

ENFOQUE SISTÉMICO PARA ABORDAR LA VALORACIÓN DEL MÉTODO DE
EXPORTACIONES E IMPORTACIONES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA

RAMÓN ANTONIO FELIPE FION MONTERO

UNIVERSIDAD GALILEO
ESTUDIOS DE POSTGRADO
DOCTORADO EN TRIBUTACIÓN

ENFOQUE SISTÉMICO PARA ABORDAR LA VALORACIÓN DEL MÉTODO DE
EXPORTACIONES E IMPORTACIONES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA

RAMÓN ANTONIO FELIPE FION MONTERO

DOCTOR EN TRIBUTACIÓN

CARNÉ 20053679

ASESOR

EDGAR ORLANDO MENDOZA GARCÍA

GUATEMALA, 20 DE NOVIEMBRE DE 2013

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	9
CAPÍTULO I ANTECEDENTES	
1.1 Definición del problema de investigación.....	13
1.1.1 Objetivos generales.....	15
1.1.2 Definición de las variables.....	16
1.1.3 Metodología.....	16
CAPÍTULO II DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE.....	
	18
CAPÍTULO III PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
3.1 La prioridad del método.....	25
3.2 Método de Importaciones o Exportaciones (Sexto método)	26
3.3 Estudio de precios de transferencia.....	27
3.3.1 La relativa al contribuyente.....	27
3.3.2 La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.....	28
3.4 Los Acuerdos de Precios por Anticipado Unilaterales.....	29
3.5 Residencia a la acción fiscalizadora.....	32
3.6 Inconstitucionalidades.....	33
CAPÍTULO IV COMPARABILIDAD DE LOS PRECIOS	
4.1 La dificultad de contar con información adecuada.....	41
4.2 Los elementos y relaciones para el análisis de comparabilidad.....	43
4.3 La utilización de los comparables para banano fresco.....	52
4.4 La utilización de los comparables para azúcar crudo y azúcar refinado	56
CAPÍTULO V AJUSTES.....	
	61
CAPÍTULO VI RESULTADOS	
6.1 Enfoque sistémico para precios de transferencia.....	65
6.2 La medición de la plena competencia.....	74
CONCLUSIONES.....	78
PROPUESTA.....	80
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	82

TABLA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1: LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL MÉTODO DE VALORACIÓN DE IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES	11
GRÁFICO 2: POTENCIAL DE VALOR DE EXPORTACIONES PARA ABORDAR PRECIO DE TRANSFERENCIA (CANADÁ, USA Y MÉXICO).....	12
GRÁFICO 3: POTENCIAL DE VALOR DE IMPORTACIONES PARA ABORDAR PRECIO DE TRANSFERENCIA (USA, CANADÁ, MÉXICO, CHINA, COLOMBIA)	13
GRÁFICO 4: FUENTES DE RENTA GUATEMALTECA AFECTAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ISR ..	20
GRÁFICO 5: DETERMINACIÓN DE RENTA IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS	20
GRÁFICO 6: REPRESENTACIÓN GRÁFICA DE LA RENTA IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS	21
GRÁFICO 7: ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD: ELEMENTOS Y RELACIONES A CONSIDERAR	45
GRÁFICO 8: ELEMENTOS PARA LA VALORACIÓN DE OPERACIONES	46
GRÁFICO 9: CARACTERÍSTICAS DEL BIEN: CARACTERÍSTICAS PARA ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	47
GRÁFICO 10: FUNCIONES ASUMIDAS: CARACTERÍSTICAS PARA ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	49
GRÁFICO 11: TÉRMINOS CONTRACTUALES: CARACTERÍSTICAS PARA ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	49
GRÁFICO 12: CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS: CARACTERÍSTICAS PARA ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	50
GRÁFICO 13: ESTRATEGIA COMERCIAL: CARACTERÍSTICAS PARA ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD ..	52
GRÁFICO 14: PRECIOS INTERNACIONALES DE BANANO FRESCO POR DESTINO DE DESEMBARCO	53
GRÁFICO 15: REPRESENTACIÓN GRÁFICA DE PRECIOS DIARIOS DE AZÚCAR CRUDO SEGÚN NEGOCIACIONES REALIZADAS EN EL MERCADO DE FUTUROS DE NUEVA YORK, CONTRATO # 11 PARA MARZO 2014.	56
GRÁFICO 16: PRESENTACIÓN AJUSTE PRIMARIO	61
GRÁFICO 17: MODELO SISTÉMICO PARA ABORDAJE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA; APLICACIÓN DE MÉTODO DE IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES	66
GRÁFICO 18: MÉTODO DE IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES; DETALLE DE INSUMOS PARA FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA.....	67
GRÁFICO 19: MÉTODO DE IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES; PROCESO DE PRODUCCIÓN SISTÉMICO	69
GRÁFICO 20: CONDICIÓN <i>SINE QUA NON</i> PARA VALORAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EXPORTACIONES.....	70
GRÁFICO 21: MÉTODO DE IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES; DETALLE DE SALIDAS DEL SISTEMA	73
GRÁFICO 22: RANGO DE LIBRE COMPETENCIA PARA PRECIOS FOT US\$ DE BANANO DE EXPORTACIÓN POR CAJA DE 18 KILOS CON DESTINO A LA COSTA ESTE DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.	76

TABLA DE CUADROS

CUADRO 1: CRONOLOGÍA DE LA IMPLEMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA	14
CUADRO 2: CONTENIDO DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA; INFORMACIÓN RELATIVA AL CONTRIBUYENTE	28
CUADRO 3: CONTENIDO DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA; INFORMACIÓN SOBRE CONFORMACIÓN DEL GRUPO EMPRESARIAL.....	29
CUADRO 4: CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL PROCESO DE INCONSTITUCIONALIDAD 91-2013 CONTRA EL DECRETO DEL CONGRESO 10-2012 EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	34
CUADRO 5: CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL PROCESO DE INCONSTITUCIONALIDAD 208-2013 CONTRA EL DECRETO DEL CONGRESO 10-2012 EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	37
CUADRO 6: ESPECIFICACIONES TÉCNICAS DEL AZÚCAR REFINO O BLANCA.....	48
CUADRO 7: INGENIOS PRODUCTORES DE AZÚCAR EN GUATEMALA.	51
CUADRO 8: COMPARACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXPORTACIÓN DE BANANO FRESCO ENTRE PERSONAS RELACIONADAS CON OPERACIONES REALIZADAS ENTRE PARTES INDEPENDIENTES .	54
CUADRO 9: COMPARACIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS.....	55
CUADRO 10: COMPARACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXPORTACIÓN DE AZÚCAR ENTRE PERSONAS RELACIONADAS CON OPERACIONES REALIZADAS ENTRE PARTES INDEPENDIENTES	58
CUADRO 11: COMPARACIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS ECONÓMICAS.....	59
CUADRO 12: COMPARABLES DE PRECIOS INTERNACIONALES DE BANANO FRESCO, SEGÚN DESTINO DE DESEMBARQUE.	75

ACRÓNIMOS

APA: Acuerdo de Precios por Anticipado.

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

CIF: Cost, Insurance & Freight (Costo, Seguro y Flete)

FOB: Free On Board (Libre a Bordo)

FOT: Free on Truck (Libre en Contenedor)

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (nombre original en inglés como OECD).

RLISR: Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

RAE: Real Academia Española.

SIB: Superintendencia de Bancos [de Guatemala].

USA: United States of America (Estados Unidos de América)

RECONOCIMIENTOS

A Dios por darme la oportunidad de desarrollar el talento que me ha concedido, para compartirlo con mis semejantes.

A la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala por darme la oportunidad de profundizar mis estudios académicos.

A mi esposa Glay Maribel Carrera Cruz por acompañarme amorosamente en este esfuerzo y ser un soporte invaluable y a mis hijos Diego Antonio, Karen Maribel y Jazmín (QEPD) por compartir alegremente esta meta de mi vida.

A mis padres Diego Fión Garma (QEPD) y Julia Carolina Montero Méndez, quienes siempre están presentes en mis pensamientos y son una inspiración para mi vida.

A mi estimado mentor Edgar Orlando Mendoza García, que con su sabiduría y guía, logré concluir mis estudios.

A mis amigos David González Esquite, Jorge Dávila Martínez por compartir su conocimiento y a mi amigo Jorge Mario Andrino Grotewold, por apoyarme incondicionalmente al cumplimiento de esta meta.

RESUMEN

El modelo que se propone logra un abordaje a partir de la relevancia del principio de libre competencia, como premisa que promueve el crecimiento económico mundial; una concepción para preservar la reproducción del sistema de producción capitalista. Pero al mismo tiempo, es imprescindible que exista relación vinculante reconocida por el contribuyente o por la Administración Tributaria; una figura de la concentración del capital traducido en la integración de empresas en conglomerados de envergadura mundial, que trasciende la territorialidad de los Estados Nacionales y plantea la distribución por capacidad contributiva de la renta mundial, una propuesta para evitar la doble tributación internacional.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, como organización supranacional, sugiere varios métodos para valorar las operaciones entre esos conglomerados mundiales. La Ley del Impuesto sobre la Renta LISR de Guatemala, trasciende detalles sobre el método de precio comparable no controlado, agregándole algunas características para operaciones de exportación e importación que lo hace ver como un método adicional.

Al utilizar un enfoque sistémico, se integra una propuesta en la que elementos como la determinación de la renta imponible del Impuesto sobre la Renta y la identificación de las fuentes comparables para los precios internacionales, permite realizar ajustes con fines recaudatorios para las administraciones tributarias, derivado de la controversia en la valoración de los referidos precios internacionales.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de investigación concluye satisfactoriamente con la hipótesis de la validez de un modelo de abordaje sistémico para la valoración de precios de transferencia de entes comerciales que operan con otros entes relacionados y que se dedican a la exportación de mercancías, destacando la identificación de las fuentes públicas de comparables de precios para commodities de exportación, que sirvan de referencia para la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta para empresas relacionadas en Guatemala.

Desde el año 2012 y de manera apresurada, el Congreso de la República de Guatemala aprobó la normativa para aplicar los precios de transferencia, más bien parece ser con propósitos tributarios que para promover la libre competencia y facilitar el comercio mundial. Lo último es lo primero y lo primero debe ser lo último.

Se aprueba una normativa que debe tener como premisa la existencia de convenios entre Estados para evitar la doble tributación, reducir los efectos de la tributación como criterio para la asignación de recursos para inversión extranjera directa. A la fecha, Guatemala no ha suscrito ninguno de esos convenios, aunque ha suscrito convenios de intercambio de información con fines tributarios. No obstante, se legisló sobre los métodos que utiliza la OCDE para valorar las operaciones entre empresas relacionadas, entidades mercantiles que son responsables de la producción y distribución de bienes y servicios; para el caso de Guatemala, la valoración de operaciones de exportación e importación de bienes transables a nivel internacional y cuyos precios cotizan públicamente (conocidos como *commodities*¹).

Utilizando un enfoque sistémico, se diseña un abordaje para determinar la base imponible de un contribuyente que exporta mercancías a su parte relacionada; en este caso, exportación de banano fresco, azúcar crudo y refino. El pensamiento sistémico demanda considerar los insumos que son necesarios para llevar a cabo el proceso de determinación de la base imponible y al mismo tiempo, los resultados que se esperan obtener de tal determinación. Los insumos condicionan el proceso de análisis de precios de transferencia; como también los resultados, porque de esa manera se sabrá cómo orientar la preparación del ajuste primario que sea pertinente.

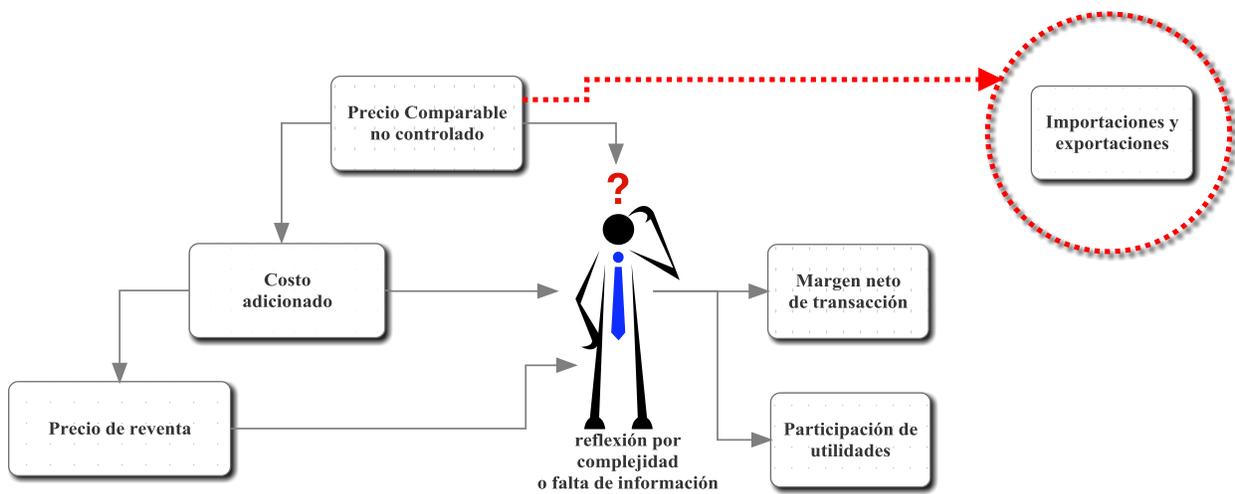
¹ Voz inglesa que se usa ocasionalmente en español, en el ámbito de la economía, con el sentido de “producto objeto de comercialización”.

En el abordaje resalta la dificultad de las fuentes comparables de los precios internacionales, aunque existen algunas fuentes confiables, estas son de carácter privado, sujetas a suscripción pagada. Esta investigación se inició con la consideración del análisis de más productos de exportación e importación, pero finalmente se limitó a tres productos de exportación a saber: banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino. No obstante, tanto el contribuyente como la Administración Tributaria pueden acceder pagando la suscripción, por lo que se podría considerar como fuente comparable pública. Ante esa dificultad, tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria, deben utilizar el análisis de comparabilidad de precios de transferencia para llegar al cumplimiento tributario.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES

La determinación de una probable base imponible, es un elemento objetivo al que le interesa determinar tanto al sujeto activo, como al sujeto pasivo de la obligación tributaria. En este caso, cómo llegar a la determinación de la renta imponible del Impuesto sobre la Renta para un período fiscal determinado, a partir de operaciones entre partes relacionadas que exportan mercancías a otros países, o que importan insumos para transformar o consumir en territorio guatemalteco, es la pretensión de la investigación que se propone. La legislación guatemalteca plantea seis métodos para la valoración de precios de transferencia, pero es el método de valoración de importaciones y exportaciones, la que concentra el interés de esta investigación; sin menoscabo de la importancia del estudio sobre la aplicación de los otros cinco métodos que se describen en el siguiente gráfico.



Fuente: elaboración propia

Gráfico 1: Los métodos de valoración de precios de transferencia y el método de valoración de importaciones y exportaciones

En los inicios de esta investigación se elaboró una primera aproximación a la determinación de un potencial de valor tanto de exportaciones como importaciones ocurridas durante el año 2011 entre Guatemala y los principales destinos de sus exportaciones: Canadá, Estados Unidos y México. En tal sentido se entiende como potencial de valor, a los valores medidos en Dólares de los Estados Unidos de América, de los productos exportados o importados, que se consideró cuentan con precios comparables públicos a nivel internacional. Por otro lado, se entiende por valor descartado, a la diferencia entre el valor de exportaciones totales de Guatemala menos el potencial de valor. Para el caso del potencial de valor para exportaciones, este asciende a un valor de US\$3.3 billardos si se suman las categorías según agrupación de industria agropecuaria, manufacturera y extractiva que se detallan en el Gráfico 2.

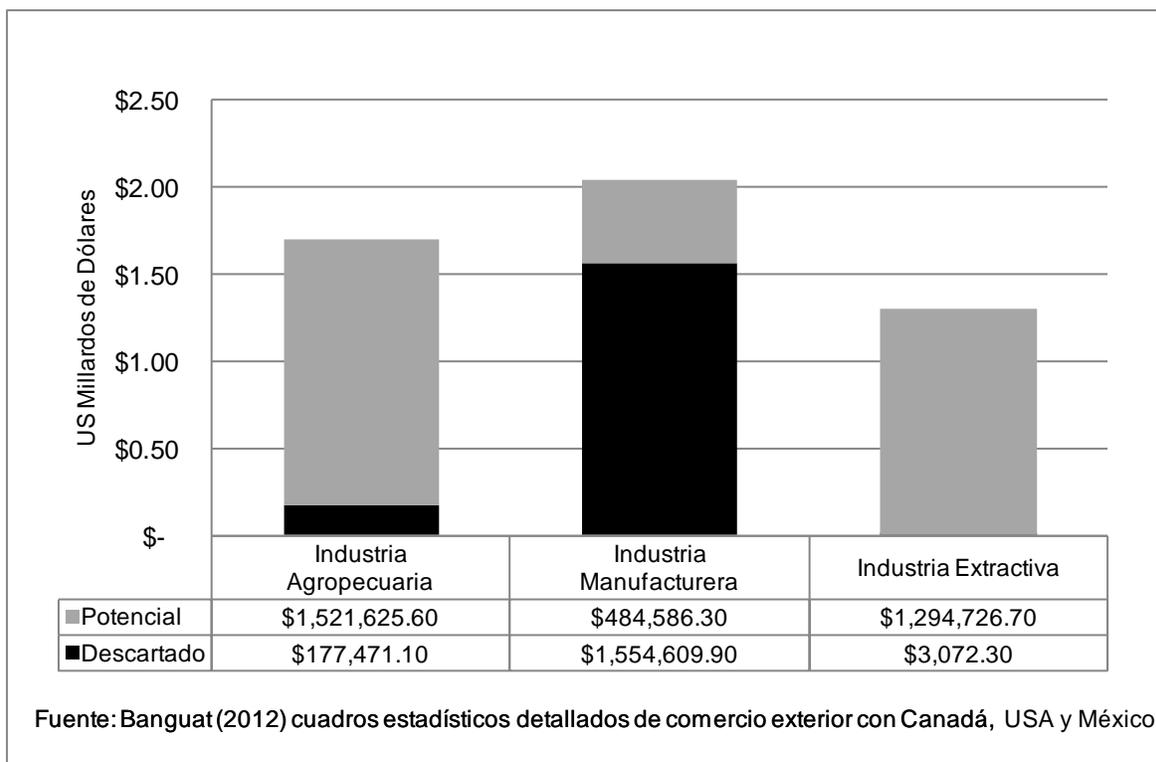


Gráfico 2: Potencial de valor de exportaciones para abordar precio de transferencia (Canadá, USA y México)

El potencial de valor de las importaciones según principales países de origen como Estados Unidos de América, Canadá, México, China y Colombia, asciende a la cantidad de US\$4.8

millardos, si se suman las categorías según agrupación de industria agropecuaria, manufacturera y extractiva que se puede apreciar en el Gráfico 3.

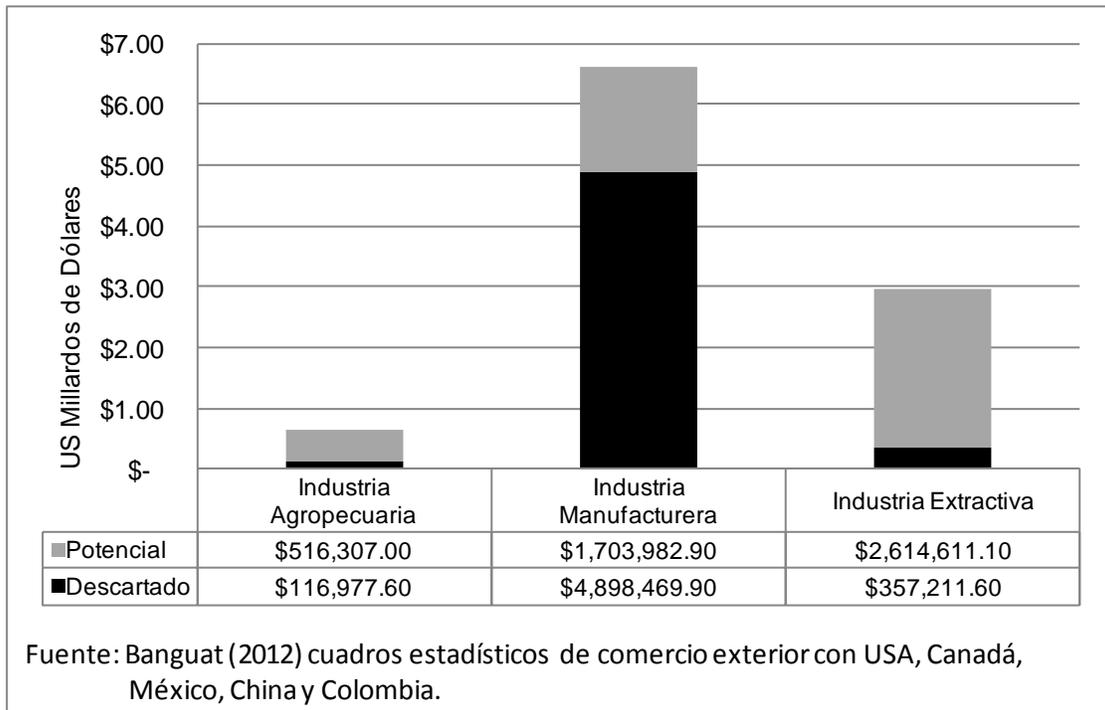


Gráfico 3: Potencial de valor de importaciones para abordar precio de transferencia (USA, Canadá, México, China, Colombia)

1.1 Definición del problema de investigación

Guatemala, con la aprobación del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República “Ley de Actualización Tributaria”, ingresa en la lista de los 13 países latinoamericanos que regulan específicamente las consecuencias tributarias de las relaciones comerciales y patrimoniales entre partes relacionadas, conocido también como precios de transferencia, siendo cronológicamente los que se detallan en el siguiente cuadro.

País	Año	País	Año	País	Año
México	1995	Venezuela	1999	Rep. Dominicana	2006
Brasil	1996	Ecuador	1999	Uruguay	2007
Chile	1997	Perú	2001	El Salvador	2009
Argentina	1998	Colombia	2002	Panamá	2010
				Guatemala	2012
Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (2012). Conferencia sobre Precios de Transferencias.					

Cuadro 1: Cronología de la implementación de Precios de Transferencia en países de América Latina

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE por sus siglas en castellano), que agrupa a 34 países: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República Eslovaca, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos de América, acota en la Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales que:

“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 intangibles) y servicios que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes” (OCDE, 2010: p.33).

La Ley de Actualización Tributaria establece que “se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones

comparables a las realizadas” (Congreso de la República de Guatemala, 2012, Art. 54). Aunque no describe taxativamente en el epígrafe del artículo como precios de transferencia, sí lo describe como principio de libre competencia, conservando por tanto el espíritu de su contenido.

El desarrollo metodológico en el abordaje de este fenómeno ha requerido de cinco métodos, destacando en los últimos años el llamado sexto método o método de valoración de las importaciones y exportaciones de mercancías. No es un método propuesto por la OCDE (2010), por lo que existe cierta tibieza en la aceptación del mismo; sin embargo, países como Argentina han comenzado a utilizarlo y por las características de las transacciones comerciales y financieras de Guatemala, pareciera que no sólo es un método viable, sino también una oportunidad para fomentar la libre competencia entre empresas relacionadas. En tal sentido, el estudio inicialmente se consideró realizar el análisis en los efectos que pudieran causar en la determinación de la renta imponible para empresas que intervengan en la exportación de cuatro *commodities* y en la importación de dos *commodities*, pero finalmente se trabajó únicamente con tres productos de exportación.

1.1.1 Objetivos generales

La investigación pretende la generación de nuevo conocimiento realizando un aporte para los sujetos activos y pasivos del impuesto sobre la renta en Guatemala, sobre el abordaje de la aplicación de precios de transferencia para empresas relacionadas que exporten productos guatemaltecos, en tal sentido se pretende:

Elaborar una investigación científica en el ámbito de precios de transferencia que Guatemala se ve afectada a partir de la vigencia del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República “Ley de Actualización Tributaria”,

Identificar las fuentes públicas de comparables de precios para *commodities* de exportación, que sirvan de referencia para la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta para empresas relacionadas en Guatemala,

Proponer un modelo de abordaje sistémico para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta para entes comerciales que operan con otros entes relacionados y que se dedican a la exportación en Guatemala de mercancías.

1.1.2 Definición de las variables

Las variables identificadas para la presente investigación son: la renta imponible (del Impuesto sobre la Renta), los precios de transferencia (de exportación) y los ajustes (primario) que se deriven del análisis de comparabilidad; los cuales se describen brevemente a continuación:

Renta Imponible: (el subrayado es propio) es el resultado positivo de la actividad económica del contribuyente que es la base para la aplicación del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta.

Precios de transferencia: (el subrayado es propio) valoración de libre mercado para commodities de exportación o importación que necesitan ser confirmados para que sean aceptados como tales por la Administración Tributaria.

Ajuste primario: (el subrayado es propio) ajuste de precios (de transferencia) a mediciones de libre mercado, que incrementan la renta imponible del contribuyente y que derivan en un mayor pago de impuestos.

1.1.3 Metodología

Partiendo del principio de libre mercado (libre competencia) como criterio rector que da vida a los precios de transferencia, se propone llevar a cabo la investigación a través de tres fases: (a) el estudio de los elementos, (b) el análisis de las interrelaciones entre los elementos y (c) el diseño de un modelo de abordaje para la determinación de la base imponible.

Primera Fase: estudiar los elementos claves que participan en la caracterización de los actores y factores que intervienen; que serían:

1. Tipo de relación (para ser considerado como parte relacionada).
2. Naturaleza de las partes (contribuyente-comprador/vendedor).
3. Objeto de transacción (*commodities* de exportación).
4. Fuente pública de precios comparables internacionales.
5. ¿Qué método de valoración de precios de transferencia es aplicable a la operación?

Segunda Fase: realizar una interrelación entre los elementos. Ello comprende realizar varias aplicaciones inductivas y deductivas y aplicar la concepción sistémica, que permita desentrañar relaciones entre los elementos que permitan fundamentar un modelo de actuación.

Tercera Fase: diseñar un método para el abordaje de la determinación del valor imponible de transacciones de exportación entre partes relacionadas, partiendo del principio de libre competencia.

Durante la primera fase se recolectó información teórica sobre partes relacionadas, naturaleza que adquieren esas relaciones, qué mercancías son objeto de transacción entre partes relacionadas, métodos para la valoración de precios de transferencia, instrumentos disponibles para la valoración, especialmente en la caracterización de las fuentes públicas de comparables internacionales. Además de la fuente de tales comparables, se determinará los precios comparables para tres *commodities* de exportación.

El enfoque a emplear en la investigación de estos elementos es mixto; es decir, es cualitativo y cuantitativo. Mientras que el alcance es exploratorio, en la que recabó información sobre todas las características que describen la esencia y forma de esos elementos, así como explicando su origen, funcionamiento y extinción. Durante la segunda fase, el alcance de la investigación es correlativo, logrando una interrelación entre los elementos. Durante la tercera fase, la investigación se orientó a describir y encontrar un sentido de asociación entre los elementos interrelacionados, de tal manera que permitió integrar un modelo para la predicción de actuaciones tanto para el sujeto activo, como para el sujeto pasivo.

CAPÍTULO II

DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE

En esta investigación, los agentes económicos como generadores de renta, los que bajo la figura de comerciantes (Congreso de la República de Guatemala, 1970: Art. 2) son “quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a [...] la producción o transformación de bienes [...] y a la intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios [...]”. Desde el punto de vista de la fiscalidad, los comerciantes adquieren la figura de contribuyentes, quienes son “las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” (Congreso de la República de Guatemala, 1991: Artículo 21)

El contribuyente al generar su actividad lucrativa, debe obtener ingresos, los cuales provienen de monetizar el valor de sus bienes y servicios a sus clientes en condiciones de un mercado de libre competencia. Esa renta es la que está siendo sujeta de análisis para llegar a la renta neta, base para el cálculo del Impuesto sobre la Renta. Constantemente se estará haciendo referencia a precio o valor de transacción de bienes y servicios. Se reconoce que existe una diferencia de forma y de fondo desde el punto de vista doctrinario. Sin embargo, para efectos de este estudio se utilizarán indistintamente como conceptos que permitan explicar los precios de los bienes y servicios desde el punto de vista fiscal. Por tanto, precio es la valoración monetaria que el contribuyente consigne en su factura de venta cuando exporta bienes, o que el contribuyente acepta que el vendedor extranjero consigna en su factura de venta para documentar la importación de bienes al territorio guatemalteco.

La comprensión del concepto de precio es muy relevante para este estudio, por lo que dejo a una disposición contenida en el Código Tributario (Congreso de la República de Guatemala, 1991) (6-91, Art. 98, numeral 9), que faculta a la Administración Tributaria definir esos precios:

“Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero

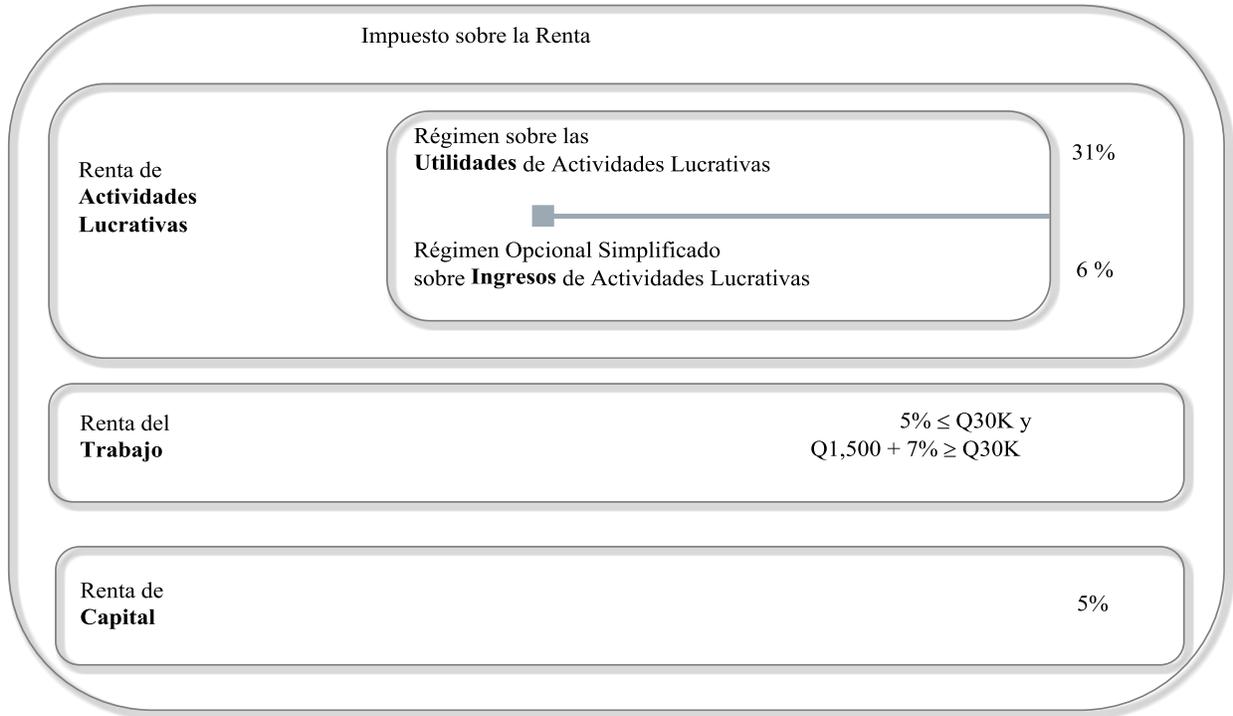
valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.”

Se interpreta que si “previo requerimiento, [el contribuyente] no aporta los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos”, la SAT podrá “efectuar tasaciones² de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente... no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos”. Por un lado la Administración Tributaria requiere al contribuyente tales tasaciones [precios] de bienes, como condición previa para que se aplique esta parte de la disposición; si fueran precios de transferencia [que se explicarán más adelante], el contribuyente deberá haberlo declarado anticipadamente en el “estudio de precios de transferencia” que se adjunta a la declaración anual del ISR. Por otro lado, la disposición legal faculta a la Administración Tributaria a realizar la tasación de ese precio.

La tasación no puede ser antojadiza y arbitraria, sino que la fijación “[...] tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación”. Al ser normal y tomar en cuenta la fecha de operación, se interpreta que son precios de mercado a una fecha determinada. Los precios de mercado son precios normales, precios cotidianos, precios de oferta y demanda libre, precios que están sujetos a una fecha determinada, a contratos específicos de una fecha determinada. En otras palabras, la Administración Tributaria cuando estime que para verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, un precio no se ajusta a precios de mercado y que la misma no coincide a determinadas fechas, podrá investigar y proponer medios de prueba para demostrar una situación diferente a la presentada por el contribuyente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta LISR (Congreso de la República de Guatemala, 2012), establece rentas de actividades lucrativas, renta del trabajo y renta de capital, estableciendo tipos impositivos diferentes; lo cual gráficamente se puede observar:

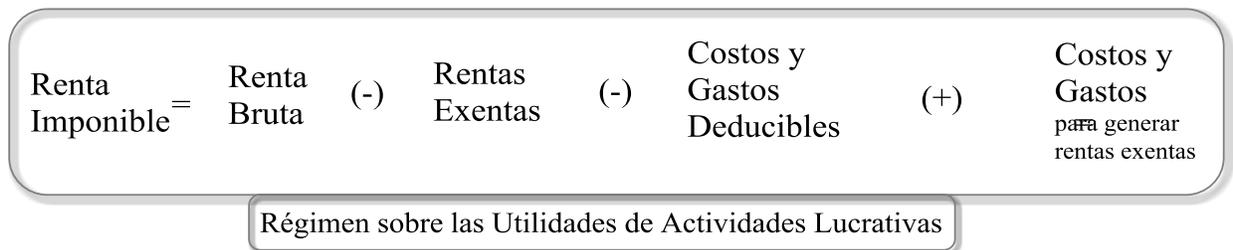
² Tasación es una “estimación del valor de un bien o de un servicio”.



Fuente: elaboración propia.

Gráfico 4: Fuentes de renta guatemalteca afectas al Impuesto sobre la Renta, ISR

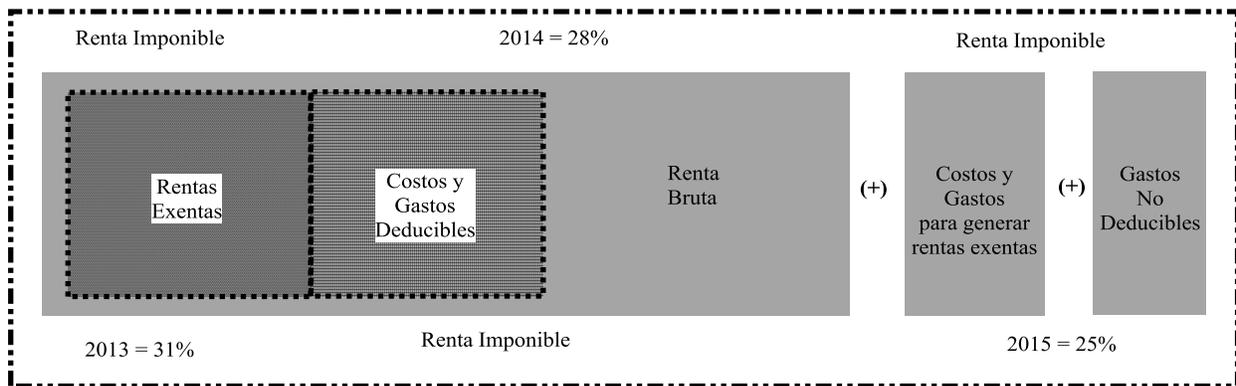
En el objeto de estudio, se consideran las posibilidades en el marco de la renta de actividades lucrativas, esencialmente en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. (Congreso de la República, 2010: Artículo 19)



Fuente: elaboración propia.

Gráfico 5: Determinación de Renta Imponible del Impuesto sobre la Renta para Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

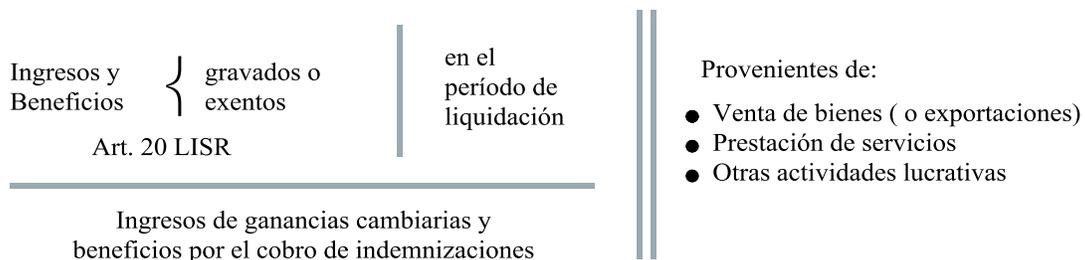
Como puede apreciarse en el Gráfico 6, de un total determinado (renta imponible representado por el espacio enmarcado en líneas punteadas) se le deducen los costos y gastos necesarios para producir la renta, además de deducirle las rentas exentas y finalmente se le adicionan los costos y gastos en que se incurran para producir las rentas exentas, a cuyo resultado se le aplicará las tasas impositivas de 31 para el presente año, 28% para el próximo año y 25% para el año 2015 en adelante. Gráficamente se describe de la siguiente manera:



Fuente: elaboración propia.

Gráfico 6: Representación gráfica de la Renta Imponible del Impuesto sobre la Renta para Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

Uno de los elementos para determinar la renta imponible es la renta bruta, (el subrayado es propio) la cual según el Congreso de la República de Guatemala (2010), es “[...] el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas [...]”



Los costos y gastos son deducibles (el subrayado es propio) “[...] siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas [...]” (Congreso de la República, 2010).

Costos y gastos <u>deducibles</u> : del 1 al 29 (Art. 21 LISR)	Para que sean deducibles deben ser: (Art. 22 LISR)
	<ul style="list-style-type: none">● Útiles y contabilizados● Titular haya cumplido con retener o pagar impuestos● Sueldos figuren en planilla del IGSS● Tener documentos de respaldo (facturas, póliza de importación)

Las rentas exentas (Congreso de la República, 2010) del ISR, específicamente para los contribuyentes inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas son:

“[...] las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes [...] y las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas [...]”

Para la aplicación de los precios de transferencia, la renta es una variable de base, toda vez que es el valor para el cálculo del impuesto sobre la renta a pagar anualmente. La verificación de que los precios consignados en la contabilidad del contribuyente son precios de mercado, deriva en la aceptación del mismo por parte de la Administración Tributaria o bien en el planteamiento de un ajuste a tales precios, toda vez se pueda demostrar que la renta imponible es superior.

CAPÍTULO III

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La OCDE como organización mundial que aglutina a las principales economías del mundo, promueve iniciativas que van orientadas a la preservación del dinamismo de sus economías. En el ámbito de la reproducción del sistema capitalista, esas economías que representan el mayor volumen de actividad económica mundial, observaron que la reproducción de las relaciones económicas, la expansión de las mismas llegan a minimizarse o posiblemente a detenerse por distorsiones en el mercado. Si la condición de la preservación y para el futuro, la expansión de los negocios, la libre competencia como premisa debe conservarse, debe formar parte de la reproducción del sistema capitalista. Cualquier distorsión limita ese accionar.

Si a nivel internacional la globalización y especialmente la concentración del capital se hace cada vez más visible, no es extraño que las mismas unidades económicas preserven ese principio. La internacionalización, la globalización, la integración de agrupaciones que integran varios procesos productivos, desde su diseño, pasando por la producción, mejoría del rendimiento, inversión en tecnología, distribución, consumo e inclusive financiamiento de tales actividades (operaciones), se convierten en una necesidad, demanda economías de escala. La condición de integración de los procesos en un solo ente empresarial, hace surgir una condición importante, la relación o vinculación.

He ahí donde surge el análisis de los precios de transferencia; donde la organización mundial indicada arriba observa que para el crecimiento de la actividad económica, no deben presentarse distorsiones. El Estado se convierte en un agente que interviene, en una limitante para el crecimiento económico, porque no es capaz de que las responsabilidades tributarias se queden unilateralmente entre los contribuyentes y el mismo Estado. Estos pasan a intervenir en el crecimiento de la actividad económica, pasan a distorsionar. Si el pago de los impuestos fueran únicamente una relación entre el contribuyente y con el ente recaudador de impuestos de manera unilateral no se tendría que estar trabajando en esto. Pero sucede que con el afán de una mejor administración, de una obtención de utilidades cada vez mayor, la distribución de la carga impositiva empresarial se planifica, se analiza y se observa que hay condiciones diferentes en

cada territorio nacional en el que intervienen las actividades (operaciones) de los entes empresariales globalizados.

Los entes empresariales integradores, analizan y observan esas condiciones “tributarias”, de carga del cumplimiento tributario y determinan la mejor opción para un mayor rendimiento en términos absolutos. Ese análisis, esa planificación, esa intervención de los entes empresariales integradores se convierte en una limitante, en un obstáculo para el crecimiento económico sostenible. Intervenir de esa manera, distorsiona el mercado, no hay reglas de libre competencia. Es más, se presenta la competencia de los países por ofrecer una mejor condición de cumplimiento tributario territorial, lo cual inclina a esos entes empresariales a distribuir, balancear o trasladar las utilidades a aquellos territorios que ofrecen cumplimiento tributario relativo más bajo.

Definitivamente esa situación de tomar decisiones de inversión con base a la conveniencia de un cumplimiento tributario más bajo, es un distorsionador que no promueve el libre mercado, debe ser regulado; debe ser eliminado del escenario para la toma de decisiones económicas. De ahí surge la propuesta de que el abuso en la utilización de esos traslados, debe ser regulado a través de las administraciones tributarias, estableciendo criterios filosóficos, técnicos y legales para que se elimine ese distorsionador y que los entes empresariales integrados globalmente equilibren las cargas de cumplimiento tributario con base a la libre competencia.

Los precios de transferencia a través de los métodos que promueve la OCDE, se convierten en un mecanismo sistemático y no casuístico en que los entes empresariales integrados globalmente se benefician de la libre competencia. Las Administraciones tributarias pueden y deben contribuir al logro de ese objetivo. Inclusive, aunque no se recaude ningún ingreso tributario marginal, el objetivo primario está logrado. Los precios de transferencia no tienen en primera instancia un fin recaudador. Se legitiman esos métodos a través de convocar a los países a través de la OCDE, promoviendo la suscripción de convenios de intercambio de información y muy especialmente convenios para evitar la doble tributación. Se legitima, porque es a través de la representación de los países soberanos que se ponen de acuerdo, son los indicados para suscribir convenios en los que se aceptan responsabilidades. Por eso, implementar los precios de transferencia en Guatemala, no tienen sentido si no existe como premisa la suscripción de convenios para evitar la doble tributación o al menos, los convenios de intercambio de información para fines fiscales.

No obstante los criterios y guías que constantemente la OCDE distribuye entre sus países mientras, algunos países estiman que no son suficientes. Son cinco los métodos que esta organización propone y promueve, el método de valoración de importaciones o exportaciones no forma parte de su menú de opciones. No obstante, algunos países según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2013) como Argentina, Brasil, Ecuador, Perú y Uruguay han comenzado a utilizar este método, que no es más que el primer método que promueve OCDE, el método del precio comparable no controlado, pero con especificidades orientadas a productos commodities y cuyos precios se cotizan a nivel internacional. Esta investigación pretende ahondar en el estudio de este último método, también llamado sexto método, por ser el último criterio incorporado al menú de las opciones de valoración (que son cinco); en este caso, valoración de precios internacionales de productos que se cotizan a nivel internacional.

3.1 La prioridad del método

Entrar a considerar el método de importaciones o exportaciones (conocido también como sexto método) en primera instancia, no podrá ser posible. Como parte de la metodología propuesta por OCDE, como también plasmada en ley para el caso de Guatemala, el contribuyente tendrá primero que utilizar el método del precio comparable no controlado. Esto aunque no lo dice expresamente, se interpreta que ese es el procedimiento, toda vez que luego del numeral dos, (LISR, Artículo 59, numeral 2) se establece el método de importaciones o exportaciones.

Posteriormente a la aplicación de este (precio comparable no controlado), deberá aplicar el método de importaciones y exportaciones, en virtud que una vez aplicado el primero, éste es insuficiente como para proceder a la valoración de las importaciones y exportaciones. Este último analiza con mayor detalle las peculiaridades que se distinguen para identificar el comparable y especialmente el análisis de comparabilidad establecido, complementado con la comparación intercuartílica.

3.2 Método de Importaciones o Exportaciones (Sexto método)

El método de importaciones o exportaciones, método objeto de estudio de esta investigación, lo define la LISR y el RLISR como un método de valoración diferente a los cinco anteriores que la misma ley establece. Dentro de los métodos que recomienda la OCDE, este método no se encuentra; sin embargo, actualmente según el CIAT (2013) está siendo utilizado por Argentina, Ecuador, República Dominicana, Panamá y Guatemala, pero con diferente grado y peculiaridades de implementación.

Los detalles que aporta este método, luego que es insuficiente “valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien [...] idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables”, según una extracción parafraseada de la LISR y del RLISR, son los siguientes:

- a) “[...] cuando se trate de operaciones de importación, [...] el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.”
- b) “[...] en las operaciones de exportación de bienes entre partes relacionadas [...] se considerará como valor de mercado:
 - Tratándose de bienes con cotización conocida en el mercado internacional, bolsas de comercio o similares ("commodities") dicho valor de cotización al último día del embarque o en su defecto la del día anterior en que hubiere cotización, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha [...].”
 - Tratándose de bienes agropecuarios y sus derivados, hidrocarburos y sus derivados, y concentrados de minerales, cuyo precio se fije tomando como referencia el precio de un bien con cotización conocida en el mercado internacional, bolsas de comercio o similares ("commodity"), dicho precio al último día del embarque o en su defecto la del día anterior en que hubiere cotización, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha [...].”

- Además debe considerarse que “[...] si el precio de cotización vigente a la fecha mencionada en el mercado internacional fuese inferior al precio convenido con el intermediario internacional, se tomará este último a efectos de valorar la operación.”

3.3 Estudio de precios de transferencia

Conocido como ‘documentación’ en el ámbito de los precios de transferencia, el contribuyente está llamado a demostrar el principio de libre competencia, por medio de la presentación de un Estudio de Precios de Transferencia que debe adjuntar a la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta. De hecho, según el CIAT (2013) “más del 70% [de países] establece en la normativa que la carga de la prueba en precios de transferencia recaerá sobre los contribuyentes, de forma tal que son los que deberán inicialmente demostrar el principio de plena competencia”. La carga de la prueba en Guatemala recae inicialmente en el contribuyente, quien deberá presentar un Estudio de Precios de Transferencia con información propia e información del grupo empresarial al que pertenece y que al menos deberá contener:

3.3.1 La relativa al contribuyente

Tema	Contenido del Tema
El contribuyente y las partes relacionadas	Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo.
Descripción de la naturaleza de las operaciones, métodos de valoración, servicios y reparto entre partes.	Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza, el beneficio o utilidad que puedan producirle al contribuyente, el método de valoración acordado y su cuantificación, así como, en su caso, la forma de reparto entre las partes.
Análisis de operaciones	Análisis de operaciones comparables detallado de acuerdo con el artículo [58 de LISR] "Análisis de Operaciones Comparables" de

comparables	este libro.
Motivo para elegir método y procedimiento de valoración	Motivos de la elección del método o métodos así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

Fuente: Elaboración propia con base a Artículo 67 de la LISR y Artículo 65 del RLISR.

Cuadro 2: Contenido del Estudio de Precios de Transferencia; información relativa al contribuyente

3.3.2 La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente

Tema	Contenido del tema
Estructura del grupo	Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma, incluyendo la identificación de las personas que, dentro del grupo, realicen operaciones que afecten a las del contribuyente.
Descripción de la naturaleza del grupo	Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo, en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente.
Descripción de las funciones y riesgos del grupo	Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo, en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio respecto del período anterior.
Titularidad de los activos intangibles	Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, así como el detalle del importe de las contraprestaciones derivadas de su

	utilización.
Método utilizado para valoración de las operaciones	Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones.
Contratos de prestación de servicios	Relación de los contratos de prestación de servicios entre partes relacionadas y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente.
APA de los miembros del grupo	Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas.
Memoria del grupo	Memoria del grupo o informe anual equivalente.

Fuente: Elaboración propia con base a Artículo 66 de la LISR y Artículo 65 del RLISR.

Cuadro 3: Contenido del Estudio de Precios de Transferencia; información sobre conformación del grupo empresarial

El conflicto que subyace en la subjetividad de los precios de transferencia, hace que la aplicación de los mismos sea un ejercicio complejo. De hecho:

“[...] cuando un contribuyente no realiza mucho esfuerzo para demostrar que su precio de transferencia está de acuerdo con el principio de plena competencia, la carga de la prueba no se justificaría cuando una Administración Tributaria ha procedido a una liquidación basada en sólidos fundamentos jurídicos.” (OCDE, 2002: p. 121)

3.4 Los Acuerdos de Precios por Anticipado Unilaterales

La LISR y el RLISR definen suficientemente lo que se entiende por Acuerdos de Precios por Anticipado –conocido también como APA-; sin embargo, se considera oportuno compartir la opinión de la OCDE al considerar que:

“[...] un acuerdo de esta clase permite determinar, previamente a la realización de operaciones vinculadas, un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, los elementos comparables y los ajustes que se han de efectuar, así como las hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar los precios de transferencia aplicables a esas operaciones durante un período dado. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral cuando sólo interviene una Administración Tributaria y un contribuyente o multilateral cuando intervienen dos o más Administraciones tributarias.” (OCDE, 2002: p. 21)

La LISR vigente para Guatemala establece lo siguiente:

“Acuerdos de precios por anticipado (el subrayado es propio): 1. Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de éstas (el subrayado es propio). Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares; 2. La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento; 3. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente; 4. Este acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período en curso; 5. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días (días hábiles³) a partir de la solicitud, sin perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento de acuerdo con el numeral 3.” (LISR, Art. 63)

Por su lado, el RLISR establece detalles sobre lo mínimo que debe contener la solicitud de un APA, los documentos que debe aportar como soporte; además de criterios para aprobarla, denegarla o modificar la referida solicitud. Un APA es una voz por anticipado, un acuerdo de

³ Artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial.

buena fe que el contribuyente pretende suscribir con la Administración Tributaria como un adelanto para evitar posibles problemas, tal como lo estima la OCDE, cuando comenta que:

“Los APP (ellos lo describen como Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia) tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales -de naturaleza administrativa, judicial y convencional- de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.” (OCDE, 2002: p. 164)

Mientras el Estudio de Precios de Transferencia es un informe de lo ya sucedido, un APA es una instancia por escrito que el contribuyente desea anticipar ante la Administración Tributaria. Pero eso no llega solo ahí, lo relevante de este análisis es la consideración de que los APA (verbigracia Guatemala y El Salvador) fueron concebidos como un acuerdo que subyace a la promoción del principio de libre competencia; por eso se revisa que esta premisa de la OCDE:

“Cuando los APP unilaterales (el subrayado es propio) están permitidos, las Autoridades competentes de los otros países afectados deberían ser informadas lo antes posible del procedimiento, a fin de determinar si ellas están dispuestas, --y pueden considerarlo-- a un acuerdo bilateral en el ámbito del procedimiento amistoso.” (OCDE, 2002; p.165)

La LISR no establece ningún articulado, toda vez que es un APA unilateral. Por ser una Ley Nacional, ésta no vincula a ningún otro Estado. No existe una consideración de la necesidad de establecer un Acuerdo para el tratamiento de la Doble Imposición (para el ejemplo entre Guatemala y El Salvador), toda vez que un APA presupone que para promover la libre competencia, los Estados Nacionales deben acordar el tratamiento de las diferencias fiscales y las discrepancias de tal manera que no perjudique a ninguno de los dos países. De ahí la importancia de un ‘acuerdo amistoso por anticipado’; la suscripción de un APA en un país, (Guatemala por ejemplo) para que este sea considerado y aceptado en otro país (El Salvador por ejemplo), presupone un Acuerdo Bilateral o Multilateral entre los países involucrados para evitar que el tratamiento de los impuestos sea un obstáculo a la libre competencia. Por eso:

“Debido a los problemas de doble imposición, la mayor parte de los países prefiere los APP bilaterales o multilaterales (es decir, un acuerdo con uno o varios países) y, en efecto, ciertos países no conceden un APP unilateral (es decir, el APP entre el

contribuyente y una sola Administración Tributaria) a los contribuyentes de su jurisdicción. El procedimiento bilateral (o multilateral) ofrece muchas más posibilidades de reducir el riesgo de doble imposición, de ser equitativo (el subrayado es propio) para el conjunto de Administraciones tributarias y de contribuyentes afectados y de ofrecer más certidumbre a los contribuyentes.” (OCDE, 2002: p. 165)

Sucede entonces que en Guatemala se ha aplicado una herramienta concebida para promover la libre competencia entre países, a una herramienta unilateral; a una relación entre el contribuyente y su Administración Tributaria. Un argumento que no podrá utilizar en el futuro, sino más bien, será una relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, un acuerdo unilateral. Hasta la fecha Guatemala tiene suscrito convenio de intercambio de información. A lo más que el contribuyente puede llegar según la LISR es “[...] llevar a cabo comprobaciones de bases imponibles en el ámbito de esta normativa de forma simultánea y coordinada, pero manteniendo cada administración la debida independencia en su jurisdicción sobre las partes relacionadas que tengan vinculaciones comerciales o financieras entre ellas.” (LISR: Art. 64)

3.5 Residencia a la acción fiscalizadora

Tomando en consideración que el contribuyente debe presentar en el Estudio de Precios de Transferencia la propuesta de comparables y sus respectivos precios, es conveniente aclarar que la no presentación del referido Estudio, no se considera como una resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, si se toma en cuenta la opinión de Lemus (2013) cuando indica que:

“[...] es la manifestación de la conducta del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que se expresa de manera consciente en acciones u omisiones, con el fin de mostrar resistencia, oposición material o moral y renuencia a obedecer y acatar la potestad del Estado de ejercer la acción fiscalizadora, impidiéndole a la Administración Tributaria garantizarse el pago adecuado y oportuno de los tributos que la ley demanda, por medio de la realización de acciones de control y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

Eso trae a la comprensión del concepto de acción fiscalizadora, la cual Folco (2004) describe como:

“[...] es la facultad o poder que otorga la ley a determinado ente, para que en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias. Es la potestad legal que tiene el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, de ejercer acciones de fiscalización, evaluación, revisión, control y vigilancia, que le garanticen el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los que estén sujetos a su potestad impositiva.”

En otras palabras, será la Administración Tributaria la que deberá proceder a realizar la investigación y documentación que permita determinar si un contribuyente realiza operaciones con una empresa relacionada en el extranjero.

3.6 Inconstitucionalidades

Tomando en consideración que la norma que establece los precios de transferencia constituyen un agregado a las normas para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, éstas deben ser incorporadas al sistema legal guatemalteco preservando el principio de supremacía constitucional. En tal virtud, se describen las dos acciones que hasta el momento los ciudadanos guatemaltecos han presentado ante la Corte de Constitucional para defender sus derechos.

Proceso No. 91-2013, promovida el 8 de enero 2013	
Estado actual	Pendiente emisión de sentencia desde el 1 de marzo 2013
Acto o Norma Impugnada	Artículo 60 Párrafo tercero y cuarto Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Accionante	Asociación de Exportadores de Café (ADEC)
Suspensión provisional	No se decretó la suspensión provisional
Tipo de proceso	Inconstitucionalidad General Parcial

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 4: Características generales del Proceso de Inconstitucionalidad 91-2013 contra el Decreto del Congreso 10-2012 en materia de Precios de Transferencia

Una de estas acciones es la indicada arriba, para lo cual se va a entender que la norma sometida a acción de inconstitucionalidad es la siguiente:

“ARTICULO 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente: en el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres días después de suscrito el mismo. Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera que el mismo está relacionado con el exportador en el sentido del artículo, definición de partes relacionadas de este libro. Los precios de estas operaciones, se expresan en Quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema; de lo contrario se determinará al tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato.”

Viola el principio de seguridad jurídica según España (2013), toda vez que “la seguridad es una de las principales aspiraciones humanas y sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre”. Agrega que “la seguridad una vez que nos referimos al Derecho solamente se puede concebir como una seguridad objetiva, que se expresa por medio de normas que contienen instrumentos tutelares de intereses que no permite utilizarlas con criterio de valoración pues el mismo orden coactivo de que goza el Estado limita la potestad legislativa con el objeto de compatibilizar el concepto de seguridad con el de justicia valor (el subrayado es propio) [...]”

Continúa España argumentando que,

“el principio de seguridad jurídica sobre el cual descansa el sistema jurídico guatemalteco, tutela al gobernado para que jamás se encuentre en situación de incertidumbre jurídica entendiéndose éste de acuerdo a la definición que nos proporciona la Real Academia Española como “la calidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y consiguientemente la previsibilidad de su aplicación””.

También agrega España que “[...] el contenido esencial de dicho principio radica, en saber a qué atenerse, (el subrayado es propio) respecto de la regulación normativa prevista en la ley [...]. España cuando cita al Dr. García Novoa resalta que “la seguridad jurídica exige de normas rígidas, oponiéndose categóricamente a la discrecionalidad en la aplicación y determinación de la obligación tributaria [...]. Finalmente España cita a la Corte Suprema mexicana, instancia que ha expresado que “la obligación tributaria en su contenido y alcance no solamente debe estar consignado expresamente en la ley, sino que no puede quedar al margen a la arbitrariedad de la autoridad y ésta última debe considerarse absolutamente proscrita”.

Bajo esos argumentos, la referida norma viola el Artículo 2 constitucional que establece que “es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.” El afectado argumenta que:

“[...] el legislador actuó con arbitrariedad al establecer dentro de la norma que el precio de las mercancías importadas no puede ser superior en base al parámetro internacional. La falta de seguridad jurídica radica en establecer cual es ese parámetro internacional, si las mercancías importadas no tienen el mismo precio en China que en Estados Unidos y lo

peor delegar esa arbitrariedad en el ente fiscalizador para que al momento de efectuar una fiscalización la Administración Tributaria tenga la potestad de elegir el precio internacional de las mercancías lo cual es eminentemente arbitrario y genera desconfianza en el contribuyente.”

Viola el principio de propiedad privada, toda vez que:

“La intención por parte del Gobierno de Guatemala, de establecer controles es legítima, pero lo que no puede ser permisible es que sea a base de crear incertidumbre en el contribuyente recordemos que los impuestos son sustracción del patrimonio del contribuyente. El Estado no puede fijar precios en el patrimonio que no es de su propiedad, pues violenta la libre disponibilidad de sus bienes transgrediendo de esta manera el derecho de propiedad privada. Las mercancías importadas son parte del patrimonio de los particulares por supuesto sujeto al pago del impuesto, pero ello no faculta al legislador para que en contravención al derecho de propiedad privada dicte normas que fijen precios.”

Finalmente la petición del ciudadano se concreta en argumentar que:

[...] se decrete la suspensión provisional (del Artículo 60) por contravenir el principio de legalidad, seguridad jurídica, certidumbre impositiva, (el subrayado es propio) propiedad privada y libertad de acción, ya que le confiere facultades a la Administración Tributaria para: 6.1 Fijar los precios de las mercancías importadas indicado que el mismo no puede ser superior a su precio en base al parámetro internacional a la fecha de compra del lugar de origen. 6.2 Sometiendo el precio de las mercancías exportadas a la investigación que realicen los auditores fiscales, lo que provoca arbitrariedad por parte del agente fiscalizador”

Otra de estas acciones es la detallada en el siguiente cuadro:

Proceso No. 208-2013, promovido el 16 de enero 2013	
Estado actual	Pendiente emisión de sentencia desde el 1 de marzo 2013
Acto o Norma Impugnada	Artículos 59 Artículo 61

	Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala
Accionante	Nils Pablo Leporowski Fernández
Suspensión de la Norma	<i>Se decretó suspensión provisional del Artículo 61 del Decreto 10-2012, Recalificación de las Operaciones</i>
	No ha lugar a la solicitud de suspensión provisional de los Métodos para aplicar el principio de libre competencia: a) Método del precio comparable no controlado b) Método del costo adicionado y c) Método del precio de reventa
Tipo de proceso	Inconstitucionalidad General Parcial

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5: Características generales del Proceso de Inconstitucionalidad 208-2013 contra el Decreto del Congreso 10-2012 en materia de Precios de Transferencia

La norma que supuestamente se viola, es el Artículo 59, el cual establece lo siguiente:

“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, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta. c. *Método del precio de reventa*: consiste en sustraer del precio de venta

de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas. 2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación: 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 hace en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

Para la selección del criterio más adecuado, se puede considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo. Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplica sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior. b. *Método del margen neto de la transacción*: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones [...]"

Así también, se interpone recursos de inconstitucionalidad contra esta norma:

“ARTICULO 61. Recalificación de las operaciones. La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario, si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado personas independientes y la estructura de aquella operación, tal como se presenta, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.”

CAPÍTULO IV

COMPARABILIDAD DE LOS PRECIOS

Lo comparable (RAE, 2013) como algo que puede ser comparado⁴ con algo más, es un principio básico en la concepción de los precios de transferencia con fines tributarios. Los precios de los bienes y servicios que se intercambian entre empresas relacionadas, pueden ser comparables y deben ser comparables para lograr la máxima de la libre competencia (Congreso de la República de Guatemala, 2012: Artículo 54), entendida esta última como “[...] el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas”. Concepción que es muy acorde con lo establecido por el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, el cual establece que:

"(Cuando) [...] dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia". (OCDE, 2011: p. 28)

En tal sentido, la Administración Tributaria aspira contar con elementos de juicio concretos que le permitan establecer diferencias de precios para bienes y servicios en transacciones mercantiles [para este caso de análisis], toda vez que la falta de competencia puede afectar la determinación de la rentabilidad de la transacción, de tal manera que el pago de las obligaciones tributarias tengan un resultado menor al que debería resultar, si las condiciones de mercado no fueran la fuerza de prevalencia. Sin embargo, también subyace un criterio de tratamiento igualitario de condiciones para las empresas relacionadas con las no relacionadas, toda vez que:

“[...] ofrece un tratamiento fiscal similar para empresas multinacionales y para empresas independientes. El trato más igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e

⁴ Comparar es “descubrir las relaciones, diferencias o semejanzas.”

independientes que supone el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad. El principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas.” (el subrayado es propio) (OCDE, 2002: p. 39)

En otro orden de ideas, tales elementos concretos deben ser fuentes de información de mercado, de acceso público a los cuales los contribuyentes acceden para determinar sus precios, toda vez que su contraparte, también acceden para marcar el valor de la transacción. Para el caso de las importaciones y exportaciones de *commodities*, existe un mercado mundial que se sustenta en una fuente formal de información diaria, estadística y acorde a las características de los bienes transables. Esas son las fuentes concretas a las que la Administración Tributaria debe acceder, pues es la misma que los contribuyentes consultan para determinar sus precios de venta.

4.1 La dificultad de contar con información adecuada

No se demerita la importancia de contar con información adecuada para realizar la comparabilidad objeto de estudio, pero el hecho de su dificultad, no sólo se ha comprobado hasta la saciedad en esta investigación, sino que la situación ya ha sido sentenciada por el CIAT, cuando manifiesta que:

“Es necesario que las administraciones tributarias cuenten con mayor información local o regional que permita una mejor utilización de comparables para análisis de precios de transferencia. La ausencia de adecuada información local o regional se convierte en una de las mayores trabas para la implementación efectiva de los precios de transferencia en la región (el subrayado es propio). El acceso a esa información se encuentra limitado por los recursos tecnológicos y la nula o escasa disponibilidad de esa información de manera pública.” (CIAT, 2013: p. 129)

Adicionalmente, también la OCDE ha puesto de manifiesto desde hace ya varios años, que la dificultad no es sólo regional, sino también a nivel mundial, tanto para las administraciones tributarias, como para los contribuyentes, cuando resalta que:

“Con frecuencia, tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes encuentran dificultades para obtener información adecuada para aplicar el principio de plena competencia. Éste puede exigir una cantidad importante de datos ya que, normalmente, requiere que los contribuyentes y las Administraciones tributarias evalúen operaciones no vinculadas y las actividades comerciales de empresas independientes y las comparen con las operaciones y actividades de empresas asociadas. La información a la que se pueda acceder puede resultar incompleta y difícil de interpretar; si existiera otra información, podría ser complicado obtenerla a causa de la localización geográfica tanto de ésta como de las partes que pueden procurarla. Además, puede suceder que, por razones de confidencialidad, resulte inviable conseguir información de empresas independientes. En otros casos, puede ser que simplemente no exista información relevante acerca de empresas independientes. En este punto, se debería recordar que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor por parte tanto de la Administración tributaria como de los contribuyentes.” (OCDE, 2002: p. 41)

Pero esa dificultad no sólo es por el hecho de que los contribuyentes y administraciones tributarias encuentren dificultad en obtener la información adecuada, sino también porque las situaciones creadas por las empresas multinacionales son únicas y posiblemente el mercado -el libre mercado-, no se podría organizar de otra manera, dadas las limitaciones que caracterizan a las empresas independientes. En tal sentido, vale la pena considerar que:

“La aplicación del principio de plena competencia encuentra dificultades prácticas porque las empresas asociadas pueden involucrarse en operaciones que las empresas independientes no llevarían a cabo. Tales operaciones no estarían motivadas necesariamente por la elusión fiscal, (el subrayado es propio) sino que podrían tener lugar porque, en las operaciones entre unas y otras, los miembros del grupo multinacional se enfrentan con circunstancias comerciales diferentes a las que se enfrentarían las empresas independientes [...] el principio de plena competencia es difícil de aplicar cuando las

empresas independientes rara vez participan en operaciones de la naturaleza de las realizadas por empresas asociadas, porque no hay, o hay poca evidencia, de las condiciones que éstas hubieran establecido. También la Administración tributaria posiblemente haya de involucrarse en un proceso de comprobación varios años después de que las operaciones hayan tenido lugar [...] la Administración tributaria tendría que intentar reunir información relativa a operaciones similares, a las condiciones de mercado en el momento en que aquéllas se produjeron, etc., respecto de operaciones numerosas y diferentes. Esta tarea suele resultar cada vez más ardua con el paso del tiempo.” (OCDE, 2002: p. 39)

A pesar de las dificultades consideradas, es una legislación vigente y tanto el contribuyente como la Administración Tributaria, deben cumplir con la misma. De hecho esta investigación se inició con la consideración del análisis de más productos de exportación e importación, pero finalmente se limitó a tres productos de exportación a saber: banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino. Con respecto al banano, debe resaltarse que se realizó el análisis del banano fresco como producto de exportación, pero la fuente más apropiada por reunir muchas de las características para ser considerado como un excelente comparable, se tomó a partir de un demo en la página pública de Internet; la periodicidad de contar con ese comparable, dependerá de cumplir con las limitaciones de derecho de autor que el mismo indica en la fuente. Además, se tomó en consideración los *commodities* azúcar crudo y azúcar refino, cuyas fuentes comparables sí pueden mostrarse en esta investigación como fuentes de acceso público.

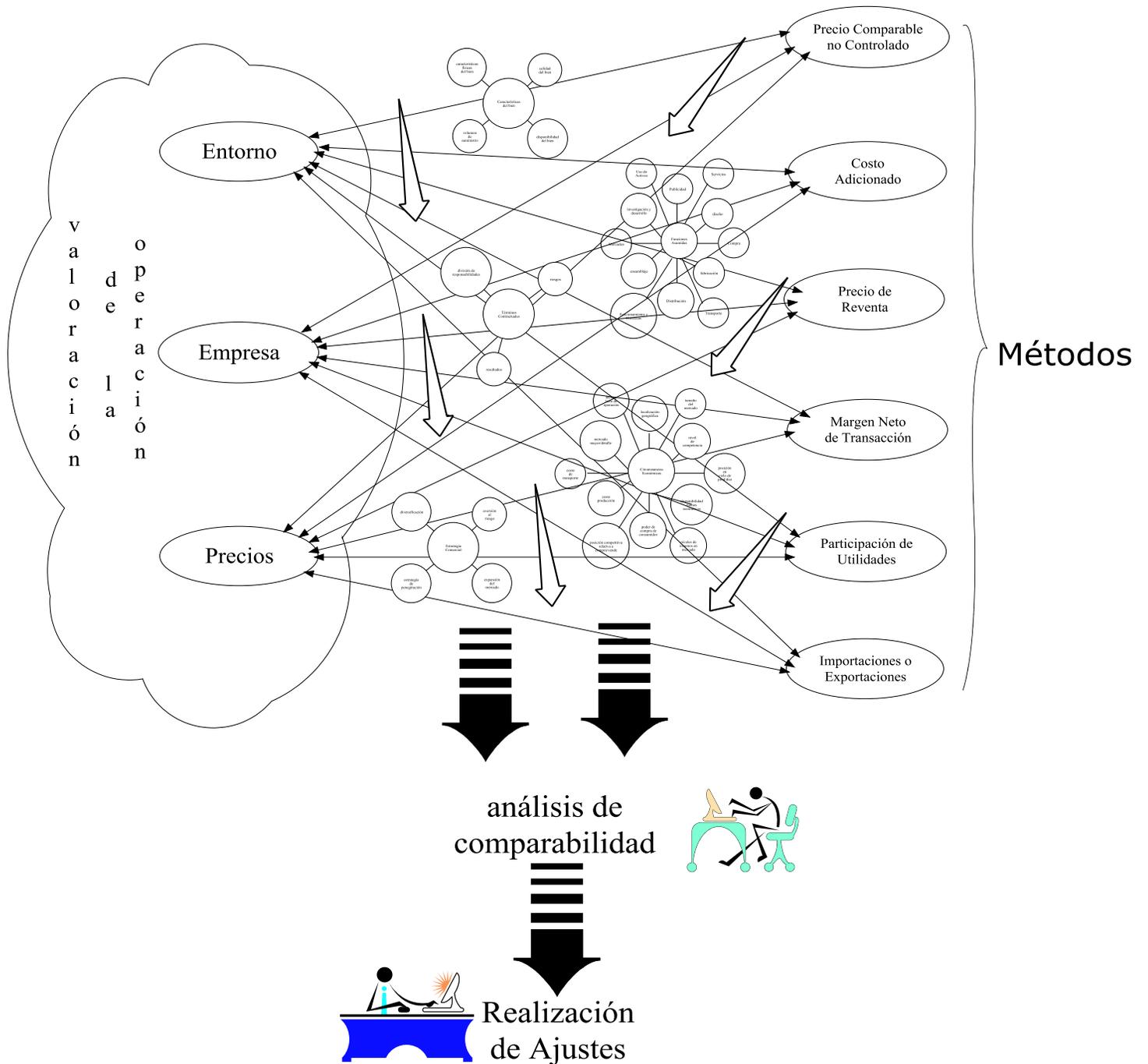
4.2 Los elementos y relaciones para el análisis de comparabilidad

La “comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculada(s)” se refiere a que:

“estos dos tipos de operaciones son comparables si no existe diferencia alguna capaz de afectar de forma importante al factor que se ha examinado en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible efectuar ajustes necesarios bastante precisos que eliminen los efectos sustanciales de cualquier diferencia.” (OCDE, 2002: p. 24)

Si economía es según Samuelson (2001) “la ciencia social que estudia los procesos de producción, comercialización, distribución y consumo de bienes y servicios escasos para satisfacer las necesidades ilimitadas de las familias, las empresas y los gobiernos”, entonces diferencias económicas serían aquellas relacionadas con la producción de bienes, comercialización, diferencias en la distribución y en el consumo de tales bienes. (o bien ‘operaciones’). Para el caso en estudio, son diferencias significativas aquellas concernientes a la comercialización de los *commodities*, condicionadas por ciertas características definidas en la producción de los mismos, además de considerar la satisfacción de la necesidad de la empresa cuyo objetivo oneroso es adquirir los bienes para luego distribuirlos a diferentes canales de intermediación o consumo final.

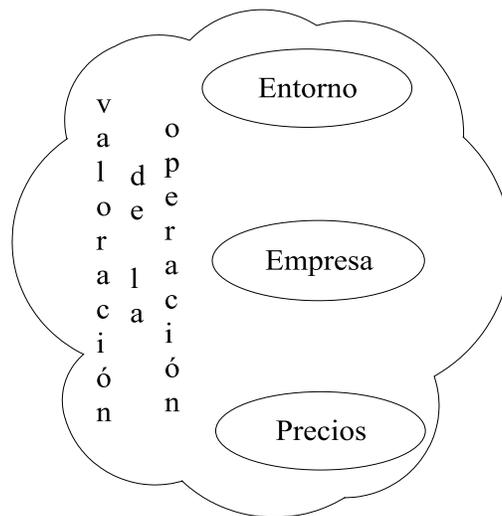
En la LISR, así como en el RLISR se describen no sólo los elementos, sino que las relaciones entre ellos. Se propone al lector que considere el siguiente gráfico (Gráfico 7) en el que se muestran por un lado los elementos para determinar el valor de la operación, los métodos propuestos por la OCDE, más el propio guatemalteco detallado en la referida legislación [el método de exportaciones o importaciones] y las condiciones detalladas para efectuar el análisis de comparabilidad, el cual resulta en un ajuste de precios.



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

Gráfico 7: Análisis de comparabilidad: elementos y relaciones a considerar

Los elementos que determinan el valor de la operación y los métodos de precios de transferencia sugieren una relación de doble vía. Como también podría decirse: la dificultad tiene forma y nombre. Precisamente la dificultad del análisis de comparabilidad presupone que para abordar la valoración de la operación, depende y a su vez condiciona al método más adecuado para aplicar; es decir, que la determinación del valor de la operación comprende el entorno del sector productivo, la valoración de la empresa y la disponibilidad de precios tanto internos como externos, como se detalla en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

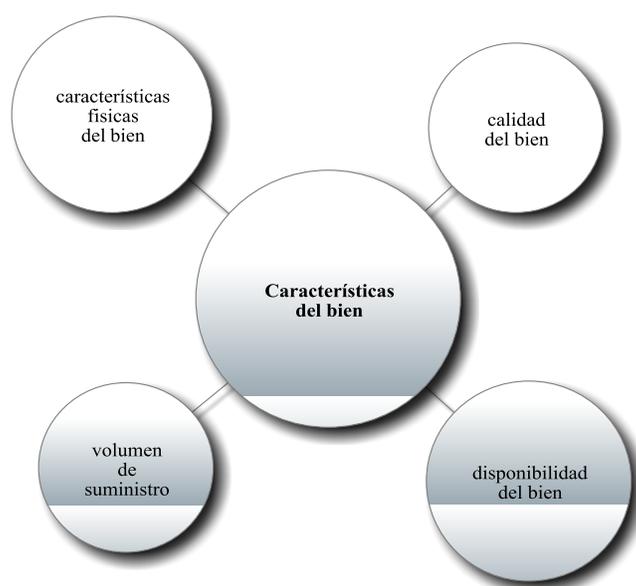
Gráfico 8: Elementos para la valoración de operaciones

Continuando, se debe desentrañar esa relación de doble vía para encontrar un sentido. Por otro lado, como no es suficiente, intervienen las condiciones de la operación, desentrañadas por sus especificidades; de ahí la complementación de más elementos para incorporarlos al análisis de comparabilidad.

La dificultad se acentúa, pero a la vez, aporta nuevos y diversos criterios que permiten concretar la comparabilidad, de encontrarle sentido; ante la escasez de la información de libre mercado y las posibilidades de investigación del contribuyente y de la Administración Tributaria, se encuentra un sentido concreto que justifica y documenta la comparabilidad. Luego deviene el

ajuste; una vez se cuenta con información pública sobre la operación analizada y sustentada en esa diversidad de elementos y relaciones, se puede justificar determinado ajuste.

La riqueza de contar con criterios para la comparabilidad hace de esta etapa del proceso muy adecuada para conocer mejor el entorno del mercado y las posibilidades de utilidad de los contribuyentes. Se deben considerar cinco distintas condiciones que caracterizan una operación comparable, la primera es la determinación de las características específicas de los bienes, en este caso el azúcar, el cual se describe en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

Gráfico 9: Características del bien: características para análisis de comparabilidad

Como ejemplo, el azúcar es un producto que se deriva de la caña de azúcar y para el caso de Guatemala, este adquiere tres formas para su comercialización:

- ✓ Azúcar crudo
- ✓ Azúcar refino (blanca)
- ✓ Azúcar estándar (local)

El azúcar estándar, es una calidad de azúcar que se produce para el mercado guatemalteco, las otras dos calidades como el azúcar crudo y la refino o blanca se destinan a la exportación. El

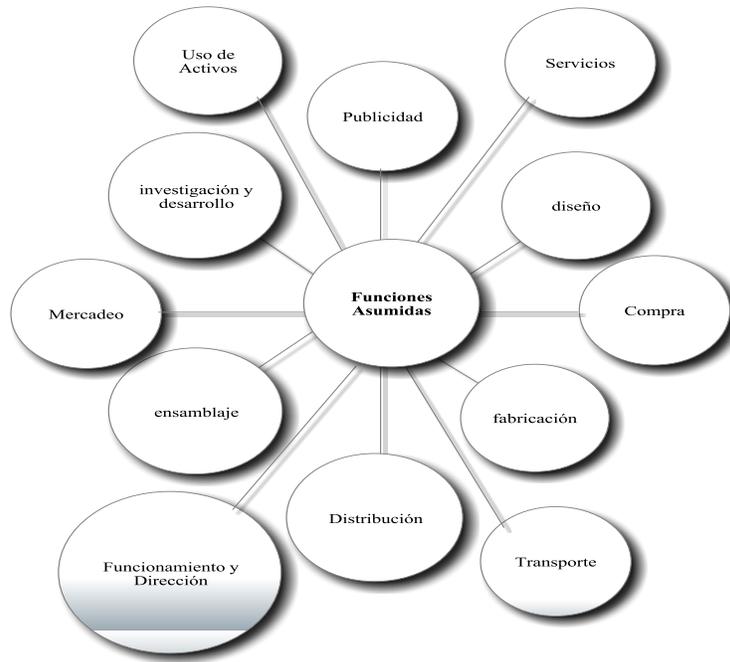
azúcar crudo (nombre científico: *saccharum officinarum*) “es el producto cristalizado obtenido del cocimiento del jugo de la caña de azúcar o de la remolacha. Constituida esencialmente por cristales sueltos de sacarosa cubiertos por una película de su miel madre original.” (FECAEXCA, 2012). Las características específicas de uno de esos productos, como el azúcar refino se detallan en el cuadro siguiente:

Parámetros	Unidad Medida	Medición
Polarización	°	≥ 99.5
Humedad	% (p/p)	≤ 0.06
Color	U INCUMSA	C/N ≤ 350 S/N ≤ 300
Peso	Sacos de 50 Kg.	≥ 50.1
Turbidez	U de Absorbencia ICUMSA	≤ 300
Cenizas conductrimétricas	%	≤ 0.095
Parámetros	Unidad Medida	Medición
Sulfitos Residuales	mg/kg	≤ 10
Sólidos insolubles	mg/kg	≤ 150
Vitamina A	mg/kg	C/V ≥ 5
Apertura media/tamaño del grano	Micrómetros	500 - 800
Coefficiente de variación/tamaño del grano	%	≤ 35
Detección de pesticidas	Ug/kg	Suma total ≤ 5

Fuente: Investigación realizada en Ingenio La Unión.

Cuadro 6: Especificaciones técnicas del Azúcar Refino o Blanca

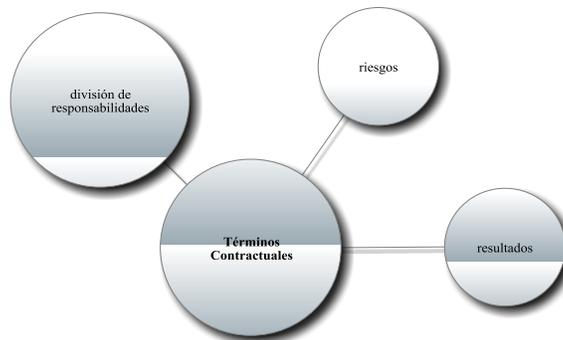
La siguiente condición es la función asumida por el contribuyente en esas vinculaciones con empresas multinacionales, las cuales se describen en siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

Gráfico 10: Funciones asumidas: características para análisis de comparabilidad

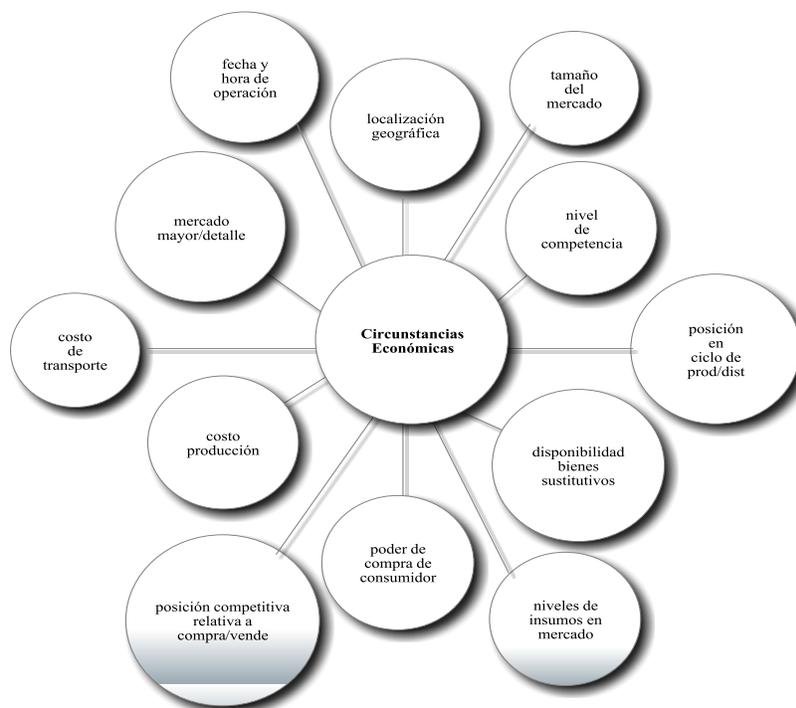
Además se debe incluir en el análisis de comparabilidad la condición sobre los términos contractuales asumidos entre los relacionados y comprende las características detalladas en siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

Gráfico 11: Términos contractuales: características para análisis de comparabilidad

La comparabilidad se vuelve más compleja cuando se consideran las características de las circunstancias económicas en las que se desenvuelve el negocio objeto de comparabilidad, los cuales se detallan en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

Gráfico 12: Circunstancias Económicas: características para análisis de comparabilidad

Continuando con el análisis del azúcar crudo y azúcar refino, la Superintendencia de Bancos de Guatemala SIB (2011) en su análisis del sector azucarero resalta que:

“La producción mundial de azúcar para el período 2011/12⁵, se proyecta en 168.5 millones de TM⁶, valor crudo, lo que representa un crecimiento de 4.7% (7.5 millones de TM), respecto a la producción estimada del período 2010/11; mientras el consumo se proyectó por 162.2 millones de TM, superior en 1.7% (2.6 millones TM), al registrado el

⁵ El período de cosecha y comercialización del azúcar, comprende 12 meses, que generalmente inicia en el mes de octubre y finaliza en septiembre del año siguiente, conocido también por sus siglas en inglés MY (Marketing Year).

⁶ Toneladas Métricas.

período anterior. Brasil, China e India, concentran aproximadamente el 50% de la producción mundial.”

Al enfatizar sobre los valores de producción y exportación, agrega la SIB (2011) que: “Guatemala exporta alrededor del 72% de su producción total, siendo los principales mercados de exportación para el azúcar crudo los Estados Unidos 18.0%, Corea del Sur 9.8%, México 9.5%, y Chile 8.4%[...]”; la cual es lograda a través de la producción generada por varios ingenios, los cuales se detallan en el siguiente cuadro:

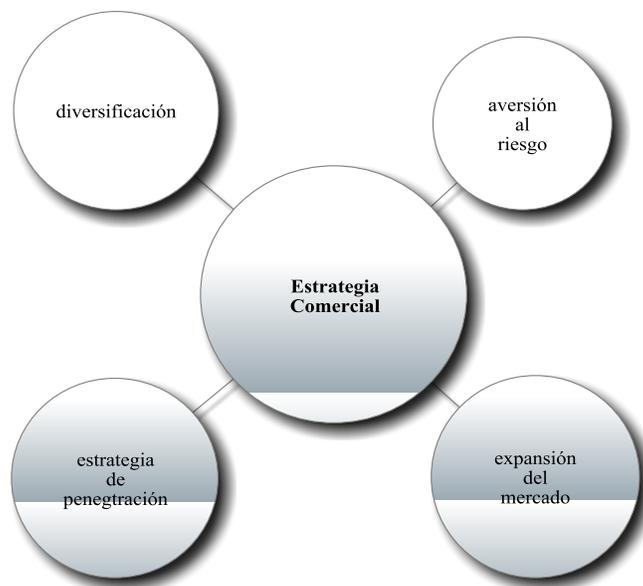
No.	Nombre	No.	Nombre
1	Concepción	7	Santa Teresa
2	Pantaleón	8	La Unión
3	Palo Gordo	9	Santa Ana
4	Tulula	10	Trinidad
5	Madre Tierra	11	Magdalena
6	La Sonrisa	12	El Pilar

Fuente: SIB (2011) y Azasgua (2013)

Cuadro 7: Ingenios productores de azúcar en Guatemala.

Otra característica relevante del azúcar de exportación de Guatemala es su competitividad, toda vez “que dentro de la región, así como a nivel mundial [...] durante el período 2010/11, [...] se posicionó como el décimo mayor productor, cuarto mayor exportador, (el subrayado es propio) tercero más competitivo y el más eficiente en términos de capacidad de carga en puerto.” (SIB, 2011). Concretamente en cuanto a la condición sine qua non, esta habrá comprobarla a través del Estudio de Precios de Transferencia para dos Ingenios que exportan, toda vez que según informe de la SIB (2011) “Pantaleón Sugar Holdings Company Ltd., es propietaria de cuatro ingenios: Pantaleón, S.A. y Concepción, S.A. en el departamento de Escuintla, Guatemala; Monte Rosa, S.A. en el departamento de Chinandega, Nicaragua, y La Grecia, S.A. en Choluteca, Honduras.”

Y finalmente, pero no menos importante debe incorporarse al análisis de comparabilidad la estrategia comercial, la cual se caracteriza según se describe en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con base a LISR y RLISR.

Gráfico 13: Estrategia comercial: características para análisis de comparabilidad

A continuación se complementa el análisis por un lado para el banano fresco y por el otro para el azúcar crudo y azúcar refinado.

4.3 La utilización de los comparables para banano fresco

Tomando como base las consideraciones anteriores, se identificó Sopisconews (2013) como un comparable que contiene información relevante para exportaciones de banano fresco; fuente que destaca exportaciones principalmente a Estados Unidos de América.

Según Sopisconews (2013) los precios de exportación a Estados Unidos se diferencian por el lugar de destino, por un lado precios para la costa este, precios para la costa oeste y precios para localidades dentro del Golfo de México. En el siguiente mapa se puede apreciar los precios para la semana 34 del año 2012:



Fuente: Sopisconews (2013) utilizando precios 31 semana de 2012.

Gráfico 14: Precios internacionales de Banano fresco por destino de desembarco

A partir de la fuente se logró realizar un ejercicio de comparabilidad en una operación de exportación entre un contribuyente y el comparable indicado arriba, análisis que se detalla en siguiente cuadro:

Característica	Contribuyente	Comparable
a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.	Banano fresco, empacado en cajas de 18 kilogramos	Banano fresco, empacado en cajas de 18 kilogramos
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.	Precios FOB Precios CIF Precios FOT	Precios FOT Con destino a Costa Este de Estados Unidos, Costa Oeste de Estados Unidos y Golfo de México en costa de Estados Unidos
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.	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar
d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.	Pendiente de determinar	Mercado destacado por aportaciones de Guatemala y Ecuador en su mayoría. Se define un precio por caja para cada semana del año, llevando registros históricos de los últimos 10 años. Precios estables.
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.	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar

Fuente: Elaboración propia con base a Artículo 58 de la LISR y Artículo 39 al 45 del RLISR.

Cuadro 8: Comparación de las condiciones de exportación de banano fresco entre personas relacionadas con operaciones realizadas entre partes independientes

Adicionalmente se realizó un abordaje limitado por la disponibilidad de información, en el sentido de comparar las circunstancias económicas, que permitan acercarse lo más posible a los precios existentes en el mercado de banano fresco en los principales destinos de la exportación guatemalteca. El siguiente cuadro describe las diferencias:

Característica	Contribuyente	Comparable
Localización geográfica	Exportaciones a destinos de Estados Unidos y Europa, dependiendo del embarque que se autorice.	Desembarques en Costa Este, Costa Oeste y Costa del Golfo de Estados Unidos
Tamaño del mercado	No lo menciona	No lo menciona
Nivel de competencia del mercado	No lo menciona	Competencia por país de origen y fechas de desembarco.
Posiciones competitivas de compradores y vendedores	Marcas de primera Chiquita, Dole y Del Monte	Marcas de primera Chiquita, Dole y Del Monte
Posición de las partes en el ciclo de producción	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar
Posición de las partes en el ciclo de distribución	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar
Disponibilidad de bienes sustitutivos	Ofrecen productos de primera y segunda calidad	Marcas de segunda calidad.
Niveles de insumos y de demanda en el mercado	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar
Poder de compra de los consumidores	Consumidores intermediarios mayoristas	Consumidores mayoristas
Costos de producción	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar
Costos de transporte	Lo incluye en el precio de venta	US\$ 2.4 o US\$ 3.0 por caja de 18 kilos
Nivel de mercado (detallista o mayorista)	Mayoristas	Mayoristas
Fecha y hora de la operación	Precios por semana para fecha de desembarco.	Precios por semana, según origen y desembarco
Otros de análoga relevancia para influir sobre el precio de las operaciones	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar

Fuente: Elaboración propia con base a Artículo 58 de la LISR y Artículo 39 al 45 del RLISR.

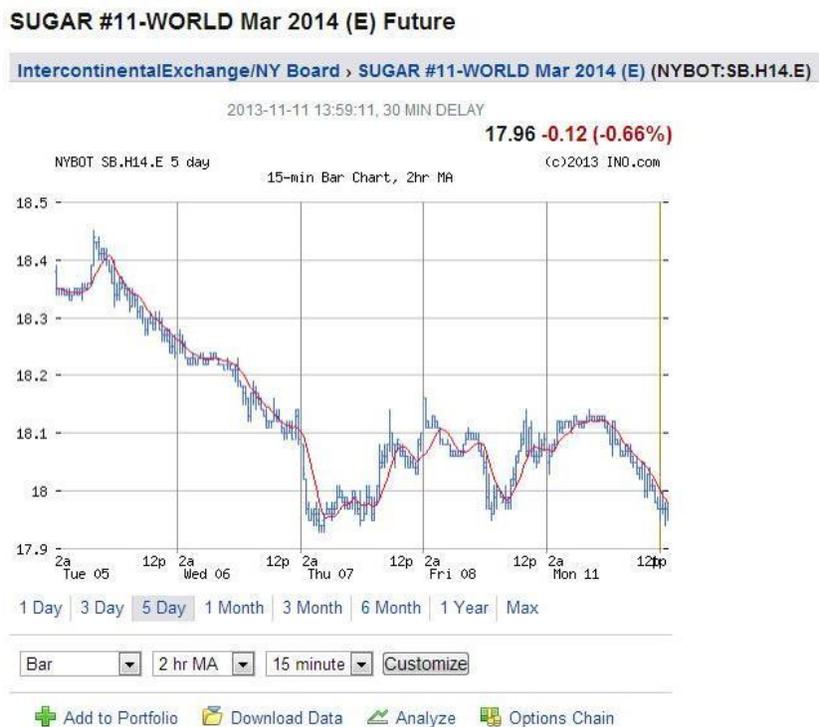
Cuadro 9: Comparación de las circunstancias económicas.

El análisis limitado que se realizó anteriormente permite comprender en parte las condiciones en las que se exporta el banano fresco; fundamentalmente se dispone de precios cada semana. El comparable proporciona información sobre el puerto específico al que arribó el buque de

contenedores exportado; el día y la hora de arribo y la cantidad de cajas de banano fresco cargadas en el referido buque. Como comparable, es una buena información de referencia, una información confiable y verificable.

4.4 La utilización de los comparables para azúcar crudo y azúcar refinado

Es importante resaltar que el azúcar como *commodity* se cotiza en bolsa y los precios cotizados son de acceso público, no así los precios que están negociándose en momento real, los cuales son de acceso únicamente para los compradores y vendedores. Existen dos mercados de futuros que generan precios de referencia para el azúcar. El Contrato #11 con sede en Nueva York se refiere al azúcar crudo y el llamado Contrato #5 con sede en Londres se refiere al azúcar refinado. Durante los días del lunes a viernes de cada semana se llevan a cabo las negociaciones para determinar precios del azúcar crudo, los cuales pueden apreciarse en el gráfico siguiente puesto a disposición para el público en la página web de ino.com (2013):



Fuente: ino.com (2013)

Gráfico 15: Representación gráfica de precios diarios de azúcar crudo según negociaciones realizadas en el mercado de futuros de Nueva York, Contrato # 11 para marzo 2014.

El mercado del azúcar se caracteriza por segmentar sus cotizaciones en contratos para cuatro momentos al año: marzo, mayo, julio y octubre; es decir, que al momento están abiertos los contratos para los años 2014, 2015 y 2016. Durante esos meses, compradores y vendedores llevan a cabo negociaciones de precios a futuro por volumen e inclusive, se llevan a cabo negociaciones de volúmenes sin precio. Los precios de la bolsa se convierten en referencia para la suscripción de contratos por la venta de azúcar, los cuales se pueden suscribir en cualquier momento previo al fenecimiento de la cotización más próxima. Es decir, que según Herrera inclusive hay contratos que se suscriben en un periodo no menor a 30 días previos a la cotización más próxima a vencer. Eso significa que el precio de un contrato de azúcar crudo o refinado, se determina al menos 30 días antes del embarque.

A partir del comparable disponible, se logró realizar algunas comparaciones con información de un contribuyente, especialmente en lo relacionado a las condiciones de las operaciones, lo cual se detalla en siguiente cuadro:

Característica	Contribuyente	Comparable
a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.	Azúcar crudo lo exporta a granel, mientras que el azúcar refino en sacos de 50.1 kilos	El precio de azúcar a futuro se define diariamente en Contrato #11 (crudo) y el #5 (refino)
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.	Usualmente la responsabilidad es proveer en el tiempo convenido, la cantidad acordada en toneladas métricas.	Los precios internacionales son fundamentales para la determinación de los precios, los cuales pueden ser acordados inclusive un mes antes del embarque.
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.	La responsabilidad del exportador es poner la cantidad acordada a disposición del comprador en Expogranel.	Los precios de referencia establecidos en el mercado de futuros, son la base para la suscripción de los contratos, aunque se acuerde disponer la carga adonde el comprador defina. Los precios son cotizados en Nueva York, mientras el embarque es para el período de la zafra.
d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a	Las condiciones meteorológicas que caracterizan a la zafra,	El mercado internacional establece precios a futuro y son la base para los contratos

las operaciones.	pueden incidir en los precios a futuro.	entre compradores y vendedores.
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.	Algunos contribuyentes forman parte de multinacionales, pero algunos otros no tienen partes relacionadas	Si el precio internacional es definido referencialmente para el mercado, será difícil establecer más que un comparable, por lo que el criterio de libre competencia será el precio internacional de referencia definido en el mercado de Nueva York o en el de Londres.

Fuente: Elaboración propia con base a Artículo 58 de la LISR y Artículo 39 al 45 del RLISR.

Cuadro 10: Comparación de las condiciones de exportación de azúcar entre personas relacionadas con operaciones realizadas entre partes independientes

Adicionalmente se realizó un abordaje hasta donde la disponibilidad de información lo permite, en el sentido de comparar las circunstancias económicas, que permitan acercarse lo más posible a los precios existentes en el mercado de azúcar crudo y azúcar refino en los principales destinos de la exportación guatemalteca. El siguiente cuadro describe las diferencias:

Característica	Contribuyente	Comparable
Localización geográfica	Azúcar crudo y azúcar refino para exportación producido en Guatemala	Precios internacionales a futuro definidos en los mercados de Nueva York y Londres.
Tamaño del mercado	Proveedor al mercado mundial. Cuarto exportador en volumen al mercado mundial. Más de 2.5 millones de toneladas al año.	Mercado mundial mayor a 170 millones de toneladas métricas.
Nivel de competencia del mercado	Compite nivel de oferta para el precio internacional.	Competencia mundial.
Posiciones competitivas de compradores y vendedores	Algunos contribuyentes forman parte de multinacionales, otros compiten independientemente.	El precio a futuro lo determina la oferta y demanda mundial.
Posición de las partes en el ciclo de producción	Usualmente el productor se compromete disponer el azúcar crudo o refino en Expogranal en los plazos	Los precios internacionales a futuro son de referencia para los grandes consumidores y

	convenidos según contrato.	exportadores.
Posición de las partes en el ciclo de distribución	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar
Disponibilidad de bienes sustitutivos	La calidad está definida por estándares ISO y otros requerimientos del mercado internacional.	El precio está definido para azúcar crudo y refino. Los otros commodities tienen otro espacio del mercado.
Niveles de insumos y de demanda en el mercado	La logística de entrega es determinante en el cumplimiento de los despachos.	Los principales exportadores determinan el precio a futuro.
Poder de compra de los consumidores	Un aumento repentino de los consumidores afecta el nivel de exportaciones. Aún cuando el precio se define a partir de los compromisos contractuales, existe un contingente de emergencia para cubrir demandas repentinas de los consumidores.	El precio a futuro del azúcar se define para periodos de 36 meses y son referencia para los contratos de abastecimiento.
Costos de producción	La ubicación de las plantas productoras y transformadoras se encuentran a menos de 65Km de Expogranel, lo cual los hace muy competitivos	Los precios se definen por expectativas de consumo y nivel de producción de los principales países exportadores.
Costos de transporte	Aún por determinar.	Aún por determinar.
Nivel de mercado (detallista o mayorista)	Mayoristas para el mercado mundial.	Mercado mundial.
Fecha y hora de la operación	A más tardar 30 días, exportador define los precios con su comprador por medio de la suscripción de un contrato.	Precios diarios para transacciones a futuro.
Otros de análoga relevancia para influir sobre el precio de las operaciones	Pendiente de determinar	Pendiente de determinar

Fuente: Elaboración propia con base a Artículo 58 de la LISR y Artículo 39 al 45 del RLISR.

Cuadro 11: Comparación de las circunstancias económicas

El análisis limitado que se realizó anteriormente permite comprender en parte las condiciones en las que se exporta el azúcar crudo y azúcar refino guatemalteco; fundamentalmente se dispone de precios diarios para cada día hábil de la semana.

CAPÍTULO V

AJUSTES

Una de las variables de esta investigación. El ajuste es el resultado de comprobar, luego del análisis de comparabilidad de precios, que la renta imponible determinada por el contribuyente es inferior a la renta imponible determinada por la Administración Tributaria. Esa diferencia llamada ajuste primario es sujeta a la tasa impositiva, por lo que el contribuyente debe realizar el cumplimiento tributario que corresponda.

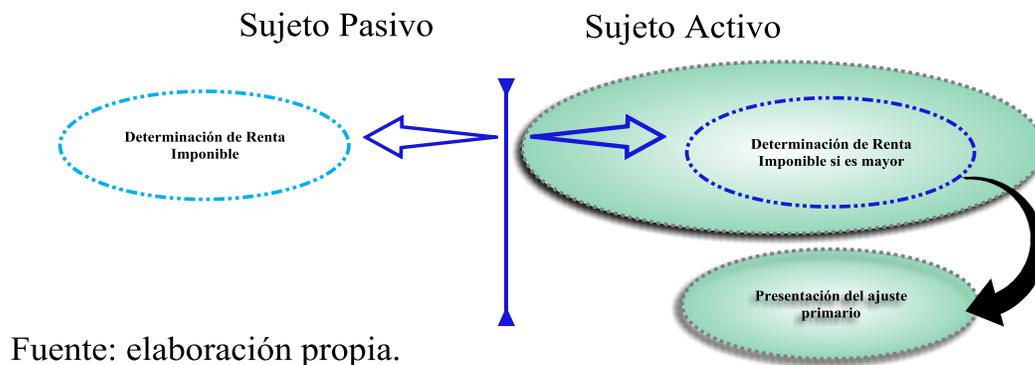


Gráfico 16: Presentación ajuste primario

En palabras de la OCDE, el ajuste primario corresponde:

“[...] en los casos en que una primera Administración tributaria incrementa las utilidades sujetas a imposición de una sociedad (es decir, efectúa un "ajuste primario") como resultado de aplicar el principio de plena competencia a operaciones donde interviene una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria (el subrayado es propio).” (OCDE, 2002: p.65)

No obstante el ajuste primario, el cual se lleva a cabo, luego que el contribuyente ha presentado su Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta, es relevante considerar que:

“Al menos un país miembro de la OCDE ha establecido un procedimiento que puede reducir la necesidad de los ajustes primarios; este mecanismo consiste en autorizar al

contribuyente a declarar tributariamente un precio de transferencia que estima conforme al precio de plena competencia para una operación vinculada, aun si este precio es diferente del efectivamente cargado entre las dos empresas asociadas. Este ajuste, conocido a veces como "ajuste compensatorio", se realiza antes de presentar la declaración tributaria." (OCDE, 2002: p. 66)

Del ajuste primario se deriva por un lado el ajuste secundario y el ajuste correlativo. Para el primero se entiende que:

“[...] algunos países que han propuesto un ajuste de precios de transferencia asumen, en virtud de su ley nacional, la existencia de una operación presunta (operación secundaria), en la cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición. En general, la operación secundaria adoptará la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos (el subrayado es propio). [...] La sujeción al impuesto de una operación secundaria da lugar a un ajuste secundario del precio de transferencia (un ajuste secundario). Los ajustes secundarios pueden servir para prevenir la evasión fiscal. (OCDE, 2002: p. 71)

En el marco de la eliminación de la doble imposición entre un país y otro, la OCDE ha propuesto un modelo de Convenio, el cual en su artículo 9, numeral 2 establece que:

“Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado – y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.” (OCDE, 2011: p. 28)

En otras palabras, realizar un ajuste en el marco de un convenio suscrito en esos términos, derivará en un ajuste correlativo, toda vez que:

“Para eliminar la doble imposición [...] las Administraciones tributarias pueden considerar las solicitudes de ajustes correlativos [...] [el cual] puede atenuar o eliminar la doble imposición en los casos en que una primera Administración tributaria incrementa las utilidades sujetas a imposición de una sociedad (es decir, efectúa un "ajuste primario") como resultado de aplicar el principio de plena competencia a operaciones donde interviene una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria. En este supuesto, el ajuste correspondiente consiste en un ajuste a la baja de la deuda tributaria de esta empresa asociada, efectuado por la Administración tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la asignación de utilidades entre las dos Autoridades tributarias esté conforme con el ajuste primario y no se produzca doble imposición. [...]. Debería señalarse que el ajuste correlativo no tiene por finalidad procurar a un grupo multinacional un beneficio superior al que hubiere resultado de operaciones vinculadas realizadas desde el principio en condiciones de plena competencia. (OCDE, 2002: p. 65)

CAPÍTULO VI

RESULTADOS

Esta investigación tiene como propósito realizar un aporte de análisis, de abordaje a los precios de transferencia en lo relativo al método de valoración de importaciones y exportaciones en Guatemala. Se inició con información del plan de investigación, el cual comprende:

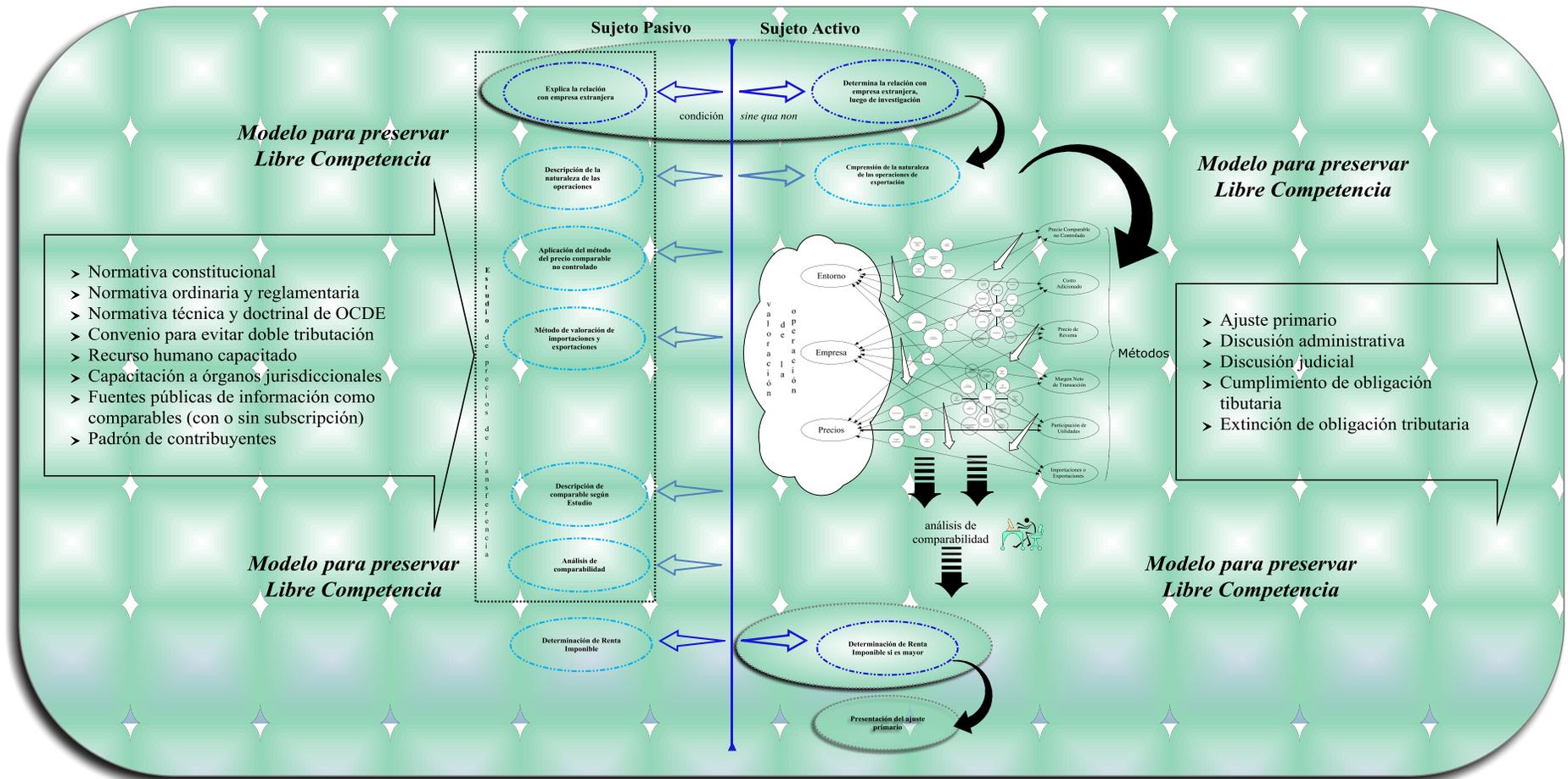
1. Identificar la fuente concreta de los comparables de precios para tres *commodities* de exportación de Guatemala. Así como establecer rangos de precios.
2. Determinar la naturaleza de las transacciones de los contribuyentes guatemaltecos que realizan transacciones con empresas relacionadas.
3. Contar con una metodología que permita llegar a la determinación de la renta imponible del impuesto sobre la renta, derivado de operaciones de importación o exportación, utilizando comparables públicos identificados en el numeral 1.

Luego de realizar varias consultas tanto en internet como con personas conocedoras en la materia, se llegó a la conclusión que se trabajaría con el producto de exportación banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino, pues a partir de ese producto de exportación se podrá inferir para otros productos tanto de exportación como el café o de importación como los fertilizantes. La naturaleza del abordaje será parecido, pues la diferencia serán las características específicas de los productos indicados y la fuente específica del comparable.

La pretensión respecto a la determinación de la naturaleza de las transacciones de los contribuyentes guatemaltecos que realizan transacciones con empresas relacionadas para los *commodities* se vio reducida por la complejidad que supone tal determinación. Llegar a conocer la naturaleza de las transacciones como la producción, exportación y venta de banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino, es lo suficientemente compleja como para que durante este estudio se pueda abordar otros productos de exportación o importación, pues conlleva conocer también la naturaleza del mercado y otros elementos que subyacen en la naturaleza de las transacciones de exportación o importación.

6.1 Enfoque sistémico para precios de transferencia

Al inicio de la investigación se planteó la hipótesis de diseñar un modelo interpretativo que hiciera comprensible con enfoque sistémico, las consecuencias de aplicar la metodología de precios de transferencia para importaciones y exportaciones en Guatemala. Luego de la aplicación de la metodología de investigación preparada para el efecto, se obtuvo como resultado el diseño de un modelo con enfoque sistémico sobre cómo abordar el análisis para la determinación de la renta imponible del Impuesto sobre la Renta de un contribuyente que exporta banano fresco, azúcar crudo o azúcar refino. La representación gráfica de esa concepción sistémica se presenta a continuación:



Fuente: elaboración propia.

Gráfico 17: Modelo Sistémico para abordaje de Precios de Transferencia; aplicación de Método de Importaciones y Exportaciones

El Gráfico anterior describe tres segmentos que definen el sistema; por un lado, los insumos necesarios para llevar a cabo el proceso de análisis y determinación de la renta imponible del ISR, los subprocesos necesarios para intervenir en la determinación de la renta, la posibilidad de se realice algún ajuste a los ingresos por exportaciones y las salidas o resultados que se derivan de ese proceso de análisis e intervención.

El enfoque propuesto parte de la consideración de los elementos básicos a partir de los cuales se inicia los procesos de análisis y transformación. De aquí en adelante se describirán esos elementos del sistema, destacando los insumos, el proceso de producción y los resultados del sistema. Un elemento básico son los insumos sin los cuales el proceso de análisis no será posible; es preciso contar con el conocimiento de cada uno de los insumos, para que la intervención tanto del sujeto activo como pasivo sea la más adecuada en el marco de promover la libre competencia entre los agentes económicos. Los elementos considerados son los siguientes:

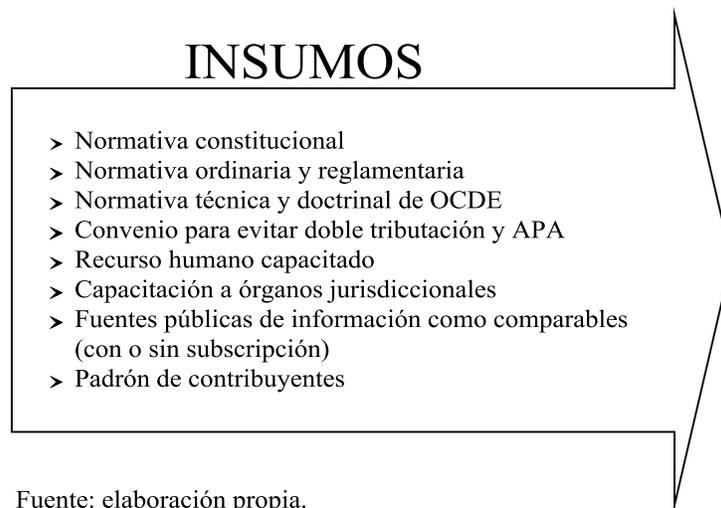
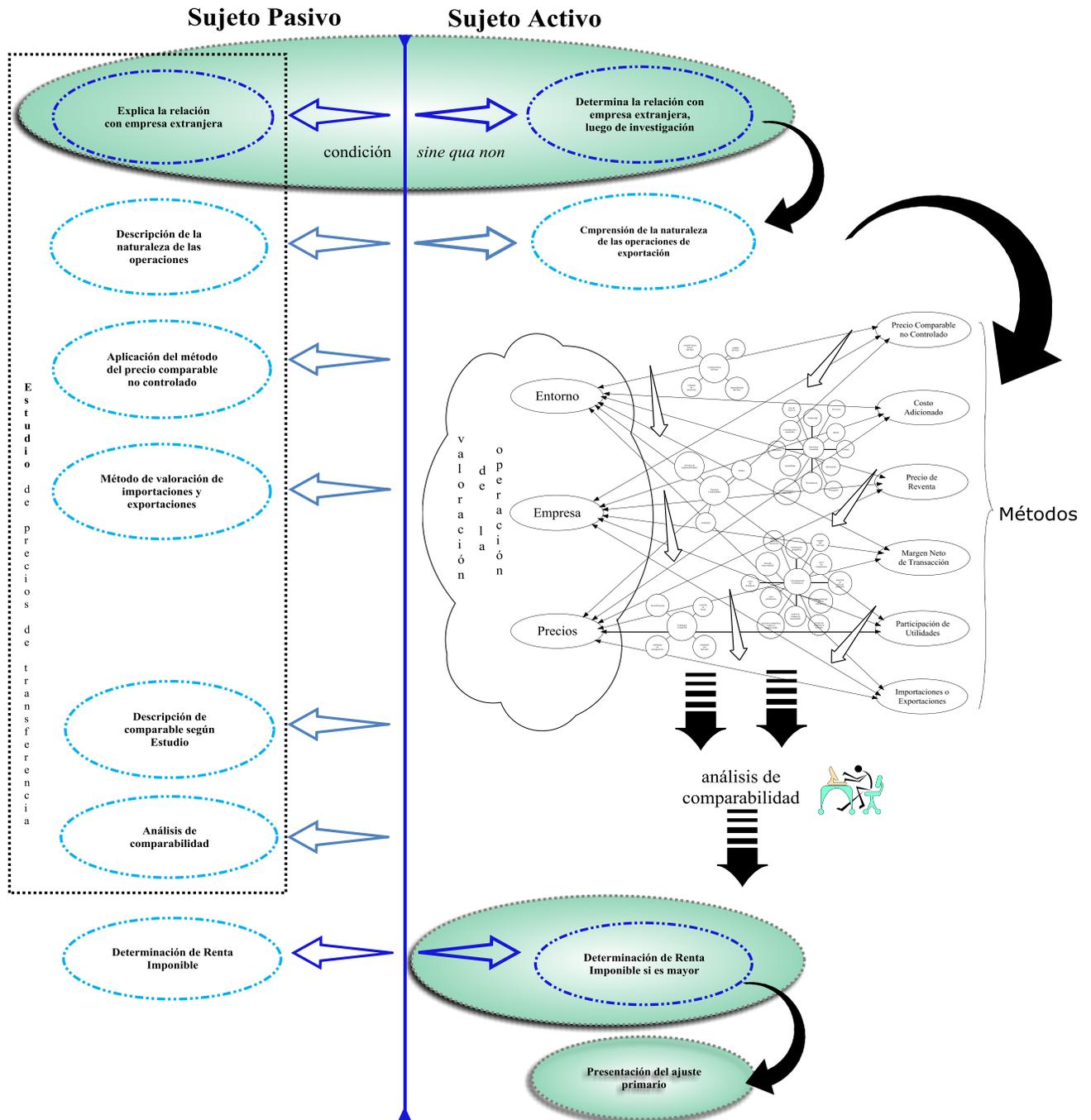


Gráfico 18: Método de Importaciones y Exportaciones; detalle de insumos para funcionamiento del sistema

A continuación se describe cada uno de los insumos para mejor comprensión:

Normativa constitucional, se refiere a la Constitución Política de la República de Guatemala. La normativa ordinaria y reglamentaria son las disposiciones legales establecidas por el Congreso de la República, como Código Tributario, Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento, entre otras. Normativa e interpretaciones técnicos provenientes de la Organización de Cooperación

para el Desarrollo Económico en materia de precios de transferencia. Convenios para evitar la Doble Tributación con otros países. Recurso humano capacitado en precios de transferencia, tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria. Programas de capacitación a funcionarios de órganos jurisdiccionales para la adecuada interpretación de la norma y carga de la prueba para procesos judicializados. Fuentes públicas de información para comparables, los cuales pueden ser con o sin suscripción. Padrón de contribuyentes (Fuentes, 2013) que permita identificar al contribuyente en el universo de las empresas internacionales relacionadas con Guatemala. El proceso de producción, que en este caso es un enfoque de abordaje sobre cómo realizar un análisis de precios de transferencia para contribuyentes que tengan operaciones con partes relacionadas en el exterior se describe gráficamente así:



Fuente: elaboración propia.

Gráfico 19: Método de Importaciones y Exportaciones; Proceso de Producción Sistemático

El inicio de todo el proceso de análisis se fundamenta en la determinación de la condición de “empresa relacionada”, esa es la “condición *sine qua non*”⁷, la cual proviene de la declaración del contribuyente exportador a través del estudio de precios de transferencia que debe adjuntar a su declaración anual del Impuesto sobre la Renta. Caso contrario, la Administración Tributaria puede realizar la investigación correspondiente y documentar fehacientemente que existe relación entre el contribuyente guatemalteco y una empresa extranjera.

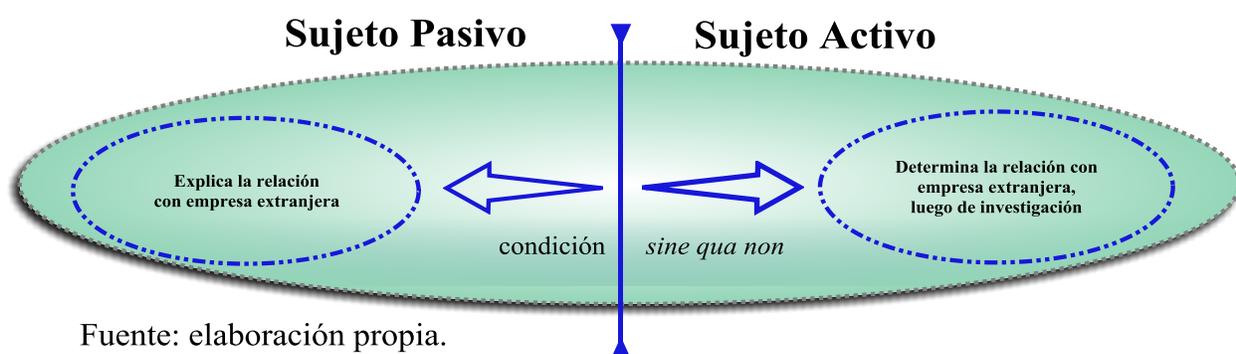


Gráfico 20: Condición *sine qua non* para valorar precios de transferencia en exportaciones

Una vez confirmada la existencia de la relación, es menester del contribuyente proceder a preparar el Estudio de Precios de Transferencia, cuyas características fueron descritas líneas atrás y por otro lado, la Administración Tributaria confirmar la existencia de relación que puede obtener del anexo presentado por el contribuyente, procediendo a estudiar el contenido del mismo, comprender las operaciones comparables, la naturaleza de las mismas, destacando la primacía y jerarquía del método o métodos que utiliza para valorar sus operaciones con la empresa relacionada. Del estudio vale la pena destacar la importancia que el contribuyente describa:

La relación que tiene con la empresa extranjera que le compra el banano fresco, azúcar crudo y azúcar refinado.

La naturaleza de las operaciones de venta que lleva a cabo.

La aplicación del método del precio comparable no controlado.

⁷ Locución latina que se interpreta literalmente como 'sin la cual no'.

El método de valoración de las exportaciones de banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino. Del Estudio de Precios de Transferencia la Administración Tributaria obtendrá la información para analizarla y considerar que el contribuyente está fundamentando adecuadamente que sus operaciones de exportación de banano fresco, azúcar crudo o azúcar refino se están llevando a cabo en el marco de libre competencia. Deriva también la comprensión de la naturaleza del mercado, de las condiciones económicas, jurídicas, técnicas y ambientales de la exportación de azúcar crudo y refino de Guatemala a otros mercados. El contribuyente ha descrito tales características, pero la Administración Tributaria debe realizar un esfuerzo adicional por comprender esas características, pues no se dedica a ello como manera de subsistema y generación de renta, sino que pretenderá conocer cómo es que se lleva a cabo una operación de exportación de banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino, entre ellos, los riesgos que ello implica. El precio de venta no es una variable autónoma, depende de los factores que se describieron antes. Comparar el precio de venta por unidad de medida de banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino en el mercado internacional, para un día específico, para un envío en particular y a un área geográfica determinada adquiere sus riesgos; de hecho el volumen de exportación conlleva la saturación del mercado como también el desabastecimiento del mismo.

En otro sentido y en caso lo estime así la Administración Tributaria, ésta podrá utilizar el método que describe el contribuyente, como también podrá realizar una investigación que le permita llegar a criterios para valorar las operaciones de exportación de banano, azúcar crudo y azúcar refino utilizando otro método. Por ello, debe iniciar utilizando el método del “precio comparable no controlado” (Artículo 50 del RLISR), el cual “consiste en valorar el precio de exportación del banano fresco en una operación entre empresas relacionadas al precio del banano fresco según el comparable indicado en secciones anteriores, pretendiendo realizar, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación”. (RLISR: Artículo 59) Al aplicar este método, la interpretación y comparabilidad son insuficientes como para llegar a una justificar una operación de libre mercado, por lo que es preciso ampliar los criterios establecidos en el método de exportaciones para continuar con el análisis.

Por ello, al considerar que el primer método tradicional no es suficiente en el análisis de la comparabilidad, podrá procederse a utilizar el método de valoración de las exportaciones de banano fresco, azúcar crudo o azúcar refino. Es decir, que no debe llevarse a cabo la aplicación en primera instancia del método del precio comparable no controlado, sino que toda vez se ha comprobado que tal método no es suficientemente adecuado para realizar la comparabilidad, sin dejar de considerar que “no existe ningún método que resulte útil en todas las circunstancias ni la aplicabilidad de cualquier método en particular debe ser desestimada.” (OCDE, 2002: p. 66)

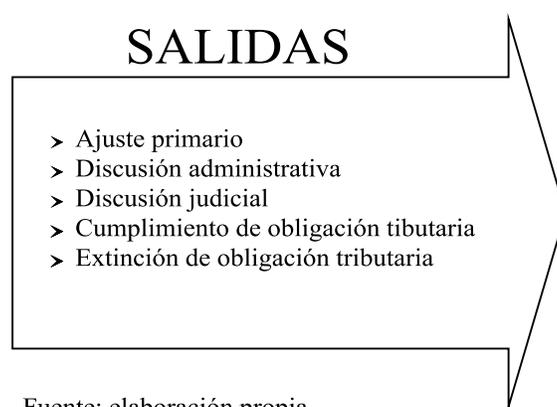
Se analiza la intervención del contribuyente en el mercado internacional del banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino, destacándose el análisis detallado de las características técnicas del mismo. Con base a las características propias del banano fresco y azúcar crudo y refino de exportación de Guatemala, se identifica y determina la fuente de información comparable más adecuada, una fuente pública de información sobre los precios diarios o semanales del banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino exportado, así como información del embarque, el día y la hora para determinar parte de la comparabilidad del precio con el indicado por el contribuyente.

Es fundamental que la información del comparable sea de fuente pública y de acceso libre para quienes ofrecen azúcar en el mercado. Esta fuente puede ser pública directamente, como también pública con posibilidad de suscripción pagada. El hecho que sea una información accesible por medio de suscripción pagada, la hace información de acceso público, porque tanto el contribuyente como la Administración Tributaria pueden acceder a ella pagando la suscripción. Al contar con el comparable de fuente confiable, se realiza el análisis de comparabilidad, de lo cual derivará si existe discrepancia sustancial entre el precio del banano fresco o azúcar crudo y refino registrado en la contabilidad del exportador, como el precio observado según el comparable. De ser aplicable, se fundamenta la comparabilidad a través de la utilización del rango intercuartil detallado líneas arriba.

El contribuyente procederá a explicar en el Estudio de Precios de Transferencia la renta imponible resultante de la aplicación del método de exportación; de ahí, el pago correspondiente de la tasa impositiva vigente para el ejercicio fiscal de mérito. Por su parte, la Administración Tributaria, confirma el criterio del contribuyente o bien, una vez fundamentada la discrepancia,

realiza el ajuste primario y se lo hace saber al mismo para que a partir de ahí se inicien los procedimientos de notificación e impugnaciones que la Ley faculta. No obstante, al momento de hacer el ajuste, debe tomarse en consideración que” las Administraciones tributarias no deberían precipitarse a la hora de realizar ajustes menores o marginales” (OCDE, 2002:p. 66)

El modelo de abordaje debe completarse no con el final del proceso de transformación de los insumos, sino que debe considerar las salidas de todo ese esfuerzo de análisis e intervención tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria. Por ello, es preciso dimensionar las salidas del modelo sistémico, toda vez que se pueden derivar lo siguiente:



Fuente: elaboración propia.

Gráfico 21: Método de Importaciones y Exportaciones; detalle de salidas del sistema

Ajuste primario que la Administración Tributaria realice al contribuyente exportador de banano fresco, azúcar crudo y azúcar refino.

Discusión administrativa entre el contribuyente exportador y la Administración Tributaria.

Discusión judicial, en caso no se haya podido llegar a soluciones amistosas entre el contribuyente exportador y la Administración Tributaria.

Cumplimiento de obligación tributaria en caso de una solución amistosa (cumplimiento voluntario) sobre el ajuste primario propuesto por la Administración Tributaria o bien sentencia judicial obligando al contribuyente exportador a realizar el pago por el ajuste primario.

Extinción de la obligación tributaria al realizar el contribuyente exportador, el pago del ajuste primario.

Ese final del sistema coincide mucho con el concepto de impuesto sistémico de Rosembuj (2012) quien asegura que:

“El impuesto sistémico reúne la doble calificación de regulación y recaudación –doble dividendo-, puesto que permite incorporar el tributo como complemento de la disciplina legal directa y, al mismo tiempo, ofrece claras posibilidades de ingreso público. Es el ejemplo de la fiscalidad ambiental o la imposición sobre las G-SIFI y en modo distinto, pero coincidente, al reparto de base imponible de la empresa transnacional entre los países donde actúa. (el subrayado es propio)” (p. 116)

Cabalmente esa naturaleza de reparto lo enfatiza cuando afirma que:

“La segunda, advierte sobre el reparto de base imponible entre los Estados a riesgo de doble no imposición (el subrayado es propio). El riesgo sistémico, en este caso, es la elusión y evasión internacional y el blanqueo de capitales, la erosión de los recursos públicos suficientes para financiar los bienes públicos colectivos necesarios para los ciudadanos.”(p. 117)

6.2 La medición de la plena competencia

La medida de plena competencia que sugiere la OCDE y que está incluido en la LISR (Congreso de la República de Guatemala, 2012) es “el rango intercuartil [pues] proporciona una medida aceptable del rango de plena competencia [...] el cual está comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75 [...]”. Si los resultados de una operación controlada se encuentran fuera de ese rango [...] la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado del contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; salvo que el contribuyente logre demostrar con nuevos elementos que sus resultados están dentro del rango intercuartil establecido por un precio comparado no controlado confiable. En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparando el precio al valor de la mediana de todos los resultados.”

El rango intercuartil es una medida estadística que permite medir la distancia de ciertos valores con respecto al promedio de esos valores. En la medida que se distancia del promedio, en esa medida se interpreta que se aleja de la medida de plena competencia. Para el caso del banano fresco de exportación de Guatemala, se supondrá que se cuenta con tres comparables de precios, descritos en el cuadro siguiente.

Destino de Desembarque	Precios FOT US\$ de Banano fresco por semana Semana 34 de 2012 (Caja de 18 Kilos)		
	Sopisconews	Comparable B	Comparable C
Costa Este USA	17.38	15.00	13.00
Golfo de México	17.00	19.00	15.65
Coste Oeste USA	16.25	17.75	18.50

Fuente: elaboración propia, utilizando precios de Sopisconews y otros comparables supuestos.

Nota: La calidad del banano fresco marcas de primera son: Chiquita, Dole y Del Monte.

Cuadro 12: Comparables de precios internacionales de Banano fresco, según destino de desembarque.

Se considera para este análisis el caso de los precios de la Costa Este de los Estados Unidos de América, para lo cual el Comparable Sopisconews indica que el precio de mercado ofreció para las condiciones indicadas en el cuadro comparativo a US\$17.38 la caja de 18 kilos, mientras que el Comparable B indica que fue de US\$15.00 y el Comparable C de US\$13.00. Para continuar con el análisis intercuartil, se obtiene el promedio de los precios, el valor para el cuartil 1 y el valor para el cuartil 3, cuya diferencia deriva en el rango intercuartil, que para el presente caso, representa el rango de libre competencia. En tal sentido, los valores que se obtienen son los siguientes:

Q₁: 14.00

Q₂: 15.13 (promedio)

Q₃: 16.19

RIC: 2.19 (Rango Inter Cuartil)

Los datos anteriores demuestran que el rango de libre competencia (representado por el rango inter cuartil) es de US\$2.19; que los precios en el mercado oscilan en un margen de US\$2.19 y que parten de un precio de US\$14.00 a un precio de US\$16.19 por caja de 18 kilos; por lo que cualquier precio en ese rango se considera un precio de libre competencia. Ver Gráfico 22.

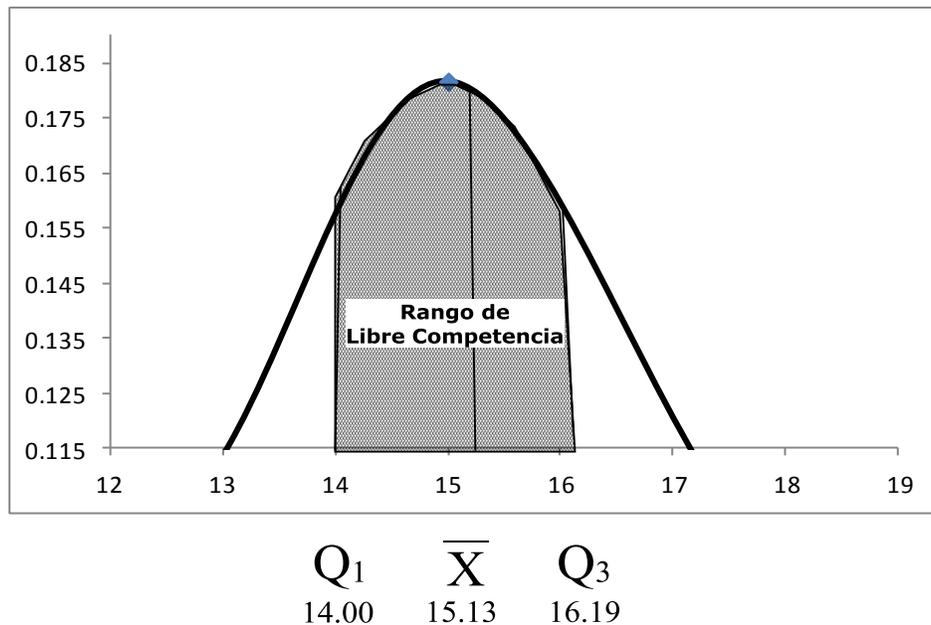


Gráfico 22: Rango de Libre Competencia para precios FOT US\$ de banano de exportación por caja de 18 kilos con destino a la Costa Este de los Estados Unidos de América.

Bajo esas circunstancias, si el contribuyente exportador de Guatemala registra en su contabilidad que vendió banano fresco a US\$13.50 la caja de 18 kilos a una empresa vinculada, en una fecha comprendida en la semana 34 del año 2012 para un embarque con destino a la Costa Este de los Estados Unidos de América; la Administración Tributaria podrá justificarle con base a esos comparables, que debe realizar un ajuste a ese precio reportado con un valor superior a US\$14.00, o al menos un ajuste de US\$0.50 por caja de 18 kilos.

Si el contribuyente manifiesta en su Estudio de Precios de Transferencia que en una fecha de la semana 34 del año 2012 exportó la cantidad de 103,680 cajas de banano fresco marca Chiquita, embarcado a través del buque Emerald, con destino a un puerto de la Costa Este, Estados Unidos, el ajuste para incrementar la renta imponible por precios de transferencia sería:

C= Cajas de 18 kilos: 103,680
 A= Valor de ajuste por caja: US\$ 0.50

Ajuste = C A
 Ajuste = 103,680 (0.5)
 Ajuste = 51,840

Es decir, el ajuste primario que podría realizar como mínimo la Administración Tributaria sería de US\$51,840 (a un tipo de cambio de Q7.80 por US\$1.00 sería de Q404,352.00). La renta imponible reportada para ese período fiscal sería registrar como ingreso adicional la cantidad de Q404,352.00 [más multas e intereses] y por ende, pagar Impuesto sobre la Renta sobre esa diferencia. En otro punto de vista, si se tomara como precio de mercado el precio promedio de los comparables que es US15.13, la diferencia sería de US\$1.63 por caja, por lo que el cálculo sería:

C= Cajas de 18 kilos: 103,680
 A= Valor de ajuste por caja: US\$ 1.63

Ajuste = C A
 Ajuste = 103,680 (1.63)
 Ajuste = 168,998

Por lo que el ajuste primario que podría realizar la Administración Tributaria sería de US\$168,998 (a un tipo de cambio de Q7.80 por US\$1.00 sería de Q1.318,188.00). La renta imponible reportada para ese período fiscal sería registrar como ingreso adicional la cantidad de Q1.318,188 y por ende, pagar Impuesto sobre la Renta sobre esa diferencia [más multa e intereses].

Asimismo, si el precio por caja de 18 kilos reportado por el contribuyente fuera de US14.00 o superior, la Administración Tributaria lo consideraría como un precio en el rango de la libre competencia para el mercado de exportación de banano fresco y por lo tanto, no haría ningún ajuste por precios de transferencia.

CONCLUSIONES

1. Se diseñó un modelo interpretativo que hace comprensible con un enfoque sistémico, las consecuencias de aplicar la metodología de precios de transferencia para importaciones y exportaciones en Guatemala.
2. El modelo con enfoque sistémico permite: i) dimensionar las fuentes de información para sustentar un probable ajuste, y ii) dimensionar las relaciones entre la valoración de la operación u operaciones [entorno, empresa y precios], con los métodos [seis métodos] de valoración que se utilizan para el análisis de precios de transferencia. Para fines recaudatorios, el modelo de abordaje debe concibe un ajuste primario por precios de transferencia a fin de que justifique para la Administración Tributaria, la inversión de recursos en inteligencia tributaria, en recursos humanos y en tecnología; es una acción comprensible para una economía pequeña como la guatemalteca, emprender la aplicación del análisis de precios de transferencia para multinacionales que se dedican a la exportación e importación.
3. El modelo permite interpretar que los precios de transferencia no tienen propósito recaudatorio; se concretan en recaudación, si la Administración Tributaria de Guatemala comprueba que los precios de venta contabilizados por el contribuyente exportador, no son precios de libre competencia.
4. Un insumo relevante del modelo es el criterio que aplicar los métodos para la valoración de precios de transferencia propuesto por la OCDE tienen el fin de establecer reglas de consenso mundial para promover la libre competencia, como premisa para incrementar la actividad económica mundial. Esas reglas de juego se convierten en reguladoras de las relaciones entre empresas relacionadas para que la libre competencia no se vea afectada por beneficios tributarios entre espacios geográficos nacionales y cuando se derive en un ajuste por parte de la Administración Tributaria de un Estado, este pretenda regular el cumplimiento tributario entre dos administraciones tributarias involucradas, por lo que previamente se debió haber suscrito un convenio para regular la doble tributación.
5. Para que el modelo propuesto desarrolle mayor solidez, el Organismo Ejecutivo debe promover una iniciativa de ley que incorpore la documentación técnica relacionada a criterios de la OCDE, para la resolución de dudas en materia de precios de transferencia.

6. Una salida del enfoque sistémico es la importancia que el Estado de Guatemala suscriba convenios para regular la doble tributación y APA's bilaterales y multilaterales con países con quienes las empresas relacionadas, tiene operaciones de exportación e importación.

PROPUESTA

A la Superintendencia de Administración Tributaria:

1. Distribuir entre su personal especializado, el contenido de esta tesis a fin de que pueda ser utilizado como documento de base para profundizar en la aplicación del método de valoración para importaciones y exportaciones. Además de fortalecer la organización interna para la administración de precios de transferencia, promoviendo la especialización de los integrantes del Departamento de Precios de Transferencia, de tal manera que los analistas asignados a la evaluación del método de exportaciones e importaciones, sean conocedores de productos como el banano fresco, el café [en la variedad de su calidades], el azúcar [crudo y refino], como también los fertilizantes y muy especialmente, las características del mercado en el que participan.
2. Realizar una investigación específica para identificar y evaluar las características de las fuentes públicas comparables sobre precios de exportación e importación de Guatemala, así como la evaluación de la rentabilidad de la suscripción a esas fuentes cuando requieran del pago de una cuota para acceder a la misma.
3. Promover la suscripción de convenios para regular la doble tributación entre Guatemala y los países con los que llevan a cabo operaciones de exportación con empresas vinculadas, pues ello será una garantía de que la distribución del cumplimiento tributario será de mutuo acuerdo.

A los contribuyentes exportadores:

1. Que confirmen en su Estudio de Precios de Transferencia cuando así sea el caso, que llevan a cabo operaciones con empresas relacionadas, toda vez que es conveniente describir sus operaciones de exportación, pues son ellos los que más conocen las condiciones y características del mercado de sus productos y están en este momento histórico en las mejores condiciones para demostrar que los precios que utilizan son precios de libre mercado.

A la Universidad Galileo:

1. Diversificar y continuar los programas de formación del recurso humano en materia de precios de transferencia, mecanismos para fomentar la libre competencia, utilización y aplicación de los métodos de valoración propuestos por la OCDE, así como en la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia, con el fin de proveer a Guatemala del recurso humano especializado en la presentación de soluciones y propuestas tanto para la Administración Tributaria, como para la defensa fiscal de los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala.
- Asociación de Azucareros de Guatemala AZASGUA (2013). Extraído el 17 de noviembre de 2013 desde <http://www.azucar.com.gt>
- Banco de Guatemala (2012). *Estadísticas de Comercio Exterior (Exp/Imp)*. Recuperado el 8 de Octubre de 2012 de <http://banguat.gob.gt/estaeco/comercio/envolver2.asp?kpath=/estaeco/comercio%2Fpaises%2F2012%2FCG%2Famerica+del+norte%2F&karchivo=America+del+NorteDB002%2EHTM>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2013). *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*. Panamá.
- Congreso de la República de Guatemala (1970). *Código de Comercio de Guatemala*. Decreto 2-70. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala (1991). *Código Tributario*. Decreto 6-91. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012. Guatemala.
- Consejo de Ministros de Integración Económica (2008). *Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA*. Resolución No. 223-2008 que aprueba las modificaciones.
- Consejo de Ministros de Integración Económica (2008). *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA*. Resolución No. 224-2008 que aprueba las modificaciones.
- Federación de Cámaras y Asociaciones de Exportadores de Centroamérica, Panamá y el Caribe FECAEXCA (2012). *Fichas técnicas regionales de productos agroindustriales para asistencia técnica a pymes*. Número 27. Segunda Edición.

- Folco, C. M. (2004). *Procedimiento tributario: naturaleza y estructura*. Editorial Rubinzal Culzoni. Buenos Aires, Argentina.
- Fuentes, E. (2013). *Propuesta de Padrón de Contribuyentes para la aplicación del sexto método de los precios de transferencia en el país de Guatemala*. (Tesis inédita de Doctorado en Tributación). Universidad Galileo, Guatemala.
- Herrera, F. (Comunicación personal, noviembre 11 de 2013).
- Ino.com (2013). SUGAR #11-WORLD (NYBOT:SB) extraído el 11 de noviembre de 2013 desde http://quotes.ino.com/charting/index.html?s=NYBOT_SB.H14.E&t=&a=&w=&v=s
- Lemus, H. (2013). *El Sistema Tributario guatemalteco ante la resistencia a la acción fiscalizadora*. (Ensayo inédita de Doctorado en Tributación). Universidad Galileo, Guatemala.
- Mendoza, E. (2012). *Apuntes del Curso Tributación Internacional*. Universidad Galileo, Septiembre, Guatemala.
- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE (2002). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del Comité de Asuntos Fiscales*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, para la edición en español. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales IEF. Madrid, España.
- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE (2010). *Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales*. Edición de mayo 2010. Recuperado el 23 de Octubre de 2012 de <http://www.oecd.org> (p.33)
- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE (2011). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales IEF. Madrid, España.
- Real Academia Española RAE (Octubre 2005). *Diccionario Panhispánico de Dudas* (1ª. Ed.) Extraído el 18 de Octubre de 2012 desde <http://www.rae.es>

Real Academia Española RAE (2013). *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima Segunda Edición. Recuperado de <http://www.rae.es>

Rosembuj, T. (2012). *Principios Globales de Fiscalidad Internacional*. Editorial el Fisco- G. L. E. T. S. L. Primera Edición. Barcelona, España.

Samuelson, P. & Nordhaus, W. (2001). *Macroeconomía*. 15ª Edición. Editorial McGraw-Hill. México.

Sopisconews.com (2013). Demo sobre precios de referencia de banano fresco reciéradp el 17 de noviembre de 2013 de <http://sopisconews.com/es/demo/>

Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala SAT (2012). *Conferencia sobre Precios de Transferencia*. Guatemala.

Superintendencia de Bancos de Guatemala SIB (2011). *Sector Azucarero. Análisis de Sectores Económicos*. Guatemala.

TÉRMINOS UTILIZADOS

Acuerdo de precios por anticipado APA: un acuerdo de esta clase permite determinar, previamente a la realización de operaciones vinculadas, un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, los elementos comparables y los ajustes que se han de efectuar, así como las hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar los precios de transferencia aplicables a esas operaciones durante un período dado. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral cuando sólo interviene una Administración Tributaria y un contribuyente o multilateral cuando intervienen dos o más Administraciones tributarias. (OCDE, 2002: p. 12)

Ajuste compensatorio: ajuste en el cual el contribuyente declara un precio de transferencia a efectos tributarios que, según él, corresponde a un precio de plena competencia en el marco de una operación vinculada aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado entre las empresas asociadas. Este ajuste tendría lugar antes de la presentación de la declaración. (OCDE, 2002: p. 12)

Ajuste correlativo: ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la Administración Tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la Administración Tributaria de la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países. (OCDE, 2002: p. 12)

Ajuste primario: ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una Administración Tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria. (OCDE, 2002: p.12)

Ajuste secundario: ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria. (OCDE, 2002: p.12)

Análisis de comparabilidad: comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculada(s). Estos dos tipos de operaciones son comparables si no existe diferencia alguna capaz de afectar de forma importante al factor que se ha examinado en la metodología (por ejemplo, el

precio o el margen) o si es posible efectuar ajustes necesarios bastante precisos que eliminen los efectos sustanciales de cualquier diferencia. (OCDE, 2002: p.13)

Commodities: denominación que reciben productos que se cotizan en el mercado internacional y cuyos precios son de referencia pública. Los hay productos primarios de origen agrícola y de extracción del subsuelo.

Costo, seguro y flete CIF: “en la compraventa: costo, seguro y flete, cif, el precio comprenderá el valor de la cosa, más las primas del seguro y los fletes, hasta el lugar convenido para que sea recibido por el comprador. (Congreso de la República, 1970: Art. 699)

Empresas asociadas: se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando una de ellas cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 apartados 1a) o 1b) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en relación con la otra empresa.” (OCDE, 2002: p.14)

Empresas independientes: dos empresas son independientes, la una con respecto a la otra, si no están asociadas entre sí. (OCDE, 2002: p.14)

Empresa multinacional: sociedad que forma parte de un grupo [de empresas] multinacional. (OCDE, 2002: p.14)

Grupo de empresas multinacionales: grupo de empresas asociadas con establecimientos mercantiles en dos o más países. (OCDE, 2002: p.14)

Libre a bordo FOB: “en la venta: libre a bordo, FOB, la cosa objeto del contrato deberá entregarse a bordo del buque o vehículo que haya de transportarla, en el lugar y tiempo convenidos, momento a partir del cual se transfieren los riesgos al comprador. El precio de la venta comprenderá el valor de la cosa, más todos los gastos, impuestos y derechos que se causen hasta el momento de la entrega a bordo al porteador”. (Congreso de la República, 1970: Art. 697)

Método del precio libre comparable: método de precios de transferencia que consiste en comparar el precio de los activos o servicios transmitidos en una operación vinculada con el precio facturado de los activos o servicios transmitidos en el marco de una operación no vinculada en circunstancias comparables. (OCDE, 2002: p.29)

Operaciones no vinculadas: operaciones entre empresas independientes las unas de las otras. (OCDE, 2002: p.16)

Operaciones vinculadas: operaciones entre dos empresas que están asociadas entre sí. (OCDE, 2002: p.16)

Precios de transferencia: Es aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o intangibles) y servicios que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes (OCDE, 2010: p.33).

Principio de plena competencia: norma internacional que debe ser utilizada para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma se expone en el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE de la siguiente forma: “Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia. (OCDE, 2002: p.17)

Rango o intervalo de plena competencia: rango de precios aceptables para definir si las condiciones de una operación vinculada son de plena competencia y resultan, bien de la aplicación del mismo método de fijación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, bien de la aplicación de diferentes métodos de fijación de precios de transferencia. (OCDE, 2002: p.17)

Renta imponible: Para los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, es el resultado de deducir de su renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta LISR y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

ANEXO

Resumen de vinculación entre norma legislativa y norma reglamentaria sobre el método precios de transferencia sobre importaciones y exportaciones

Disposición Legislativa	Norma Reglamentaria
ARTICULO 54. Principio de libre competencia.	ARTICULO 37. Principio de libre competencia.
ARTICULO 55. Facultades de la Administración Tributaria.	
ARTICULO 56. Definición de partes relacionadas.	
ARTICULO 57. Ámbito objetivo de aplicación. El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas ...	ARTICULO 38. Partes relacionadas. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la Ley...
ARTICULO 58. Análisis de operaciones comparables. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente:	ARTICULO 39. Procedimiento para la identificación de potenciales comparables. De conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la Ley, los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, conforme el artículo 56 de la Ley, ...
2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas ...	ARTICULO 40. Ajustes a los comparables. Con relación a lo establecido en el artículo 58 numeral 2 de la Ley...
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 ...	ARTICULO 41. Análisis de comparabilidad. Características de los bienes. Para los efectos del artículo 58 numeral 3 literal a. de la Ley...
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.	ARTICULO 42. Análisis de comparabilidad. Análisis funcional. En relación al artículo 58 numeral 3 literal b de la Ley...

Disposición Legislativa	Norma Reglamentaria
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.	ARTICULO 43. Análisis de comparabilidad. Cláusulas contractuales. En cuanto al artículo 58 numeral 3 literal c de la Ley...
d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.	ARTICULO 44. Análisis de comparabilidad. Circunstancias económicas. En cuanto al artículo 58 numeral 3 literal d de la Ley...
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.	ARTICULO 45. Análisis de comparabilidad. Estrategias empresariales. En lo relativo al artículo 58 numeral 3 literal e de la Ley...
5. Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, ...	ARTICULO 46. Agrupación de precios. En cuanto al artículo 58 numeral 5 de la Ley...
	ARTICULO 47. Búsqueda de la mejor operación comparable entre varias posibles.
ARTICULO 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: b. Método del costo adicionado:	ARTICULO 48. Selección del método adecuado. A efecto de la aplicación de los artículos 59 y 60 de la Ley...
c. Método del precio de reventa:	ARTICULO 49. Método del precio de reventa. De conformidad con lo establecido en el artículo 59 numeral 1 literal c de la Ley...

Disposición Legislativa	Norma Reglamentaria
<p>2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación:</p>	<p>ARTICULO 50. Causas de la inadecuación de los métodos.</p> <p>Cuando debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información públicamente disponible, o por inexistencia de información para analizar la comparabilidad, no pueda aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del artículo 59 numeral 1 de la Ley se estará a lo dispuesto en el numeral 2 de ese artículo. Este orden debe ser observado siempre.</p>
<p>a. Método de la partición de utilidades.</p>	<p>ARTICULO 51. Método de partición de utilidades.</p> <p>De conformidad con el artículo 59 numeral 2 literal a de la Ley, cuando el contribuyente utilice el método de partición de utilidades ...</p>
<p>b. Método del margen neto de la transacción.</p>	<p>ARTICULO 52. Método del margen neto de la transacción.</p> <p>A efectos de lo establecido en el artículo 59 numeral 2 literal b de la Ley...</p>
<p>ARTICULO 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.</p> <p>En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente: (párrafo 1)</p> <p>En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. (párrafo 2)</p>	<p>ARTICULO 48. Selección del método adecuado.</p> <p>A efecto de la aplicación de los artículos 59 y 60 de la Ley...</p> <p>ARTICULO 53. Método de valoración para importaciones de mercancías.</p> <p>Para efecto de lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley, cuando se trate de operaciones de importación entre partes relacionadas ...</p>

Disposición Legislativa	Norma Reglamentaria
<p>En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo. (párrafo 3)</p> <p>Cuando en una operación de exportación entre partes relacionadas intervenga un intermediario que no tenga presencia real y efectiva en su país de residencia o no se dedique de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considera que el mismo está relacionado con el exportador en el sentido del artículo, definición de partes relacionadas de este libro. (párrafo 4)</p>	<p>ARTICULO 54. Método de valoración para exportaciones de mercancías.</p> <p>Para efecto de lo dispuesto en el artículo 60, tercer y cuarto párrafos de la Ley, en las operaciones de exportación de bienes entre partes relacionadas incluyendo aquellas en las que intervenga un intermediario internacional del que el contribuyente no pueda probar que tiene presencia real y efectiva en su país de residencia o que se dedica de forma mayoritaria a esta actividad de intermediación, se considerará como valor de mercado:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tratándose de bienes con cotización conocida en el mercado internacional, bolsas de comercio o similares ("commodities") dicho valor de cotización al último día del embarque o en su defecto la del día anterior en que hubiere cotización, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha, en los términos del párrafo cuarto de este artículo. 2. Tratándose de bienes agropecuarios y sus derivados, hidrocarburos y sus derivados, y concentrados de minerales, cuyo precio se fije tomando como referencia el precio de un bien con cotización conocida en el mercado internacional, bolsas de comercio o similares ("commodity"), dicho precio al último día del embarque o en su defecto la del día anterior en que hubiere cotización, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha, en los términos del párrafo cuarto de este artículo.
<p>Los precios de estas operaciones, se expresan en Quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema; de lo contrario se determinará al tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato. (párrafo 5)</p>	<p>Los precios internacionales podrán ser ajustados, al alza o a la baja, por el hecho de ser exportados los bienes desde Guatemala, considerando las características del bien, la calidad del bien, modalidad y los términos de la operación, así como otros factores que influyen en el precio...</p> <p>De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo</p>

	<p>tercero del artículo 60 de la Ley, se ...</p> <p>De acuerdo con ... internacional:</p> <p>a, b ...</p>
<p>ARTICULO 61. Recalificación de las operaciones. (declarado inconstitucional en resolución 208-2013 de la C.C. el 31 de enero de 2013)</p> <p>La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, ...</p>	<p>ARTICULO 55. Recalificación tributaria de las operaciones.</p> <p>De conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la Ley, la Administración Tributaria podrá, únicamente para efectos tributarios, ...</p>
<p>ARTICULO 62. Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas.</p> <p>1. Los gastos en concepto ...</p> <p>2. Cuando se trate de servicios ...</p>	<p>ARTICULO 56. Reparto de servicios recibidos entre partes relacionadas.</p> <p>Cuando se quiera deducir el ...</p>
<p>ARTICULO 63. Acuerdos de precios por anticipado.</p> <p>1. Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.</p> <p>2. La Administración Tributaria tendrá la facultad para instruir y resolver este procedimiento.</p>	<p>ARTICULO 57. Acuerdos de precios por anticipado.</p> <p>Los contribuyentes, de conformidad con el artículo 63 de la Ley, podrán hacer una propuesta para ... información:</p> <p>1. Identificación de las personas ...:</p> <p>a. Identificación ...</p> <p>b, c, d, e, f. ...</p> <p>2. Descripción de las operaciones ...</p> <p>3. Descripción del contenido ...</p> <p>ARTICULO 58. Documentación de soporte.</p> <p>Según lo establecido en el artículo 63 de la Ley, los contribuyentes, [...] información y documentación de soporte:</p> <p>a), b), c), d), e), f), g), h), i) ...</p>

Disposición Legislativa	Norma Reglamentaria
<p>3. La Administración Tributaria puede aprobar la propuesta, denegarla o modificarla con la aceptación del contribuyente.</p> <p>4. Este acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tiene validez durante los períodos de liquidación que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro (4) períodos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, puede determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período en curso.</p> <p>5. La propuesta a que se refiere este artículo puede entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de treinta (30) días a partir de la solicitud, sin perjuicio de la obligación de resolver el procedimiento de acuerdo con el numeral 3.</p>	<p>ARTICULO 59. Facultades de la Administración Tributaria para revisión de las propuestas.</p> <p>Según lo establecido en el artículo 63 numeral 3 de la Ley, la Administración Tributaria [...] podrá:</p> <p>a, b, c, d ...</p> <p>ARTICULO 60. Contenido de la resolución de aprobación.</p> <p>La resolución que aprueba la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con partes relacionadas, contendrá al menos:</p> <p>a, b, c, d, e, ...</p> <p>f. Compromiso del contribuyente [...] precios, con el siguiente contenido:</p> <p>i, ii, iii ...</p> <p>ARTICULO 61. Contenido de la denegatoria.</p> <p>La denegatoria de la propuesta se plasmará en una resolución que contendrá al menos los siguientes datos:</p> <p>a, b, c ...</p> <p>ARTICULO 62. Modificación de los acuerdos.</p> <p>La propuesta de valoración ...</p> <p>ARTICULO 63. Efectos del incumplimiento.</p> <p>La Administración Tributaria podrá ...</p>
<p>ARTICULO 64. Comprobaciones simultáneas.</p> <p>Cuando los Acuerdos Internacionales de ...</p>	

Disposición Legislativa	Norma Reglamentaria
<p>ARTICULO 65. Principios generales de información y documentación.</p> <p>Son principios generales de información y documentación los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los contribuyentes deben ... 2. El contribuyente debe ... 3. La información o documentación ... 	<p>ARTICULO 64. Anexo a la declaración jurada anual del impuesto Sobre la Renta, sobre partes relacionadas.</p> <p>Conforme a lo establecido en el artículo 65 numeral 1 de la Ley, los contribuyentes ...</p> <p>ARTICULO 66. Sanciones.</p> <p>El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el Capítulo VI, Sección II de la Ley, relativo a ...</p>
<p>ARTICULO 66. Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.</p> <p>La información y documentación relativa al grupo a que se refiere el numeral 3 del artículo anterior, es exigible en todos aquellos casos en que las partes relacionadas realicen actividades económicas entre sí...</p>	<p>ARTICULO 65. Estudio de precios de transferencia.</p> <p>Se debe entender que la información y el análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, [...] un informe único denominado "Estudio de precios de transferencia".</p>
<p>ARTICULO 67. Información y documentación relativa al contribuyente.</p> <p>... "Definición de Partes Relacionadas" de</p>	

Fuente: elaboración propia.