diferencia de los métodos tradicionales, que descansan en la comparación entre operaciones para determinar el importe de la transacción, en los métodos basados en utilidades, denominados “métodos del beneficio de la operación”, intentan calcular el importe del beneficio de la operación.

Estos métodos lo que buscan es establecer una aproximación a las condiciones por el principio de libre competencia, a partir del examen del beneficio o rentabilidad de compañías controladas y no contraladas, no como lo efectúan los métodos tradicionales a través de transacciones.

En ningún caso deben emplearse los métodos del beneficio de la operación de tal forma que lleven a una sobreimposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la media, o en sentido contrario, rebajar la imposición a las empresas que generen beneficios superiores a la media. “No existe justificación alguna, según el principio de plena competencia, para aplicar un impuesto adicional a

las empresas que obtengan resultados menos favorables que la media cuando ello se deba a factores comerciales.”²⁵

Con la aplicación de estos métodos, se requiere que las utilidades originadas en transacciones controladas sean comparables a las utilidades que surjan en transacciones comparables entre empresas independientes no permitiéndose la utilización de estos métodos para gravar a las empresas simplemente porque tienen utilidades menores como promedio.

3.2.2.1. Método de la partición de utilidades

En este método se determina el resultado obtenido globalmente en una operación económica repartiendo dicho resultado entre las entidades vinculadas afectadas por la operación, permitiendo un desplazamiento del beneficio de una entidad a otra. “Para proceder a dicho reparto, debe realizarse un análisis funcional de las actividades realizadas por las empresas implicadas así como sus aportaciones al resultado final. Para proceder a la repartición de la utilidad se pueden tomar ciertos elementos tales como los gastos, activos fijos, procesos realizados, cantidad de empleados, riesgos tomados por cada parte y otros.”²⁶

En el ordenamiento jurídico guatemalteco el método de la partición de utilidades está regulado en el Artículo 59, numeral 2, literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, el cual preceptúa que “consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias

²⁵ OCDE, **Transfer pricing for multinational enterprises and tax administrations**, Pág. 264.

²⁶ García Prats, Ob.Cit; Pág. 18.

operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones.” Es decir, con este método se identifica la utilidad al ser dividida entre las asociadas por las operaciones controladas en que las empresas están participando. El fin de este método es dividir estas utilidades entre las empresas asociadas sobre una base económicamente válida que asemeje a la división de utilidades que hubiera ocurrido en un acuerdo efectuado sobre una base de libre competencia.

Así pues, el método del reparto del beneficio trata de eliminar la incidencia que sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada, fijando un reparto de la utilidad que normalmente no habrían acordado empresas independientes.

Una de las ventajas del método de reparto del beneficio es que no suele basarse directamente en operaciones estrechamente comparables, por lo que cabe emplearlo entre operaciones en las cuales no se puede encontrar un precio de operación estrechamente comparable, bastando un análisis funcional de las empresas vinculadas.

El análisis permite ajustar los beneficios entre ambas empresas afectadas y no sólo una de ellas, por lo que el ajuste primario, que es el que realiza el Estado que está verificando la razonabilidad de los Precios de Transferencia, debería tener el cuidado de eliminar los riesgos de doble imposición internacional.

En consecuencia, el método de reparto del beneficio ofrece flexibilidad al contemplar hechos y circunstancias específicas y posiblemente únicas, de las empresas asociadas, que no se producen entre empresas independientes; a la vez que mantiene una aproximación al principio de plena competencia en la medida en que refleja lo que



empresas independientes hubieran hecho presumiblemente en las mismas circunstancias.

3.2.2.2. Método del margen neto de la transacción

Este método surge como una combinación de los métodos del precio de reventa y el del costo incrementado. El mecanismo de este método consiste en determinar que el margen neto que obtiene la empresa en una operación vinculada debiera fijarse tomando como referencia el margen neto que la misma empresa obtiene en operaciones comparables no vinculadas. Cuando no sea posible comparar dicho margen con operaciones de la misma empresa, se deben comparar con los márgenes obtenidos por empresas comparables independientes.

El método del margen neto de la transacción se encuentra regulado en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 59, numeral 2, literal b), el cual literalmente dice que, “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 necesaria para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.”

Es decir, con este método se compara el margen neto de ganancias del contribuyente en transacciones controladas, con la utilidad obtenida en transacciones no controladas o con empresas independientes. Se calcula el margen neto sobre todos los costos,



ventas o la variable que pueda resultar más adecuada en función de las características de las operaciones.

Una de las ventajas del método del margen neto de la transacción es que los márgenes netos por ejemplo, el rendimiento de los activos, la relación entre beneficio de explotación y ventas y otros posibles indicadores de beneficio neto, son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones, lo cual no es el caso con el precio.

Los márgenes netos pueden ser más tolerantes que el margen bruto con respecto a algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas. Las diferencias entre empresas, desde la óptica de las funciones desempeñadas, se suelen reflejar en las variaciones de los gastos de explotación. En consecuencia, las empresas pueden tener un amplio abanico de márgenes brutos y a pesar de ello obtener un nivel similar de beneficios netos.

Concluyendo con este método se puede decir que en las transacciones, no es necesario homogeneizar los documentos contables de los participantes en la actividad empresarial, ni imputar costos a todos los participantes. En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes.

Para determinar si un precio de transferencia es un precio de libertad competencia, es conveniente utilizar como primera opción los métodos tradicionales y no los métodos basados en la utilidad de operación. En la actualidad, la experiencia demuestra que en



la mayoría de los casos, pueden aplicarse los métodos tradicionales basados en las operaciones.

Sin embargo, se producen casos en los que los métodos tradicionales no pueden aplicarse solos o excepcionalmente, no pueden aplicarse en absoluto. Estos casos deben considerarse como una última opción. Únicamente surgen cuando no existen suficientes datos de operaciones no vinculadas, probablemente debido a un comportamiento por parte del contribuyente, nada cooperativo en la aplicación de estas directrices o cuando esos datos no se consideran fiables o las circunstancias de la situación económica son muy particulares.

En estos extremos, consideraciones prácticas abogan por la aplicación de un método alternativo o del beneficio de la operación, individualmente o en combinación con los métodos tradicionales. Sin embargo, incluso en última instancia, no sería oportuno aplicar un método del beneficio de la operación sin verificar previamente su fiabilidad.



CAPÍTULO IV

4. Precios de transferencia

4.1. Antecedentes históricos

Los precios de transferencia han sido objeto de preocupación científico jurídico desde hace mas de 100 años. La práctica de establecer precios que transfieren bienes, servicios, intangibles o productos financieros distintos a los precios de mercado entre empresas vinculadas, existen en el mundo desde que se inició el crecimiento y desarrollo de los grandes grupos multinacionales, que se originaron al finalizar la Segunda Guerra Mundial, en donde se dio la expansión de la Unión Americana sobre Europa y Asia.

El vocablo precios de transferencia se utiliza desde principios de siglos y, de esta forma, la primera organización que inicio a estudiar los precios de transferencia es la Organización de las Naciones Unidas, concretándose los primeros esfuerzos normativos internacionales en los años 1928 y 1935 en las convenciones de las Liga de las Naciones, en las cuales se reconoce el principio de libre competencia como un mecanismo natural del mercado para reconocer el precio real de las operaciones mercantiles a través de la libre competencia entre partes no relacionadas. La década de los ochentas y los noventas fueron en sí los períodos en los cuales se desarrollaron con mayor amplitud estas tecnologías, al mismo tiempo, se adoptaron como legislación por el grueso de los países en desarrollo y algunos en vías de desarrollo. La investigación académica, a diferencia de las décadas anteriores, fue acompañada de una herramienta muy poderosa con la que antes no se contaba y era la computadora.

Con esto y la publicación de la información de más de 30 millones de empresas que cotizaban en mercados abiertos por todo el mundo que proporcionan información pública, fue posible realizar los estudios sobre este tema con mayor profundidad y exactitud.

“La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ante la efervescencia y la problemática que empezó a representar este tema, publicó en el año de 1979 su estudio sobre Precios de Transferencia titulado “Transfer Pricing and Multinacional Enterprice”, con el que buscaba dar a conocer los efectos de la práctica del uso de los Precios de Transferencia. Para 1984 publicó un estudio que apoyaba el anterior titulado “Tree Taxation Sigues About Transfer Princing”: para 1993 la OCDE publicó la propuesta de regulación de los Estados Unidos de Norteamérica y finalmente para 1995 publicó la guía de aplicación de los Precios de Transferencia titulada “Transfer Pricing Guideline for Multinacional Enterprice and Tax Administration”, la cual sigue vigente hasta la fecha y se ha venido actualizado al lo largo del tiempo.”²⁷

Esta guía es de suma importancia, pues constituye las reglas de operación para fijar o estudiar los precios de transferencia, a diferencia de las leyes fiscales, las cuales son por naturaleza punitivas. “La guía publicada por la OCDE norma la relación entre el grupo multinacional y la autoridad tributaria administradora, recomienda que en su aplicación deba buscarse en principio la eliminación del problema de la doble

²⁷ Latapí Ramírez, Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia, Pág. 377.

tributación, ocasionado eventualmente por esta práctica y que ésta sólo se puede dar, cuando exista defraudación eminente de algunas de las partes involucradas.²⁸

En Guatemala el concepto de los precios de transferencia se ha adoptado, debido a que nuestro país en la década pasada se volvió un país altamente globalizado y con un gran número de exportaciones e importaciones a países como Estados Unidos de Norte América. Al darse este fenómeno de un país con una economía abierta al mundo se vuelve necesaria la aplicación de instrumentos que permitan a las autoridades fiscales poder tener un adecuado control en lo que respecta a la recaudación de impuestos.

4.2. Concepto de los precios de transferencia

El tema de los precios de transferencia viene recibiendo cada vez mayor atención, dada la trascendencia que adquieren en los últimos años como consecuencia del notable incremento de las transacciones económicas internacionales, tanto en su magnitud como en cuanto a la variedad y complejidad de las formas en que operan. A su vez, aquel incremento se deriva del avance del fenómeno de la globalización, en el cual corresponde destacar el papel predominante que ejerce la expansión de las inversiones directas de las empresas multinacionales.

Los precios de transferencia pueden definirse como el precio fijado para un producto o servicio, que son negociados entre empresas o partes vinculadas mediante alguna relación que implique algún tipo de poder de decisión. Este valor puede tener efectos

²⁸ *Ibíd*, Pág. 378.

económicos para las empresas que intervienen en la relación comercial, así como para las administraciones tributarias y para terceros.

En el ámbito regional la acuñación denominada “precios de transferencia” ha tenido eco en los países de República Dominicana, Costa Rica, Panamá, Honduras y El Salvador, entre otros países del Continente Americano. Con la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Libro I, se introduce por primera vez la normativa específica relativa a los precios de transferencia.

Según diferentes autores el concepto de precios de transferencia tiene varias definiciones en las cuales encontramos:

- a) “Los precios de transferencia son el proceso de fijar y verificar que los precios sobre las transferencias internacionales de la venta, licencia o renta de los bienes o servicios entre las empresas relacionadas, sean las que correspondan en el mercado nacional o internacional para determinar las obligaciones fiscales.”²⁹
- b) “El precio de transferencia es aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes.”³⁰
- c) “El precio de transferencia es el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro

²⁹ *Ibíd*, Pág. 373.

³⁰ Kojanovich, *Precios de Transferencia*, Pág. 220.

segmento de la misma organización, con una clara razón económica de evaluar el desempeño de las entidades integrantes del grupo.»³¹

De acuerdo a las definiciones anteriores, el concepto de precios de transferencia se puede analizar desde dos puntos de vista:

- a) Punto de vista de las empresas: Consiste en que los precios de transferencia son el precio que una empresa carga a otra empresa vinculada por la transferencia de bienes o servicios, sin embargo dichos precios son reales o razonables de conformidad con el mercado y se utilizan principalmente para medir la rentabilidad de un segmento de la operación global de grupo, la cual permite determinar si es más rentable realizar las operaciones con sus filiales o realizar sus negocios con empresas no vinculadas.
- b) Punto de vista de la administración tributaria: Los precios de transferencia y las normas que lo rigen, tienen por objeto evitar la manipulación de la base imponible de una jurisdicción fiscal, estableciendo reglas sobre el manejo que se les debe dar, por lo cual se debe evitar así que se menoscabe su recaudación tributaria que considera tiene derecho dada su soberanía fiscal. Por tal razón, los precios de transferencia desde la óptica de la administración tributaria son un mecanismo para que se realice el impuesto en el lugar donde efectivamente se genere.

El objetivo de los precios de transferencia es encargarse de realizar el movimiento internacional de fondos, ya que permiten que las empresas nacionales y extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial, trasladen fondos de un país a otro

³¹ Hamaeckers, H, **Precios de transferencia, antecedentes estado actual**, Pág. 40.



utilizando precios más altos o más bajo en función de su interés. Así mismo, los precios de transferencia se encargan de recaudar el pago de aranceles en la importación o aprovechamiento de subsidios a la exportación.

Los tipos de transacciones que pueden ser llevadas a cabo entre empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial consisten, por ejemplo, en:

- a) Ventas o cesión del uso de todo tipo de bienes tangibles,
- b) Transferencia o cesión del uso de bienes intangibles,
- c) Préstamos o adelantos,
- d) Prestación de servicios de asistencia técnica, de servicios centralizados
- e) Administrativos, de propaganda, de investigación.

Los precios de transferencia tiene una relación estrecha con el principio constitucional de igualdad tiene su génesis que la normativa sobre precios de transferencia regulada en el Artículo 58, numeral 3, de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, reconoce como principios básicos los cinco factores de comparabilidad promulgadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través de las directrices sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias. Estos cinco factores de comparabilidad, reconocidos mundialmente, garantizan que se preserve el principio de igualdad constitucional respecto de la aplicación del principio de libre competencia o valor de mercado entre partes relacionadas.

Así mismo de conformidad con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, los contribuyentes son a los que les corresponde



demostrar y justificar la política de precios, observando el principio de libre competencia respecto de las operaciones realizadas entre las empresas relacionadas. Cabe agregar que el Código Tributario, Decreto 6-91, no contempla ninguna sanción específica por que no se presente la documentación relativa a los precios de transferencia.

Adicionalmente, la Ley de Actualización Tributaria establece que la administración tributaria solamente podrá formular ajustes cuando los precios de transferencia utilizados por el contribuyente representen una menor tributación o un diferimiento de impuestos para el fisco, sin perjuicio de que el contribuyente haga valer su derecho de defensa al amparo del Código Tributario.

Uno de los factores que influye en la utilización de los precios de transferencia es utilizado como medio para dislocar beneficios en forma encubierta en el ámbito internacional, se coloca la existencia de marcadas diferencias entre diversos países en el nivel de tributación, particularmente en lo que se refiere al impuesto a las rentas. Se trata de transferir utilidades de países de altos impuestos hacia países con bajos impuestos, de forma que se reduzca la carga tributaria global sobre la renta de las empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial.

Podemos llegar a la conclusión que los precios de transferencia son las valuaciones que hacen las empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial de las operaciones efectuadas entre sus integrantes, residentes en distintos países. Así mismo el precio de transferencia presupone la divergencia del precio estipulado entre empresas vinculadas, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. Los precios en el

conjunto vinculado son distintos a los que resultarían si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado.

4.3. Como afectan los precios de transferencia a la base tributaria

Desde la óptica empresarial, y con el objeto de alcanzar nuevos mercados y reducir costos, una empresa puede tomar la decisión de expandir multinacionalmente sus operaciones. Esta expansión puede requerir transferir mercancías y propiedad intangible a sus afiliados.

En un ambiente globalizado y de alto desarrollo tecnológico, en el que los tratados de liberalización comercial inciden en rebajas sustantivas de tarifas arancelarias y el uso de la tecnología dificulta el control del comercio electrónico, se generan incentivos de planificación tributaria para que las transferencias de mercancías y de intangibles se realicen a precios mayores que a los que se transarían entre empresas independientes.

En términos de comercio internacional, en el país de importación esta situación se reflejaría en que la empresa registraría y declararía ante la administración tributaria gastos mayores que los reales, incrementándose los gastos deducibles de la renta, y con ello una reducción del impuesto sobre la renta.

Las empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial que utilizan este mecanismo de planificación tributaria realizan transacciones múltiples en diversidad de países, incluyendo paraísos fiscales y creación de una doble tributación, con lo que la base gravable se diluye internacionalmente. Al final, la empresa nacional o extranjera integrada por un mismo grupo empresarial reduce su obligación tributaria



global, afectando negativamente la distribución justa de la base gravable entre los países en que opera.

4.3.1. Paraísos fiscales

Desde el momento en que las empresas emplean los precios de transferencia para trasladar utilidades a Estados con menor carga tributaria con el objetivo de pagar menos impuestos a nivel global, surge la importancia de los paraísos fiscales, ya que son Estados en donde se tiene una baja o nula tributación, por lo cual las empresas vinculadas los utilizan para trasladar a estos países la mayoría de sus beneficios.

Según el criterio utilizado por la OCDE, un paraíso fiscal es una jurisdicción que no grava con impuestos a las rentas del capital o que las grava muy poco y que presenta además una de las tres características siguientes: falta de transparencia, la negativa a proporcionar información a las autoridades extranjeras y la posibilidad de crear empresas ficticias.

Las empresas generalmente utilizan los paraísos fiscales por varias razones, sin embargo a efectos de relacionarlos con los precios de transferencia, el objetivo primordial es ocuparse que el impuesto final sobre las rentas o beneficios que aparecen en sus estados financieros consolidados sea el menor posible, tratando de disminuir o eliminar su carga fiscal.

Ahora bien, si se utilizan los paraísos fiscales con fines comerciales, inclusive en negocios multinacionales, ello no es objeto de sanción en la legislación, siempre y cuando no se fraude al Fisco o se pretenda utilizarlo como plataforma para el contrabando.



La idea de los paraísos fiscales es eludir al fisco, no defraudarlo, es decir, aprovechar estos lugares para minimizar la carga impositiva, sobre todo porque en estos lugares existen asesores que moldean la forma de aprovechar mejor las utilidades generadas en las empresas.

Existen medidas que adoptan los Estados para evitar la aplicación de los paraísos fiscales, como no firmar tratados de doble imposición con países considerados paraísos fiscales, así mismo no se debe gravar fiscalmente los beneficios obtenidos dentro del país por las empresas no residentes.

La principal característica de un paraíso fiscal consiste en una política tributaria favorable a la inversión extranjera. Existen otras características que hacen que un país sea considerado un verdadero paraíso fiscal son las siguientes:

1. Existencia de un sistema dual, de tal forma que existe un régimen fiscal de control de cambios.
2. Generalización de la confidencialidad, el secreto bancario, comercial, administrativo y registral y el anonimato en que se desarrollan la titularidad y los movimientos de las cuentas bancarias, las transacciones de todo tipo y la titularidad de las acciones de las empresas.
3. La existencia de una ley restrictiva que impide el levantamiento del secreto bancario.
4. La ausencia de cualquier norma que limite o controle los movimientos de capitales que tiene su origen o destino en un paraíso fiscal.



Los estados que aplican este tipo de políticas tributaria lo hacen con la intención de atraer divisas extranjeras para fortalecer su economía. En su mayoría se trata de pequeños países que cuentan con pocos recursos financieros. Los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas a un número creciente de inversores extranjeros.

Muchos países, generalmente pequeños, han convertido esta posibilidad en una fuente de negocio ofreciendo a las empresas muy favorables condiciones fiscales e impositivas. La estabilidad política de estos pequeños países y la discreción en muchas veces secreto, suelen ser argumentos que usan sus gobiernos para atraer capitales y empresas hasta su territorio, con la excusa de promover el desarrollo económico, sin embargo esta práctica va en detrimento de otros Estados.

En resumen podemos decir que los paraísos fiscales son todos aquellos territorios cuya ventaja comparativa, en un mundo global, es el secreto bancario, entendido como un lugar donde los agentes económicos pueden evitar impuestos o mantener otras actividades no legales.

4.3.2. Doble imposición internacional

La doble imposición es aquella en la que una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea porque lo establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.

En este sentido, las administraciones tributarias de los países, derivado de la fiscalización por medio de la aplicación de los diferentes métodos, podrían tomar la

decisión de ajustar un precio de transferencia conocido como “ajuste primario”. Y por ende, ajustar la base imponible del impuesto sobre la renta, sin embargo este ajuste por cuestiones de justicia y equidad tributaria debería tener un ajuste correlacionado en el otro país que interviene en la operación, es decir, si un país incrementa un precio generando mayor utilidad, el otro país relacionando debería aceptar ese incremento en un más costo, rebajando la base imponible y por ende menos impuesto sobre la renta, de lo contrario se estaría generando una doble imposición internacional, debido a que se estaría grabando una parte de la misma renta en dos estados diferentes.

Los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble imposición pueden agruparse en dos métodos:

1. **Método unilateral:** Por medio del cual el propio Estado quiere atraer capitales no logra consensuar con otros países, y de manera unilateral establece los mecanismos de deducción y exención para evitar la doble tributación.

Mecanismo de deducción, es cuando el legislador crea una disposición legal en la cual dice que todas aquellas rentas que se perciben en el extranjero han quedado acreditadas y en el otro Estado solo se deducen.

Mecanismo de exención, es aquel en que el legislador pretende que todos aquellos capitales que han pagado impuesto en el extranjero entren al otro Estado extensos del pago del impuesto sobre la renta.

2. **Método bilateral:** Es aquel método por el cual dos o más Estados celebren convenios, tratados, acuerdos entre dos o mas Estados para evitar la doble imposición internacional.

Como se indicó anteriormente, la doble imposición va en perjuicio de la empresa vinculada que sufre el ajuste a sus rentas, sin embargo existe otra variante en donde la doble imposición podría ir en perjuicio del fisco. Por ejemplo, si el país A impone el ajuste primario y por políticas fiscales la empresa estuviese exenta de Impuesto Sobre la Renta, el ajuste primario no la afectaría impositivamente, ya que a pesar que se incrementen los ingresos, estos no están afectos al impuesto a la renta.

Sin embargo, si el país B acepta el ajuste correlacionado, a la empresa se le estaría reconociendo más costos y por ende pagando menos impuesto a la renta. En este caso, la empresa vinculada resulta beneficiada porque a nivel global de sus operaciones pagó menos impuesto sobre la renta y por el contrario, se genera un efecto negativo en la recaudación del impuesto sobre la renta de uno de los estados relacionados en la operación.

Concluyendo se puede decir que la doble imposición internacional se da cuando dos leyes que pueden ser creadas por un mismo ente o uno diferente, gravan un mismo objeto, actividad, propiedad o renta.

4.3.3. Planificación fiscal internacional

La expresión planificación fiscal internacional tiene sin duda un significado ambiguo y marca una realidad de contornos muchas veces imprecisos. Frecuentemente, cuando



se alude a la planificación fiscal internacional, se esconde una referencia al puro fraude fiscal internacional, a la ocultación de bienes o rentas aprovechando la existencia de soberanías y jurisdicciones fiscales diversas.

La planificación fiscal es una estrategia que tiene como objetivo evitar, dilatar o reducir al máximo el pago de impuestos de una persona o empresa. Respetando en todo momento la legalidad vigente, este procedimiento aprovecha vacíos legales, imprecisiones en las leyes y diferencias en las regulaciones tributarias de los diferentes países, con el fin de obtener una reducción de impuestos.

Con la planificación fiscal se trasladan beneficios de un Estado a otro mediante la alteración de los precios de transferencia, transmitiendo los bienes o prestaciones de servicios entre empresas vinculadas situadas en distintos territorios.

Las empresas han incrementado de manera importante sus transacciones internacionales y han expandido las compañías multinacionales, como consecuencia, a los gobiernos de los diferentes países les cuesta cada vez más ejercer un control tributario eficiente sobre sus ciudadanos y empresas, debido a que gran parte de las operaciones afectan a más de un país.

Las legislaciones a menudo han quedado obsoletas o sufren importantes vacíos legales ante la expansión de situaciones para los que no estaban pensadas y nuevas formas de negocio que antes simplemente no existían. La falta de uniformidad entre las leyes de los países puede llevar a la paradoja de que una misma actuación puede ser ilegal en un país y sin embargo totalmente legal en otro.



En este nuevo escenario cobra una importancia creciente la llamada Planificación Fiscal Internacional, ya que no se restringe al ámbito de un país, sino que aborda las cuestiones tributarias y legales desde un punto de vista global. Cuando la planificación fiscal internacional adquiere su máximo grado de desarrollo, se habla de ingeniería fiscal, debido a que se planifica y lleva a cabo proyectos de gran complejidad, en donde no sólo se estudian y conocen al detalle las legislaciones tributarias de los distintos estados y territorios, sino que aprovechan sus ventajas, ambigüedades y vacíos legales para desarrollar estrategias fiscales que favorezcan a las empresas.

La planificación fiscal internacional no sería sino el aprovechamiento que hacen los empresas nacionales o extranjeras integradas por un mismo grupo empresarial de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales o entre los diferentes ordenamientos vigentes en cada país o territorio con mayor o menor soberanía fiscal. En suma, esta planificación no es sino el resultado del arbitraje que permiten esas diferencias entre los ordenamientos de los distintos países o territorios. Es obvio que esta planificación no existiría si todos los ordenamientos tributarios fuesen idénticos o estuviesen armonizados.

Sin embargo, los Precios de Transferencia son un mecanismo de planificación fiscal, debido a que permiten el traslado de utilidades de un estado a otro, aprovechando la competencia fiscal de los países y por ende de los beneficios o bondades en términos fiscales que cada uno ofrezca, con el objetivo principal de disminuir la carga impositiva de las empresas vinculadas.



4.3.4. Régimen de protección

La aplicación del principio de libre competencia exige la búsqueda de elementos de hecho y conlleva a menudo, un amplio margen de apreciación. Posiblemente presente incertidumbre e imponga a los contribuyentes y a las Administraciones Tributarias una pesada carga administrativa que puede agravarse por la complejidad de las reglamentaciones y de las formalidades que los contribuyentes deben respetar. "Estos hechos han llevado a los países miembros de la OCDE a considerar la oportunidad de establecer regímenes de protección en el área de los Precios de Transferencia."³²

Las dificultades que suscita la aplicación del principio de libre competencia pueden ser atenuadas si, en determinados casos, los contribuyentes se adaptaran, en sus Precios de Transferencia, a un conjunto de reglas simples bajo las cuales los Precios de Transferencia serían automáticamente aceptados por la Administración Tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como "régimen de protección", "puerto seguro" o en idioma inglés como "safe harbour" o "safe haven". "En materia tributaria, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria, haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple."³³

Los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección, se ubica entre la exoneración total para los contribuyentes

³² OCDE, **Transfer pricing guidelines for multinational enterprise and tax administrations**, Pág. 264.

³³ *Ibid.*



seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección.

La aplicación del régimen de protección con lleva a varios factores que esta a favor de este régimen:

3. **Facilidad para el cumplimiento de obligaciones:** Consiste en que los regímenes de protección podrían facilitar sensiblemente el cumplimiento de las obligaciones eximiendo a los contribuyentes de ciertas disposiciones. Previstos como un mecanismo de facilitación, los regímenes de protección permiten una mayor flexibilidad sobre todo cuando no existen precios de plena competencia equivalentes o comparables.
4. **Certidumbre:** Es aquel factor por el cual los precios de transferencia del contribuyente fueran aceptados por la administración tributaria. Los contribuyentes a los que se permite el beneficio del régimen de protección tendrían la seguridad de no estar sujetos a una auditoría o a una nueva reevaluación en relación con sus precios de transferencia. La administración tributaria aceptaría de manera inmediata sin necesidad de otra evaluación, todo precio o resultado que no sobrepasase el límite autorizado o que cayese dentro de un rango preestablecido.
5. **Simplificación Administrativa:** Un régimen de protección simplificaría la tarea de la Administración Tributaria. Una vez establecido el grupo de contribuyentes beneficiarios del régimen de protección, estos contribuyentes no requerirían más que de una inspección mínima de sus precios de transferencia o de los resultados



de sus operaciones vinculadas. La administración tributaria podría entonces asignar más recursos a la inspección de otras operaciones y de otros contribuyentes.

4.3.5. Acuerdos anticipados sobre precios de transferencia

Son contratos suscritos entre un contribuyente o empresario y las autoridades tributarias locales con el propósito de convenir, con anterioridad a la realización de transacciones entre vinculadas económicas o partes relacionadas, los criterios para la valoración de tales operaciones, sobre todo en lo referente a métodos de estimación de valores de mercado, ajustes de corrección, determinación de empresas y transacciones comparables y bienes o servicios sujetos a la metodología de Precios de Transferencia, entre otras cosas.

Un acuerdo anticipado es una iniciativa del contribuyente e implica negociaciones entre este y una o varias Administraciones Tributarias, por lo cuál dichos acuerdos se clasifican en unilaterales y bilaterales o multilaterales. Un acuerdo es unilateral cuando la Administración Tributaria y el contribuyente bajo su jurisdicción lo establecen sin la intervención de otras Administraciones Tributarias que podrían estar afectadas por las operaciones comerciales entre empresas vinculadas, sin embargo, se acostumbra en estos casos, informar acerca del proceso de trámite de un acuerdo anticipado a las autoridades competentes de las demás jurisdicciones interesadas para que se pronuncien y se constituyan en parte dentro del procedimiento ya iniciado.

Así mismo, para evitar la posibilidad de una doble imposición internacional, generalmente se prefiere la suscripción de acuerdos anticipados bilaterales o



multilaterales, con la actuación de dos o más países, pues de esta manera se reduce el riesgo de doble imposición, además los convenios así negociados garantizan la asignación justa y equitativa de las rentas, que en realidad correspondan a cada jurisdicción fiscal.

Los acuerdos por anticipado de los precios de transferencia, conllevan algunas ventajas entre las cuales se mencionan:

- a) Puede ser muy útil para los contribuyentes porque elimina la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales. Asumiendo que se han respetado las hipótesis fundamentales, los acuerdos por anticipado constituye para los contribuyentes implicados, un factor de seguridad jurídica para el régimen tributario de las operaciones sujetas a Precios de Transferencia.
- b) Constituyen la ocasión para que las Administraciones Tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en un espíritu de cooperación.
- c) Puede evitar a los contribuyentes y a las Administraciones Tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los Precios de Transferencia.
- d) Reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble imposición o de no imposición jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los Estados implicados.



4.4. Definición de partes relacionadas

Son partes relacionadas cuando dos o más personas participan de manera directa o indirecta de la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose así de asociaciones en participación, se considera también partes relacionadas a todos sus integrantes.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, en su Artículo 56 considera partes relacionadas a “una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero en los siguientes casos:

1. Cuando una de ellas dirija o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.
2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial.”

Lo anterior mencionado se refiere a que cuando una empresa A participa en una B es directa, y si la empresa A quiere llegar a la C por medio de la B esta se clasifica como indirecta. Se puede participar mediante el capital por acciones o mediante la administración ya sea por medio de un contrato o poder.



Sin embargo los contribuyentes pueden solicitar a la administración tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha solicitud acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares. Así mismo la administración tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver el procedimiento.

Debemos resaltar que tratándose de operaciones entre partes relacionadas, es indispensable que los ingresos acumulables que se generen o, en su caso, las deducciones que se efectúen, deberán resultar de considerar para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Por lo tanto, debe existir independencia entre las partes relacionadas para la fijación de precios tratando de obtener las ventajas competitivas en que el mercado ofrece al momento de la realización de la operación.

4.5. Qué son las operaciones comparables

El concepto de operación comparable, vinculada es un elemento esencial al momento de hablar de los precios de transferencia, debido a que constituye uno de los elementos fundamentales de su existencia.

Una operación comparable se puede entender, como el auxilio de las relaciones comerciales o financieras cuyas condiciones difieren de las que puede pactar las sociedades independientes en situación de libre competencia, realizan las traslaciones indirectas de beneficios de unas a otras. Dentro de ellas se entienden comprendidas



compras o ventas a precios fijados más altos o más bajos, préstamos a un interés distinto al habitual en los mercados financieros e incluso sin interés, facturación por servicios ficticios, imputación de excesivos costos de dirección

Por lo tanto una operación comparable o vinculada se presupone que es realizada entre partes relacionadas, que por su peculiar interconexión, podrían resultar interesadas en otorgar unas características de negociación diferentes de las que se hubieran convenido con una tercera persona o empresa independiente.

4.6. Fiscalización de los precios de transferencia

La fiscalización por parte de la administración tributaria sobre los precios de transferencia varía en cada país, debido a sus diferencias en sus legislaciones y procedimientos de fiscalización propios de cada estado. Las administraciones tributarias de los países cuentan con sistemas informáticos que les permiten identificar, cambios drásticos en la utilidad fiscal y comprobar los márgenes de utilidad de los contribuyentes o identificar transacciones atípicas de forma casi inmediata. Existen factores que determinan el riesgo para ser sujeto de una auditoria de precios de transferencia, puede ser, cambios drásticos en la determinación de los Precios de Transferencia, presentación de múltiples declaraciones complementarias, pérdidas fiscales recurrentes y un volumen de las operaciones.

El principal reto que afronta la administración tributaria frente a la fiscalización de los precios de transferencia es la simulación de la realidad económica y así poder reasignar utilidades entre empresas vinculadas, reales, o ficticias con la finalidad de



disminuir la carga tributaria correspondiente a las operaciones que efectivamente realizan.

No es necesario que los precios de transferencia establecidos en transacciones entre empresas relacionadas, constituyan una práctica fraudulenta cuando no se ajusten a los que corresponderían a transacciones similares entre empresas independientes. En ciertas oportunidades la intención puede ser la de evadir impuestos, pero en otras, ello puede deberse a dificultades para estimar los precios debido a la inexistencia de transacciones de similar naturaleza en el mercado abierto o, simplemente, pueden haber decidido fijar precios a las transacciones, diferentes a los practicados entre operadores independientes, en razón de una determinada política de comercialización para penetrar en un nuevo mercado, por ejemplo.

En Guatemala el tema de la fiscalización de los precios de transferencia ha sido regulado en la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, sin embargo aun no existe una ley específica que proporcione a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), las herramientas legales necesarias para realizar una inspección profunda, detallada y lo más importante, con una metodología aceptada internacionalmente en la materia sobre los precios de transferencia.

En este sentido, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) podría solicitar información eminentemente tributaria acerca de un contribuyente registrado en Guatemala, sobre sus operaciones con empresas vinculadas que funcionen en países en donde la SAT tenga convenios de intercambio de información, misma que sería

valiosa por ejemplo en la utilización del Método de Reparto del Beneficio, el cual consiste en determinar el resultado obtenido globalmente en una operación económica, repartiendo dicho resultado entre las entidades vinculadas afectadas por la operación y permitiendo un desplazamiento del beneficio de una entidad a otra, con el objeto de determinar que las utilidades reportadas en el país son reales.

Lo anteriormente expuesto, pone de manifiesto que aun cuando se lleguen a establecer criterios uniformes y métodos compatibles para determinar los precios de transferencia en transacciones internacionales, el éxito en la defensa de los intereses fiscales de cada país, dependerá de las aptitudes que haya desarrollado su administración tributaria para controlar esos precios y para sustentar los ajustes que estime pertinentes, no solo ante los contribuyentes sino también ante las autoridades tributarias de otros países.

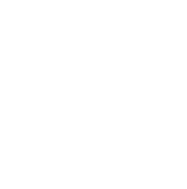
4.7. El método intercuartil

De acuerdo a la normativa fiscal de algunos países, se permite la aplicación de métodos estadísticos para establecer un rango de precios de libre competencia, dentro del cual debe entonces encontrarse el precio que se está revisando, este rango puede ser utilizado para determinar, precios, montos de contraprestaciones, márgenes de utilidad.

Cuando el margen de utilidad se encuentre dentro del rango de libre competencia, se consideran como pactados entre partes independientes, es decir, cuando los precios márgenes se encuentran dentro los rangos ajustados mediante métodos estadísticos,



entonces se considera que cumplen con el principio de libre competencia y por lo tanto, cumplen con lo dispuesto en materia de precios de transferencia.





CAPÍTULO V

5. Propuesta de creación de la ley para la regulación de los precios de transferencia

5.1. Importancia de la ley

El objetivo de la ley es presentar una visión general de las normas de los precios de transferencia en Guatemala para así poder suscribir acuerdos de precios con las autoridades fiscales guatemaltecas, bajo los modelos de los que se regulan en otros países bajo la denominación “advanced pricing agreements.” El propósito de crear un cuerpo legal homogéneo, ordenado y sistematizado, que regule los precios de transferencia es crear la mayor transparencia en transferencias de acuerdo a las necesidades actuales del país.

La importancia de esta es buscar el equilibrio de los precios de transferencia, es decir, busca el precio de mercado a ser considerado en la determinación de la base imponible. El principio que regirá esta legislación de precios de transferencia será el principio de libre competencia.

Con la emisión de la ley para la regulación de los precios de transferencia se debe dar un tratamiento justo a los ingresos tributarios, minimizando la elusión fiscal y al mismo tiempo, atrayendo la inversión extranjera hacia el desarrollo interno, aplicando el principio de libre competencia y el de transparencia fiscal internacional, todo ello a favor de la seguridad para el inversionista y la evitación de la doble imposición.



Por lo tanto con la creación de la normativa de precios de transferencia se debe facilitar a la Administración Tributaria el control y fiscalización de las transacciones entre empresas relacionadas, reduciendo los costos de cumplimiento tanto para el Fisco como para el contribuyente.

5.2. Iniciativa de ley para la regulación de los precios de transferencia en Guatemala

CONSIDERANDO: Que Guatemala en el proceso de globalización necesita de normativas modernas, a fin de competir en forma transparente dentro del marco de regulaciones internacionales en materia tributaria, propiciando así que el Estado de Guatemala sea considerado como un país donde se aplique las buenas prácticas en este campo.

CONSIDERANDO: Que es necesario establecer el marco de legalidad tributaria, que debe servir de referencia para la ejecución de operaciones comerciales y financieras entre las empresas relacionadas o vinculadas y en especial aquellas empresas nacionales o extranjeras que forman parte de un mismo grupo empresarial.

CONSIDERANDO: Que los precios de transferencia afectan la correcta determinación de los ingresos tributarios al generarse distorsiones en el mercado, lo que está obligando a los países centroamericanos a la adopción de medidas regulatorias al respecto, en defensa de sus bases tributarias.

CONSIDERANDO: Con la aplicación del principio de libre competencia en los precios de transferencia se da una mayor protección a la base imponible tributaria sin generar



doble imposición o inseguridad jurídica que puedan obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional.

CONSIDERANDO: Que en virtud de lo anterior y dado que los precios de transferencia es un tema de mucha complejidad en el ámbito tributario, se considera necesario la creación de una ley que regule los precios de transferencia en Guatemala.

POR TANTO,

DECRETA:

La siguiente:

Ley para la Regulación de los Precios de Transferencia en Guatemala

Artículo 1. Objeto. Las presentes disposiciones tienen por objeto regular las operaciones comerciales y financieras que se realizan entre partes relacionadas o vinculadas, valoradas de acuerdo con el principio de libre competencia.

Artículo 2. Ámbito de Aplicación. El ámbito de aplicación de las disposiciones legales contenidas en este ley alcanza a cualquier operación que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de países que hayan celebrado Tratados o Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional con Guatemala y que tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del Impuesto sobre la Renta, del ejercicio en el que se declare o lleve a cabo la operación.



Artículo 3. Obligación para efectos Fiscales. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que sean partes relacionadas y que realicen operaciones comerciales y financieras entre sí, están en la obligación de determinar para efectos fiscales, sus ingresos, costos y deducciones, aplicando para dichas operaciones y resultados operativos, los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comerciales y financieras comparables entre partes independientes.

Artículo 4. Facultad de Administración Tributaria. La Dirección Ejecutiva de Ingresos en el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación o fiscalización siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes tributarias vigentes, podrá realizar ajustes en los costos, deducciones, ingresos, utilidad o pérdida de la declaración del contribuyente y cualquier otro concepto de la declaración del Impuesto Sobre la Renta, mediante la determinación del precio o valor de las operaciones comerciales y financieras en las cuales el contribuyente haya adquirido o enajenado bienes y servicios considerando las circunstancias siguientes:

1. Cuando las operaciones comerciales y financieras se pacten a un menor precio que el precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que el precio de mercado entre partes independientes, determinado de acuerdo a los métodos establecidos en la presente Ley.
2. Cuando la venta de bienes, servicios o derechos se realice a un valor menor que el de mercado entre partes independientes, determinado de acuerdo a los métodos establecidos en la presente Ley.



Artículo 5. Se reforma el Artículo 54 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

“(Artículo 54. **Libre competencia.** Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas. El valor así determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de rentas que presente el contribuyente, siguiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en esta ley.”

Artículo 6. Facultades de la Dirección General de Ingresos. La Dirección General de Ingresos podrá comprobar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables, resultando en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición, según sea el caso.

Artículo 7. Precios de transferencia. Se entiende por precios de transferencia, todos los precios a que se registran las operaciones comerciales o financieras entre partes relacionadas o vinculadas.

Artículo 8. Paraíso Fiscal. Países de baja o nula tributación, con excepción de aquellos países con los que Guatemala haya suscrito un Convenio de Cooperación o de Intercambio de información tributaria.



Artículo 9. Doble Imposición. Cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea por que lo establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.

Artículo 10. Se reforma el Artículo 56 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

“Artículo 56. Definición de partes relacionadas. Para los efectos de la administración tributaria, dos personas se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero, cuando se den los siguientes casos:

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



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

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

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



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

Artículo 11. Se reforma el Artículo 58 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

“Artículo 58. Análisis de Comparabilidad. El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del periodo en el que se realiza la operación y en los siguientes periodos. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente:

1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre

personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.

2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.
3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:
 - a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.
 - b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
 - c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
 - d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.
 - e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.



4. El análisis de operaciones comparables así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, determinan el método más adecuado en cada caso.
5. Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, puede agruparlas para efectuar el análisis de operaciones comparables siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También pueden agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren tan estrechamente .ligadas entre sí o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.”

Artículo 12. Se reforma el Artículo 59 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

“Artículo 59. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

1. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos:
 - a. **Método del precio comparable no controlado:** consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.



b. **Método del costo adicionado:** 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 sí fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta.

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

2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información, no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos del literal A, se aplicará alguno de los métodos descritos en este literal.

a. **Método de la partición de utilidades:** Consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hará 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 podrán considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

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

b. **Método de 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 calculará sobre costos, ventas, activos, gastos o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.

Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso. De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un



rango de precios o de montos, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos.

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o montos de operaciones entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango.”

Artículo 13. Documentación e Información. Para los efectos de esta Ley, los contribuyentes deberán presentar a la Dirección Ejecutiva de Ingresos la declaración del impuesto, la información y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes relacionadas, dicha obligación se establecerá sin perjuicio de cualquier información adicional que se requiera a petición de la Dirección Ejecutiva de Ingresos.

Artículo 14. Se reforma el artículo 63 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

“Artículo 63. Acuerdos de Precios Anticipados. La Administración Tributaria podrá celebrar Acuerdos de Precios Anticipados con los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determinarán los valores de la operación u operaciones comerciales y financieras que realicen con otras partes relacionadas o vinculadas, con carácter previo a la realización de las mismas.

Para efectos del Acuerdo, se presentará una solicitud acompañada de una propuesta del contribuyente, fundamentada en valores que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.



Artículo 15. Eliminación de Doble Imposición. En el caso de ajustes de operaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas o vinculadas, que se haya practicado en otro Estado y que resulten en una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración Tributaria previa solicitud del contribuyente residente en su territorio, examinará la procedencia del ajuste y si determina que se ha producido una doble imposición, admitirá el ajuste por la cuantía del impuesto percibido así como los elementos accesorios del adeudo.

Artículo 16. Coordinación entre Administraciones Tributarias. Cuando los convenios con otras administraciones tributarias faculden llevar a cabo comprobaciones en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, se efectuarán las mismas manteniendo cada administración la debida independencia de su jurisdicción.

Artículo 17. Infracciones. Constituyen infracciones tributarias:

1. No aportar o aportar con datos falsos o manifiestamente incompletos o inexactos la información o documentación que en su momento se exija por la Administración Tributaria.
2. Declarar en cualquier ejercicio una base imponible inferior a la que hubiera correspondido debido a una valoración convenida distinta de la que habrían acordado en circunstancias comparables partes independientes, salvo que se exista documentación que compruebe o justifique la veracidad de lo declarado, y
3. Cualquier otro incumplimiento a las Disposiciones contenidas en la presente Ley.



Artículo 18. Se faculta a la Dirección Ejecutiva de Ingresos para que desarrolle y aplique los diferentes sistemas electrónicos o métodos telemáticos que facilite la fiscalización y el intercambio de información de los contribuyentes.

Artículo 19. Reglamentación. La Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas en coordinación con la Dirección Ejecutiva de Ingresos, emitirá los reglamentos especiales para la correcta aplicación de esta Ley.



CONCLUSIONES

1. En Guatemala existen empresas vinculadas con entidades constituidas en el exterior y en países considerados paraísos fiscales, que pudieran estar utilizando los precios de transferencia para trasladar utilidades fuera del país y por la carencia de una regulación en la materia, se está violentando la recaudación del Impuesto Sobre la Renta.
2. Ante la globalización de la economía y un ambiente de desarrollo tecnológico avanzado y acelerado, el esfuerzo guatemalteco por combatir la doble tributación no es ajeno a la necesidad de implementar un control tributario adecuado sobre la manipulación de precios de transferencia.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria no cuenta con leyes específicas en la materia, realizan una fiscalización de forma general. En la actualidad cuentan es necesario capacitar a profesionales para formar un equipo especializado y de esta forma realizar una correcta fiscalización.
4. La aplicación del principio de libre competencia a los precios de transferencia es de suma importancia debido a que así las entidades vinculadas al negociar entre ellas, deben fijar los precios de transferencia que hubieran sido acordados para las operaciones entre entidades del mismo grupo empresarial.



5. La Fiscalización de los Precios de Transferencia en Guatemala, al igual que en otros Estados en donde ya están funcionando leyes que los regulan, puede afectar favorablemente la recaudación de tributos y cometerse una evasión fiscal sobre dichos tributos.



RECOMENDACIONES

1. Que el Organismo Ejecutivo y Legislativo apoyen el fortalecimiento de la Administración Tributaria, creando una ley específica que regule los precios de transferencia en Guatemala, con el objetivo que se pueda ejercer un adecuado control y fiscalización de los Precios de Tránsito.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador del pago correcto de los tributos, debe velar por la correcta aplicación de la ley que regule los precios de transferencia y capacite al personal necesario que fiscalizará todo lo relacionado a la normativa.
3. Es necesario que el Organismo Ejecutivo dentro de la normativa de control y fiscalización de los precios de transferencia, incluya que se tenga un período de implantación de la Ley, esto con el objetivo que tanto la Superintendencia de Administración Tributaria como los contribuyentes, conozcan el tema a fondo y preparen su plan de adaptación.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe preparar los estudios que avalen las operaciones que se han hecho a precios de mercado y que hayan cumplido con las obligaciones formales en relación a la declaración informativa.
5. Que la Superintendencia de Administración Tributaria realice campañas de información sobre la normativa, que le permita a los contribuyentes socializar con la misma y poder preparar su información de forma oportuna y cumplir con sus deberes formales y sustantivos de forma correcta.



BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Derecho antimonopólico y de defensa de la competencia**. Argentina, Ed. Heliasta S.R.L, 1983.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Argentina, Ed. Heliasta, S.R.L. 12^a edición, 1979.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. México, Ed. Porrúa, S.A. (s.f.),
- GALGANO, Francesco. **Derecho comercial (el empresario)**. Colombia, Ed. Temis, (s.f.).
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. **Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea**. España, (s.e.) (s.f.)
- GARCÍA VIZCAINO, Catalina. **Derecho tributario tomo II parte general**. Argentina, Ed. Depalma, 2^a edición, 2000.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires. Ed. Depalma.
- HAMAEEKERS, Hunbert. **Precios de transferencia, antecedentes, estado actual**. Portugal, 1999.
- LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. **Casos prácticos sobre los precios de transferencia**. México, 2003.
- MANCEBO MURIEL, Gerardo. **La competencia desleal**. México, Editorial Trillas, 1975.
- MECIKOVSKY, Jaime L. **Precios de transferencia**. Buenos Aires, Ed. Macchi, 2002.
- NAZAR ESPECHE, Félix A. **Defensa de la competencia**. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001.
- OCDE. **Developments with regard to the OECD Transfer Pricing Guidelines**. Grupo Ad Hoc de Expertos en Cooperación Internacional en Temas Tributarios, 10ma reunión, 2001. (s.l.i.), (s.e.) (s.f.).
- OCDE. **Transfer pricing guidelines for Multinational enterprises and tax administrations**. (s.l.i.), (s.e.) (s.f.).
- PIMENTEL NOBRE, Lionel. **La globalización del control de transferencia de precios**. Brasil, Ed. Pórtico, 2000.
- STIGLITZ, Joseph E. **El malestar en la globalización**. España, Ed. Santillana, 2007.



VALDEZ COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires. Ed. Depalma, 1992.

VILLEGAS Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Ed. Ediciones Depalma. 7ª. ed.; Buenos Aires, Argentina, 2001.

Witker, Jorge. **Derecho de competencia en América, Canadá, Chile, Estados Unidos y México**. México: Ed. Universitaria; Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario. Decreto Número 6-91, Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012, Congreso de la República, 2012.